

**HABEMUS SENTENTIAM:
LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE DEL 7 APRILE 2016
E LA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO.
ALCUNE PRIME RIFLESSIONI.**

di

Marco Greggio

SOMMARIO: *1. Premessa: la (tanto attesa) sentenza. - 2. L'art. 182ter L.F.: le risorse proprie dell'unione europea, l'IVA e la transazione fiscale. - 3. Il problema della falcidiabilità dell'IVA e le pronunzie della giurisprudenza. - 4. Il "superprivilegio" o la "quasi prededuzione" per il credito IVA e la necessità di armonizzazione con il principio di graduazione dei crediti. - 5. Le critiche al principio di infalcidiabilità dell'IVA. - 6. L'ordinanza del Tribunale di Udine e le conclusioni dell'Avvocato generale della Corte di Giustizia. - 7. Le motivazioni della Corte di Giustizia. - 8. Per una conclusione: le (prevedibili) conseguenze.*

1. PREMESSA: LA (TANTO ATTESA) SENTENZA.

Dopo un'attesa di circa un anno e mezzo (l'ordinanza di rinvio del Tribunale di Udine è del 30.10.14), è giunta la pronunzia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di falcidiabilità dell'IVA nell'ambito del concordato preventivo.

Tema, probabilmente, tra i più sentiti tra gli operatori. La prassi insegna che spesso le imprese in crisi di liquidità utilizzano lo "strumento" del sovraindebitamento fiscale - in particolare sul piano dell'omesso versamento dell'IVA, nonché delle ritenute e dei contributi previdenziali - quale forma (estrema) di autofinanziamento "improprio"⁽¹⁾. Così giungendo alle soglie del concordato con un ingente debito per IVA (e ritenute operate e non versate).

¹ E tale problematica sarà destinata ad essere ancor più evidente con l'introduzione della soglia minima di soddisfazione dei creditori chirografari nel concordato liquidatorio, avvenuta con le modifiche apportate all'art. 160 dal D.L. n. 83/2015, come convertito dalla legge 6 agosto 2015, n. 132.

La possibilità di falciare l’IVA nei concordati ha generato accesi dibattiti e fiumi di inchiostro, dividendo la giurisprudenza di merito (almeno fino al primo semestre del 2014). Tuttavia, mentre - a partire dalle sentenze “gemelle” del 2011 (n. 22931 e 22932) - i Giudici di prime cure si sono nettamente divisi nell’opzione interpretativa seguita, la giurisprudenza di legittimità è stata inamovibile nel considerare *intangibile* l’IVA nei concordati preventivi.

Codesto orientamento della Suprema Corte che, tra l’altro, è stato da taluni criticato per aver “intaccato” alcuni principi considerati fondamentali, tra cui quello della graduazione dei crediti, creando una sorta di “superprivilegio” o di “quasi prededuzione” per il credito per l’IVA (e per le ritenute)⁽²⁾. Orientamento che ha creato una “strana” disomogeneità di trattamento tra il concordato preventivo, da un lato, ed il fallimento (e il concordato fallimentare), dall’altro, laddove nel primo caso l’IVA doveva *comunque* essere pagata per l’intero, nel secondo, invece, no. Disomogeneità “strana” alla luce dell’intento del Legislatore, che a partire dalle riforme del 2006, e in modo ancor più marcato nel 2010, aveva inteso favorire le soluzioni della crisi d’impresa *alternative* al fallimento (o almeno così si è sempre pensato).

V’è stato anche chi, con un’attenta ricostruzione scientifica, ha cercato di conciliare l’interpretazione della Cassazione (e del Giudice delle leggi) con i pilastri del diritto fallimentare, e quindi di conciliare l’intangibilità dell’IVA (credito posto al *diciannovesimo* grado) con la norma di cui all’art. 160 comma secondo L.F., nonché con le norme civili sull’ordine dei privilegi⁽³⁾. Ricostruzione seguita da alcuni Tribunali (tra cui quello meneghino)⁽⁴⁾, ma disattesa da altri (Appello di Genova)⁽⁵⁾.

Alla luce dei problemi di non poco momento venutisi a creare in tema di IVA, qualche osservatore sommessamente mormorava che quello che appariva come un “ukaše” sull’intangibilità dell’imposta fosse ispirato da ragioni, latamente, “politiche”. E aggiungeva che qualora, al contrario, si fosse consentito lo stralcio dell’IVA, in particolare

² Il punto sarà approfondito infra al paragrafo 4.

³ 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.

⁴ Cfr. Trib. Milano decr. 17.8.15, in *Fallimentiesocietà.it*, Trib. Torino 22.1.15, in *Il caso.it*.

⁵ App. Genova 28.7.15, in *Il caso.it*.

nei concordati liquidatori con apporto di finanza esterna, si sarebbe potuto *agevolare* la ristrutturazione delle imprese in difficoltà e il loro reinserimento nel mercato (con conseguenti future maggiori imposte, dirette ed indirette, a favore dell'Erario). D'altronde, il concordato preventivo con pagamento parziale dell'IVA non avrebbe implicato una rinuncia generale e indiscriminata dello Stato al diritto-dovere di riscuotere l'imposta.

Vero è che, talvolta, il principio dell'intangibilità dell'IVA si è rivelato un *boomerang* per l'Erario. La prassi ha 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). E 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).

In ogni caso, prendendo atto dell'inamovibilità della giurisprudenza della Suprema Corte, i Tribunali e le Corti d'Appello si sono (per lo più) adeguati, mutando (in taluni casi) i propri orientamenti. Adeguamento che è divenuto ancor più marcato dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 225 del 15 luglio 2014, che ha ribadito l'intangibilità dell'IVA.

Parimenti si sono adeguati, spesso *obtorto collo*, anche i legali, gli *advisor* e gli attestatori. Soltanto i più arditi hanno continuato a presentare, negli ultimi tempi, piani concordatari con la falcidia dell'IVA, in attesa, quasi messianica, della sentenza della Corte di Giustizia. Sentenza che, infine, è giunta, stabilendo che non è incompatibile con le norme comunitarie la falcidia dell'IVA nel concordato preventivo: falcidia che può avvenire, tuttavia, ad alcune condizioni.

Con la presente nota, quindi, dopo un breve *excursus* sulla norma di cui all'182-ter L.F. (primo comma) e sul problema della falcidiabilità dell'IVA, come affrontato dalla giurisprudenza e dalla dottrina in questi ultimi anni, con un inciso – in particolare – sul complicato intreccio tra il principio dell'intangibilità dell'imposta e quello della graduazione dei crediti, si analizzerà dapprima l'ordinanza del Tribunale di Udine che ha rimesso la questione alla Corte di Giustizia, nonché le conclusioni dell'Avvocato generale, per poi soffermarsi sulle motivazioni della sentenza in commento, onde, infine, ipotizzare le prevedibili conseguenze e trarre le conclusioni.

2. L'ART. 182-TER L.F.: LE RISORSE PROPRIE DELL'UNIONE EUROPEA, L'IVA E LA TRANSAZIONE FISCALE.

Il problema del pagamento dell'IVA nel concordato preventivo è inestricabilmente collegato al **primo comma dell'art. 182-ter L.F.**

Norma che già fin dalla sua introduzione (con la riforma del 2006) ha creato non pochi problemi agli interpreti, in quanto la generica (originaria) espressione “*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*”⁽⁶⁾ aveva portato ad affermare⁽⁷⁾ che l'IVA fosse suscettibile di pagamento parziale, perchè esclusa dal novero delle “risorse proprie dell'Unione”, considerato che – come statuito da una pronuncia del 2007 del Tribunale meneghino - “... *la quota di IVA dovuta dallo Stato Membro alla Unione Europea nulla ha a che vedere con il tributo IVA dovuto dal contribuente italiano ed amministrato dalle Agenzie fiscali. L'imponibile IVA di uno Stato Membro della Comunità Europea è solo il parametro cui applicare una aliquota concordata da tutti i paesi membri che prescinde dalla riscossione dell'imposta dovuta dal singolo contribuente italiano e, quindi, qualunque sia la percentuale di pagamento del credito IVA proposta dal ricorrente nella transazione fiscale ex art. 182-ter, L.F. essa non modificherà mai l'imponibile nazionale su cui calcolare la risorsa spettante alla CEE. Conseguentemente l'IVA, quale imposta nazionale amministrata dalle Agenzie Fiscali, non rientra tra le risorse proprie dell'Unione Europea*”⁽⁸⁾.

⁶ Precedentemente all'introduzione di tale modifica la norma prevedeva che “*con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento*”.

⁷ 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.

⁸ Trib. Milano, 13.12.2007, in *Pluris*. Va peraltro detto che era stato proprio il Parlamento Europeo, con risoluzione del 29.3.2007, a riconoscere che “*il 70% circa delle entrate dell'Unione non deriva da risorse proprie, ma proviene direttamente da bilanci nazionali attraverso la risorsa NRL e in misura del 15% da una risorsa come la percentuale sull'aliquota IVA che, viste le sue modalità di determinazione, non può considerarsi a tutti gli effetti una risorsa propria dell'Unione*”. Sul punto cfr. anche L. GHIA - C. PICCININI - F. SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali, Volume 4*, Milano, 2011, pp. 775 e ss..

Così secondo l'interpretazione più diffusa della normativa comunitaria⁹⁾ si sarebbe dovuto *escludere* l'IVA dal novero delle risorse finanziarie proprie dell'Unione in quanto, sebbene il sistema delle risorse proprie per finanziare il bilancio della Comunità comprendesse tra le altre entrate anche la c.d. "quota di richiamo" dell'IVA (ottenuta applicando una aliquota valida per tutti gli Stati membri a una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie), tale quota era effettivamente (*rectius* completamente) svincolata dal gettito IVA riscosso da ciascuno stato membro, essendo calcolata come una percentuale del PIL statale¹⁰⁾.

Con **la riforma del 2008** il Legislatore ha cercato di "rimediare", modificando l'art. 182-ter L.F.¹¹⁾ e così stabilendo (a prescindere dall'inquadramento dell'IVA quale risorsa dell'Unione o meno) l'intangibilità del credito IVA in presenza di una proposta di

⁹ Ottavo considerando della direttiva del Consiglio CE, 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, *sic*: "in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie".

¹⁰ L'aliquota comune e l'imponibile da prendere in considerazione secondo le regole comunitarie sono quelli contemplati dal nono considerando e dall'art. 2, comma primo, lett. c), e comma quarto, lett. a) e b), della decisione del Consiglio CE, 29 novembre 2000, n. 2000/597/CE, Euratom. Per cui, ai sensi del nono considerando: "al fine di continuare a tener conto della capacità contributiva dei vari Stati membri al sistema delle risorse proprie e correggere gli aspetti regressivi del sistema attuale per gli Stati membri meno prosperi, il Consiglio europeo di Berlino del 24 e 25 marzo 1999 ha concluso che le regole di finanziamento dell'Unione dovranno essere modificate nel modo seguente: - il tasso massimo di richiamo della risorsa Iva dovrà essere ridotto ... allo 0,50% dal 2004 in poi; - l'imponibile Iva degli Stati membri dovrà continuare ad essere limitato al 50% del loro PNL". Si veda altresì il combinato disposto degli artt. 2 e 7.

Ne consegue che il computo del contributo nella forma della quota di richiamo dell'Iva per finanziare il bilancio europeo avviene in modo tale che non vi sia alcuna correlazione tra il gettito di Iva riscosso e il contributo Iva di ciascuno Stato membro, essendo la percentuale dello 0,50% indicizzata a un valore pari al 50% del Prodotto nazionale lordo, e non all'Iva introitata da ciascuno Stato (cfr. F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, in *Il caso.it*, p. 2).

¹¹ L'art. 32, co. 5, lett. a) del d.l. 29.11.08 n. 185 ha aggiunto all'originaria formulazione della norma la previsione per cui "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto".

transazione fiscale⁽¹²⁾, tanto nell'ambito di un concordato preventivo quanto di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* L.F.⁽¹³⁾.

Atteso che, a seguito della modifica apportata al testo dell'art. 182-*ter* L.F., non residuava dubbio alcuno in ordine al principio di *intangibilità* dell'IVA nel caso di *transazione fiscale*, essendo possibile soltanto la sua dilazione, gli interpreti si sono quindi chiesti se l'imprenditore che proponeva il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione in presenza di debiti erariale fosse comunque *obbligato* a formulare *anche* la proposta di "transazione fiscale". E quindi, per altro verso, se potesse considerare anche i debiti erariali nell'ambito della generale proposta rivolta a tutti i creditori e sottoposta alla loro approvazione a maggioranza⁽¹⁴⁾. Era infatti evidente che se la transazione fiscale doveva essere *sempre* utilizzata, non vi sarebbe stato alcun dubbio circa la necessità di rispettare il divieto di falcidia posto dall'art. 182-*ter* L.F.; mentre nel caso opposto sarebbe residuata la possibilità di sostenere il carattere *relativo* del divieto contenuto nella suddetta norma⁽¹⁵⁾.

L'indirizzo che sosteneva l'*obbligatorietà* della proposta di transazione prendeva le mosse dal principio secondo cui la falcidia o la dilazione di un credito pubblico richiede "*una*

¹² 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, 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.

¹³ Nel 2010 l'intangibilità è stata estesa anche "*alle ritenute operate e non versate*" (ex art. 29 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78).

¹⁴ Al riguardo cfr. G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in *Il Fallimento*, n. 12/2008, pag. 1410 e segg.; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giurisprudenza commerciale*, n. 2/2008, pag. 296; G. FAUCEGLIA, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Diritto fallimentare*, n. 6/2009, pag. 487; A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corriere tributario*, n. 9/2009, pag. 706.

¹⁵ 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.-

particolare ponderazione delle valutazioni propedeutiche alla decisione relativa alla sorte del credito stesso”(16), e che tale decisione poteva essere assunta solo all’interno di un procedimento in cui può essere operato, anche attraverso un’attività consultiva, un bilanciamento tra l’interesse fiscale all’ottimizzazione del prelievo e il concorrente interesse generale e sociale alla conservazione dell’impresa.

L’opposto orientamento escludeva invece l’obbligatorietà dell’esperimento della transazione fiscale, in quanto - se così non fosse - ogni proposta concordataria che *non* prevedeva l’integrale pagamento di tutti i creditori anteposti all’Erario nell’elenco dei privilegi di cui all’art. 2778 c.c., sarebbe risultata inammissibile per la violazione dell’art. 160 co. 2 L.F., con una conseguente rilevante limitazione del novero dei concordati possibili; finendo peraltro per neutralizzare la portata della predetta norma, in piena controtendenza rispetto all’intenzione del legislatore, che attraverso la previsione di cui al predetto articolo aveva inteso favorire la soluzione concordataria rispetto alla liquidazione fallimentare, e non viceversa. Peraltro, la stessa *lettera* della norma prevedeva la possibilità (“*può*”) e non obbligatorietà della proposta della transazione fiscale(17).

La Suprema Corte, tuttavia, con le sentenze gemelle del 2011 ha risolto tale dubbio, ritenendo che “*può disporsi l’omologazione del concordato preventivo, contenente la falcidia di crediti tributari, anche se non sia stato preventivamente attivato il procedimento di cui all’art. 182-ter, co. 2, L.F., al fine del perfezionamento della transazione fiscale ivi disciplinata*”(18). Gli Ermellini hanno così 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

¹⁶ Cfr. C. ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 5/2012, p. 557.

¹⁷ Per un’approfondita analisi cfr. M. FERRO, *La Legge Fallimentare, Commentario Teorico-Pratico*, Padova, 2014, pp. 1987 e ss..

¹⁸ Cass. 4.11.2011, n. 22931 e 22932. 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.

sia del vantaggio del consolidamento della pretesa tributaria, sia della coeva cessazione delle controversie pendenti dinanzi all'Autorità Giudiziaria⁽¹⁹⁾.

3. IL PROBLEMA DELLA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA E LE PRONUNZIE DELLA GIURISPRUDENZA.

Stabilita la *non* obbligatorietà della transazione fiscale, gli interpreti si sono posti un'ulteriore problema, ossia se fosse falcidiabile il credito IVA nell'ambito di un concordato o di un accordo *ex art. 182 bis* L.F. (in cui, appunto, *non* veniva proposta la transazione fiscale)⁽²⁰⁾, così pagando in maniera parziale il debito IVA, attraverso l'applicazione del principio maggioritario.

(I) La *tesi della falcidiabilità dell'IVA*⁽²¹⁾ si fonda principalmente sul contrasto che sorge tra l'art. 182-*ter* L.F. da un lato, e il comma 2, ultimo periodo, dell'art. 160 L.F. in combinato con le disposizioni degli artt. 2777 e ss. c.c. dall'altro. L'*impasse*, 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*

¹⁹ Secondo taluni infatti “*il maggior onere derivante dall'attivazione del sub procedimento della transazione fiscale con pagamento integrale del debito IVA e delle ritenute, trovi il suo fondamento (bilanciamento di interessi) nel “vantaggio” rappresentato dal c.d. “consolidamento dei debiti”, da intendersi come cristallizzazione della posizione erariale e contributiva al momento della accettazione della proposta di transazione fiscale*” (cfr. R. PORTALE e G. ACCIARO, *Falcidia dell'IVA e delle ritenute: quando è ammissibile la proposta di concordato preventivo*, in *Ilfallimentarista.it*, p. 3).

²⁰ Fermo restando che l'assenza dell'accordo con l'Erario impedisce che si concretizzino in capo al ricorrente gli effetti di cristallizzazione e consolidamento del debito conseguenti dall'impiego della transazione fiscale

²¹ Sul punto 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; G. BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 377 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.

l'ordine delle cause legittime di prelazione, determinando l'inammissibilità del concordato per violazione dell'art. 160 co. 2 ultimo periodo L.F.⁽²²⁾.

È stato conseguentemente ritenuto che le disposizioni del citato comma 1 dell'art. 182-ter L.F. operino alla stregua di norme di natura *procedurale*, assolvendo alla mera funzione di disciplinare le modalità secondo cui gli Uffici fiscali sono chiamati ad esprimere il loro voto sulla proposta concordataria e quindi che, sotto il profilo sostanziale, su tali disposizioni prevalgano le norme *generali* disciplinanti il concordato preventivo (e, in particolare, quella contenuta nel già citato art. 160, comma 2, primo periodo, L.F., che prevede la falcidiabilità dei crediti privilegiati), salvo in caso di presentazione della proposta di transazione fiscale (nel qual caso l'intangibilità dei crediti di cui trattasi è pacifica). Con la conseguenza che anche i crediti relativi all'IVA possano essere soddisfatti parzialmente, nel rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione previsto dal codice civile⁽²³⁾.

(II) Disattendendo le argomentazioni sopra esposte, a partire dalle note **sentenze “gemelle” del 2011**⁽²⁴⁾, la Suprema Corte ha stabilito il divieto di proporre un pagamento parziale del debito IVA, decretando l'*inderogabilità* dell'art. 182-ter L.F. anche nell'ambito della pura e semplice proposta di concordato preventivo, la quale deve quindi sempre e necessariamente prevedere il pagamento *integrale* di tali debiti verso lo Stato.

²² Per non incorrere nella violazione del divieto di alterazione dell'ordine dei privilegi, seguendo tale prospettazione 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).

²³ In tal senso M. FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità 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).

²⁴ Le già citate Cass. 4.11.2011, n. 22931 e 22932.

Principio ribadito dalla Suprema Corte con le successive sentenze n. 7667 del 16 maggio 2012⁽²⁵⁾, n. 9541 del 30 aprile 2014, n. 14447 del 25 giugno 2014⁽²⁶⁾ 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⁽²⁷⁾, 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, atteso che “*le entrate derivanti dall’applicazione di un’aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo, costituiscono, infatti, risorse proprie iscritte nel bilancio dell’Unione europea, con la conseguenza che il relativo credito, il quale attinge comunque a tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea, non può essere oggetto di accordo per un pagamento parziale neppure ai sensi dell’art. 182-ter nella versione introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5*”.

(III) Conformemente a tale orientamento, **alcuni tribunali si sono espressi in senso conforme alla Suprema Corte**⁽²⁸⁾, rigettando i ricorsi per concordato che prevedevano

²⁵ 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*).

²⁶ In particolare Cass. n. 14447 del 25.6.2014 ha evidenziato “*l’infondatezza della denuncia di violazione del disposto della L. Fall., art. 160, comma 2, con riguardo al divieto di alterare, con la proposta di concordato, l’ordine delle cause legittime di prelazione (e quindi anche la graduazione dei privilegi prevista dalla legge). E’ proprio della norma eccezionale derogare, in casi determinati, ad un principio generale: l’art. 182 ter, attribuendo (per quanto qui rileva) al credito i.v.a., nell’ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, un trattamento peculiare ed inderogabile dall’accordo delle parti, non produce per ciò solo l’effetto di incidere sul trattamento di tutti gli altri crediti (per i quali continua a valere l’ordine di graduazione), ma sul solo trattamento di quel credito, in quel particolare contesto procedurale. Tale scelta, che certamente incide sull’accordo delle parti diretto a trovare soluzione alla crisi al di fuori della liquidazione fallimentare, ponendovi dei limiti, rientra però nella discrezionalità del legislatore ordinario e non può quindi essere sindacata in questa sede*”.

²⁷ Cass. pen 31.10.13, in *Il caso.it*.

²⁸ Tra i quali: Trib. Rossano 31.1.2012; Trib. Roma 1.2.2012; Trib. Vicenza 27.12.2012; Trib. Monza 2.10.2013, in *Il caso.it*; Trib. Padova 30.5.13 in *Fallimentiesocieta.it*; Trib. Rimini 8.10.14 (*Il caso.it*), estende tale principio di intangibilità espressamente anche alle ritenute operate e non versate, così

la falcidia del credito IVA. Tra questi nel 2013 il Tribunale di Brescia⁽²⁹⁾, secondo il quale la tesi della Suprema Corte risulta giustificata in una prospettiva “sistematica” dall’introduzione dell’art. 18 del D.L. n. 179/2012⁽³⁰⁾; in tal modo il Legislatore avrebbe manifestato l’intenzione di prevedere un “*regime preferenziale*” per i crediti Erariali 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.

Del pari, ma con motivazioni diverse, il Tribunale di Firenze, che con una pronunzia del 2014 ha affermato che la norma di cui all’art. 182-ter L.F. primo comma 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*”⁽³¹⁾.

come Trib. Pordenone 27.11.14, in *Fallimentiesocieta.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; così “*le analogie con l’imposta sul valore aggiunto rendono irragionevole una disparità di trattamento ed invero consentono d’individuare nell’attuale disposizione una nuova unitaria ratio nell’obiettivo del legislatore di non consentire, nelle procedure concorsuali connotate da elementi di negozialità e quindi affidate all’iniziativa del debitore, la falcidia per crediti erariali connotati dall’intervenuta appropriazione da parte dello stesso di somme da questi raccolte per essere riversate all’Erario.*”

²⁹ Trib. Brescia 11.6.2013, in *Il caso.it*. Nello stesso senso anche App. Brescia 13.9.13, in *Il caso.it*.

³⁰ Che - nel novellare la disciplina della crisi da c.d. “*sovraindebitamento*” - ha attribuito al debitore la possibilità di declassare i crediti privilegiati secondo un criterio analogo a quello di cui al secondo comma dell’art. 160 l.f., facendo salva l’obbligatorietà dell’integrale pagamento dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea, dell’IVA e delle ritenute operate e non versate, in ordine alle quali il piano può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento.

³¹ Trib. Firenze 10.6.2014, in *Il caso.it*.

(IV) Altri Tribunali si sono invece discostati dall'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione sulla base di argomentazioni di diverso tenore⁽³²⁾.

Tra questi il Tribunale di Varese (nel 2012), che ha ritenuto non convincente l'orientamento della Suprema Corte secondo cui l'art. 182-ter L.F. sarebbe una norma sulla collocazione del credito, in quanto, se così fosse, la medesima sarebbe operante non solo in tutte le procedure concorsuali, ma anche nelle procedure esecutive immobiliari, *“mentre l'estensione della regola di pagamento integrale del credito IVA risulta pur sempre confinata all'ambito della procedura di concordato preventivo”*⁽³³⁾. E il Tribunale di Campobasso (nel 2013), il quale ha statuito che *“...la tesi della Suprema Corte, sulla natura sostanziale dell'obbligo di pagamento integrale dell'iva, renderebbe detto credito superprivilegiato in senso sostanziale, creando, altresì, disparità di trattamento del concordato preventivo rispetto ad altre procedure concorsuali”*⁽³⁴⁾.

Così anche, sempre nel 2013, la Corte d'Appello lagunare⁽³⁵⁾, secondo la quale *“se la volontà del legislatore fosse stata quella di creare un trattamento “superprivilegiato” per il credito iva, per le menzionate esigenze comunitarie, ben avrebbe potuto disporre una diversa collocazione nell'ordine dei privilegi; la collocazione della disposizione all'interno dell'art. 182 ter L.F. ne evidenzia la diretta attinenza con l'istituto della transazione fiscale”*, statuendo che *“la disposizione contenuta nell'articolo 182-ter L.F., la quale prescrive l'obbligo dell'integrale pagamento dell'Iva, è una norma eccezionale ma non sostanziale ed il suo ambito di applicazione è limitato all'Istituto della transazione fiscale”*. Parimenti (nel 2014) il Tribunale di Ascoli Piceno⁽³⁶⁾, per il quale *“poiché il ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore che propone il concordato preventivo ha natura facoltativa e l'articolo 160 ammette la possibilità di pagare soltanto in percentuale i crediti privilegiati di qualsiasi natura, il debitore che non ritenga conveniente l'utilizzo della transazione fiscale potrà sempre proporre il soddisfacimento parziale dei debiti tributari e contributivi incapienti. In tal caso, non troverà applicazione*

³² Cfr. 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 *Il caso.it*.

³³ Trib. Varese, 30.6.2012, in *Il caso.it*.

³⁴ Trib. Campobasso, 29.7.2013, in *Il caso.it*.

³⁵ App. Venezia 7.5.13 e 23.12.2013, entrambe in *Il caso.it*.

³⁶ Trib. Ascoli Piceno 14.3.2014, in *Il caso.it*.

l'articolo 182 ter L.F., ma il principio generale di cui al citato articolo 160, il quale, in determinate condizioni, consente la falcidia in tutti i crediti privilegiati?⁽³⁷⁾.

(V) A seguito degli orientamenti divergenti espressi dalla giurisprudenza di merito, il Tribunale di Verona (con ordinanza del 5.4.2013) ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale, dubitando se l'interpretazione della Cassazione potesse astrattamente determinare un contrasto degli artt. 160 e 182-ter L.F. con gli artt. 97 e 3 Cost.⁽³⁸⁾.

La **Corte Costituzionale (con sentenza del 15 luglio 2014, n. 225)**, tuttavia, ha ritenuto di *non* intravedere profili di incostituzionalità, così dichiarando non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Tribunale scaligero. E nell'assumere la propria decisione la Consulta ha ritenuto di doversi allineare al quadro normativo delineato a livello europeo, anche in base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia espressasi in tema di imposta sul valore aggiunto⁽³⁹⁾. Pertanto il Giudice delle Leggi, prendendo le mosse dall'interpretazione dei principi comunitari fornita dalla Corte Europea, ha ritenuto che gli Stati membri siano *sempre* vincolati a riscuotere *per intero* gli importi relativi all'IVA,

³⁷ Le suddette pronunce hanno evidenziato, in buona sostanza, come l'interpretazione della Suprema Corte farebbe sorgere diverse questioni di non facile soluzione, tra cui *in primis* il problema del coordinamento tra l'art. 182-ter l.f. e le norme che disciplinano - ed ammettono - il pagamento parziale dei crediti assistiti da privilegio (tra i quali rientra appunto il debito per IVA e ritenute), in particolare l'art. 160 co. 2 l.f..

³⁸ Cfr. Trib. Verona ord. 5.4.2013, in *Il caso.it*. Il Tribunale scaligero ha evidenziato che, come conseguenza dell'orientamento espresso dalla Cassazione, in tutti i casi in cui l'attivo di un'impresa sia insufficiente a soddisfare integralmente i crediti assistiti da privilegio, si determina l'inammissibilità della proposta concordataria, e questo nonostante il suo esito preveda un trattamento migliore rispetto a quello che i creditori riceverebbero a seguito della liquidazione fallimentare. A parere del Tribunale scaligero, l'interpretazione fornita dalla Corte di Legittimità determina da un lato la violazione dell'art. 97 cost., in quanto preclude alla Pubblica Amministrazione di valutare in concreto la convenienza del piano e della proposta dell'imprenditore che prospetti una soluzione più vantaggiosa rispetto alla liquidazione fallimentare, mentre dall'altro risulta in contrasto con l'art. 3 della Carta 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.

³⁹ 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.

e che solo la dilazione dei tempi di pagamento di tale tributo possa essere oggetto di transazione⁽⁴⁰⁾.

(VI) Diversamente dall'intervento della Corte di Cassazione - che non era risultato dirimente rispetto alle divergenze interpretative dei tribunali di merito - la decisione della Consulta ha sortito **l'effetto di sostanzialmente uniformare l'orientamento della giurisprudenza** in tema di falcidia IVA (e ritenute).

Così, finanche (tra le altre) la Corte di Appello di Venezia, la quale dopo le prime decisioni orientate verso l'ammissibilità della falcidia, a seguito della decisione della Consulta si è allineata all'indirizzo espresso dalla Cassazione: *“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”* ⁽⁴¹⁾. E tra le ultime pronunzie in tal senso si veda quella del Tribunale di Massa, che in data 4.2.2016 ha ritenuto che *“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”* ⁽⁴²⁾.

Soltanto **alcuni sparuti Tribunali hanno** (coraggiosamente) **continuato a sostenere la falcidiabilità dell'IVA, nonchè delle ritenute**⁽⁴³⁾; da ultimo – a quanto consta – il

⁴⁰ Secondo la Corte, infatti, *“la previsione legislativa della sola modalità dilatoria non lede il principio di buon andamento della pubblica amministrazione, dovendo essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo. Né sussiste alcun vulnus per i criteri di "economicità" e di "massimizzazione delle risorse" in considerazione del fatto che persiste in capo all'amministrazione finanziaria la possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a garantire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa”*.

⁴¹ App. Venezia 30.10.2014, in *Unijuris.it*.

⁴² Trib. Massa 4.2.2016, Pres. est. Fabbrizzi, in *Il caso.it*.

⁴³ Tra questi, in relazione alle ritenute operate ma non versate, il Tribunale di Rovigo decr. 26.5.2015, G. est. Martinelli, in *Fallimentiesocieta.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*

Tribunale Santa Maria Capua Vetere: *“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”*⁽⁴⁴⁾. Principio poi di fatto ribadito dalla Corte di Giustizia con la sentenza in commento.

4. IL “SUPERPRIVILEGIO” O LA “QUASI PREDEDUZIONE” PER IL CREDITO IVA E LA NECESSITÀ DI ARMONIZZAZIONE CON IL PRINCIPIO DI GRADUAZIONE DEI CREDITI.

Per inciso: stabilita la necessità di pagamento integrale dell’IVA, taluno si è chiesto se la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva così creato un **“super-privilegio”**, di fatto *derogando* all’ordine dei privilegi stabilito dalle legge o, ancor più, una nuova (quasi) **“prededuzione”**⁽⁴⁵⁾. Il debitore nel proprio piano può prevedere il pagamento del credito

limita l’obbligo dell’integrale pagamento delle ritenute operate e non versate all’interno della transazione fiscale”.

⁴⁴ Trib. Santa Maria Capua Vetere 17.2.2016, in *Il caso.it*. Secondo il Tribunale, atteso che *“una domanda di concordato che prevede l’infalcidiabilità di Iva e ritenute e la non integrale soddisfazione dei crediti dotati di privilegio di grado anteriore, sarebbe non conveniente per i creditori privilegiati anteriori all’Erario e il concordato, in presenza di opposizione e, dunque di valutazione circa la convenienza della soluzione concordataria rispetto all’alternativa della liquidazione in sede fallimentare (cd. cram down) non sarebbe omologabile”*, in ipotesi di incapienza del patrimonio sociale al pagamento dei creditori anteriori all’IVA non può consentirsi la destinazione delle risorse proprie dell’impresa al pagamento integrale di IVA e ritenute in danno dei creditori muniti di privilegio di grado anteriore che troverebbero altrimenti capienza.

⁴⁵ Ciò sulla scorta della lettura della Cass. n. 22931/11 e n. 22932/11 (il sottolineato è nostro): *“Il vincolo”* [della graduazione dei crediti di cui all’art. 160, comma 2] *“per contro non astringe il legislatore che può, come nella fattispecie e per cause discrezionalmente individuate, attribuire un trattamento particolare a determinati crediti come avviene per la prededuzione, senza che ciò incida automaticamente sul trattamento degli altri”*. D’altronde la stessa Corte Costituzionale (sentenza n. 225/2014) aveva evidenziato che *“a nessuna delle categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito IVA, per il quale esiste una disciplina eccezionale attributiva di un ‘trattamento peculiare ed inderogabile’, ritenendo che non siano ravvisabili ‘profili di intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dagli artt. 160 e 182 ter della legge fallimentare, la quale, ai*

IVA (e conseguentemente anche delle ritenute) *senza* rispettare l'ordine legittimo delle cause di prelazione di cui agli artt. 54 e **160 secondo comma L.F.**?

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.

Al riguardo, una prima interpretazione aveva ritenuto che costituendo una generale deroga all'art. 160, co. 2, il pagamento dell'IVA diventa così una sorta di precondizione del concordato ed il relativo credito un "*super-privilegio*"⁽⁴⁶⁾, la cui antergazione rispetto agli altri privilegi trova la sua fonte nell'art. 182-*ter* L.F.. La domanda di concordato dovrebbe quindi prevedere anzitutto l'integrale pagamento dei crediti per IVA e ritenute e quindi il soddisfacimento parziale di quelli assistiti da privilegio di grado anteriore a questi ultimi, nei limiti della capienza dell'attivo⁽⁴⁷⁾.

fini dell'ammissibilità del piano di concordato contenente una proposta di transazione fiscale, regola diversamente il credito erariale IVA riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio".

⁴⁶ Così anche G. ANDREANI, *La Cassazione ribadisce l'intangibilità del credito Iva*, in *Il fallimentarista*, 2015; ID., *La falciabilità dell'IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale*, cit., p. 3: "*in sostanza, l'attribuzione di un trattamento particolare al credito relativo all'IVA, che assumerebbe quindi sostanzialmente la natura di credito "quasi prededucibile" o, più propriamente, "superprivilegiato", rientrerebbe nelle prerogative del legislatore, il quale, per cause discrezionalmente individuate, può stabilire un trattamento di favore per alcuni crediti senza per questo incidere sul trattamento della generalità degli altri.*" D'altronde è proprio sulla scorta della creazione di tale "super-privilegio" che si cercava di superare uno degli argomenti utilizzati dal (diffuso) orientamento giurisprudenziale che riteneva possibile la falciabilità dei crediti IVA: l'applicazione pedissequa del comma 2, ultimo periodo, dell'art. 160 l.f. avrebbe vanificato, nella sostanza, la possibilità di soddisfacimento parziale dei crediti privilegiati - prevista dal medesimo articolo (comma 2, primo periodo) - e reso impossibile l'attuazione di un rilevante numero di concordati (in contrasto, quindi, con lo spirito della legge fallimentare novellata), atteso che mancando la possibilità di soddisfare solo parzialmente tali crediti, l'impresa debitrice avrebbe dovuto pagare integralmente anche *tutti* i crediti assistiti da privilegio di grado anteriore (cioè quasi tutti).

⁴⁷ Preso atto del pacifico insegnamento della Cassazione, non sono d'altronde mancati i dubbi: "*Il primo dubbio concerne l'evidente disparità trattamento tra la procedura di concordato preventivo e la procedura di fallimento. Sebbene infatti la Corte Costituzionale abbia da tempo enunciato il principio che il legislatore può, nell'ambito della propria discrezionalità, trattare in modo differente situazioni dai presupposti diversi, nondimeno è evidente che postulare, come ha fatto la Corte, che nel*

Seguendo tale orientamento, una recente (2016) pronunzia del Tribunale di Vicenza ha statuito che *“il debito per iva è sostanzialmente prededotto, quindi va pagato tra i primi, si tratti di finanza interna o esterna. La finanza esterna entra quindi nelle risorse a disposizione della società e, insieme ad esse, i creditori vengono pagati secondo l'ordine stabilito. In questo modo l'Agenzia delle Entrate non subirebbe alcun pregiudizio in quanto verrebbe pagata al 100%, immediatamente, senza che sia alterato l'ordine delle cause legittime di prelazione”*⁽⁴⁸⁾. Ancor prima (2015), la Corte di Appello di Genova⁽⁴⁹⁾, ha ritenuto che il pagamento integrale dell'IVA, in primo luogo *“non presuppone il pagamento per intero di tutti i crediti antergati, in secondo luogo deriva dalla legge e non dalla volontà del creditore e quindi, pur integrando una eccezione alle norme sulla gradazione dei privilegi, non ne costituisce una alterazione”*⁽⁵⁰⁾. E tale orientamento d'altronde è stato

concordato preventivo il credito per IVA abbia una sorta di posizione super – privilegiata, addirittura assimilabile ad una sorta di prededuzione, significa, da una parte, assoggettare questo credito ad un trattamento differente (e, nella specie, assolutamente più vantaggioso) nel concordato preventivo rispetto al fallimento, ma soprattutto rendere l'accesso al concordato preventivo più oneroso – a parità di attivo liquidabile – rispetto alla unica (allo stato) alternativa concretamente praticabile del fallimento (...). Di conseguenza, l'art.182 ter L.F. introduce una causa di prelazione speciale (o una prededuzione), che sovverte l'ordine dei privilegi sui beni mobili stabilito dall'art.2778 cod. civ. (ove l'IVA è collocata al penultimo posto), ma che è valida solo nell'ambito del concordato preventivo (e degli accordi di ristrutturazione)” (cfr. A.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, p. 17).

⁴⁸ Trib. Vicenza decr. 5.2.16, G. rel. Pitinari, in *Fallimentiesocieta.it*.

⁴⁹ Appello di Genova sentenza n. 81/2015 pubblicata il 28.7.15, in *Ilcaso.it*, che ha accolto il reclamo ex art. 18 l.f. revocando la sentenza dichiarativa di fallimento pronunziata 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 antergati*, esprimendo l'avviso che ai fini dell'ammissibilità del concordato fosse necessario prevedere la soddisfazione con l'attivo di tutti i crediti privilegiati generali antergati all'Iva e alle ritenute, salva comunque la necessità di apportare nuova finanza esterna in misura sufficiente a pagare detti crediti per intero.

⁵⁰ L'antergazione dei crediti collocati al 18° e 19° posto della scala dei privilegi a danno di crediti per la prelazione di grado anteriore è stata confermata anche dal Tribunale di Cosenza con pronunzia del 29.5.13 (in *Ilcaso.it*), per il quale *“come ha avuto modo di evidenziare l'orientamento dottrinario e giurisprudenziale critico verso le sentenze nn. 22931 e 22932/2011, l'affermazione del generale obbligo di infalcidiabilità di Iva e ritenute in tutti i concordati preventivi (con e senza transazione fiscale, antecedenti o successivi alla modifica all'istituto da parte dell'art. 32 del d.l. 29 novembre*

confermato dalla recentissima pronunzia della Cassazione (n. 2560/16), per la quale la necessità di integrale pagamento dell’IVA non comporta la necessità di integrale pagamento dei creditori poziori⁽⁵¹⁾.

Di avviso contrario altra parte della giurisprudenza, che ha ritenuto inammissibili proposte di concordato che, per garantire il soddisfacimento integrale del credito IVA (e per ritenute non versate), in ipotesi di patrimonio sociale incapiente, non hanno seguito l’ordine di graduazione dei privilegi⁽⁵²⁾. Tra gli altri, nel 2015 si è pronunziato il Tribunale meneghino⁽⁵³⁾, 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”*⁽⁵⁴⁾. Così, prosegue il Tribunale, per

2008, n. 185) crea una deroga all’ordine di soddisfazione dei privilegi di cui agli artt. 2741 e 2777-8 c.c., che la disciplina del concordato preventivo (v. art 160 co. 2 l.f.) e quella del concordato fallimentare (v. art. 124 l.f.) pongono come principio cardine, consentendo l’antegrazione dei crediti collocati al 18° e 19° posto della scala dei privilegi a danno di crediti per la prelazione di grado anteriore, che è riconosciuta in ragione della loro natura spesse volte corrispondente ad interessi costituzionalmente orientati, come per i crediti retributivi dei lavoratori dipendenti (artt. 4 e 36 Cost.), i crediti dei professionisti (art. 4 e 35 Cost), i crediti degli enti previdenziali ed assistenziali (art. 38 Cost.)”.

⁵¹ 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.

⁵² Uno dei più autorevoli esponenti di tale tesi è F. LAMANNA, *Graduazione tra IVA, ritenute fiscali e altri privilegi generali nel concordato in caso di incapacienza dei beni su cui farli valere*, cit..

⁵³ Trib. Milano decr. 17.8.15, G. est. Rolfi, in *Fallimentsocieta.it*.

⁵⁴ In quanto, prosegue il Tribunale meneghino, *“se si legge la norma in questi termini, la necessità del pagamento integrale dell’I.V.A./ritenute quale condizione per l’accesso alla procedura concordataria entra in contrasto solo apparente con il principio della graduazione, se non nel senso che il pagamento del credito I.V.A./ritenute non può avvenire con le risorse patrimoniali dell’impresa. Il sistema ipotizzato dal legislatore è finanziariamente (economicamente) simile al sistema della prededucibilità, ma diverso giuridicamente. Il legislatore ha inteso, più semplicemente, sterilizzare l’impatto della carenza del patrimonio aziendale sul debito IVA, prevedendo che, quale che sia il patrimonio del ricorrente, il debito IVA deve essere soddisfatto per intero. Ma non ha richiesto (né*

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 dalla Corte d'Appello di Milano⁽⁵⁵⁾ e preceduto dal conforme Tribunale di Torino⁽⁵⁶⁾.

In buona sostanza, con un'interpretazione che ha cercato – per così dire – di dare da un lato un “colpo al cerchio” (la **non falcidiabilità dei crediti per IVA**) e dall'altro “alla botte” (**il rispetto dell'art. 160 comma 2 L.F.**, pure nei limiti di capienza del patrimonio sociale) ha creato l'inevitabile conseguenza di aggiungere un'ulteriore *limitazione* ai piani concordatari, obbligando le società ricorrenti – con patrimoni sociali insufficienti per la soddisfazione di tutti i creditori privilegiati (fino al diciannovesimo grado) e per i creditori chirografari - a destinare la nuova finanza per pagare integralmente l'IVA e le ritenute e *tutti i creditori poziori*.

Con il risultato di rendere impraticabile la presentazione di molti ricorsi per concordato.

5. LE CRITICHE AL PRINCIPIO DI INFALCIDIABILITÀ DELL'IVA.

Preso atto del nuovo “dogma”, molti hanno fortemente criticato il principio dell'infalcidiabilità dell'IVA. Sostanzialmente per quattro motivi.

poteva chiederlo, salvo che avesse introdotto un'espressa disposizione di legge) che il debito I.V.A./ritenute fosse soddisfatto in anteclasse (ovvero con un privilegio antergato ad ogni altro privilegio. Il pagamento integrale (all'occorrenza dilazionato) dell'IVA si pone, pertanto, come preconditione di ammissibilità del concordato ma questo pagamento integrale non può andare a detrimento degli altri creditori che sul patrimonio dell'impresa hanno fatto legittimamente affidamento in virtù delle rispettive cause legittime di prelazione.”

⁵⁵ App. Milano 22.12.15, in *Fallimentiesocieta.it*.

⁵⁶ Trib. Torino 22.1.15, in *Il caso.it*, per il quale *“nel concordato preventivo, allo scopo di non alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione, il patrimonio dell'impresa, in ipotesi di incapienza al pagamento dei creditori privilegiati di grado anteriore al 19°, non può essere destinato al soddisfacimento integrale dei crediti per Iva e ritenute. La proposta potrà, pertanto, prevedere la falcidia dei creditori privilegiati ma per il pagamento dei crediti per Iva e ritenute dovrà far ricorso a finanza esterna.”*

(A) La natura processuale (e non sostanziale) dell'art. 182-ter L.F., 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⁽⁵⁷⁾.

Invero, se tale norma avesse natura sostanziale, come sostenuto dalla Cassazione, essa dovrebbe trovare applicazione anche in caso di fallimento e concordato fallimentare. Ma così non è (e sul punto si tornerà *infra*).

(B) La mancanza di un principio di omogeneità di trattamento dell'IVA nelle varie procedure concorsuali.

Atteso che la tesi sostenuta dalla Corte di Cassazione sembra evocare l'esistenza di un principio in base al quale il trattamento del credito IVA dovrebbe essere omogeneo nelle procedure concorsuali, tale principio in realtà *non* sussiste, perché, come si è già osservato, 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 fallimentare⁽⁵⁸⁾.

⁵⁷ Cfr. G. ANDREANI, *La falciabilità dell'Iva*, cit., p. 6; P. VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182-ter, l. fall.*, in *Fall.*, 2012, 172 ss.

⁵⁸ *Ex pluribus*, la Corte di Appello di Milano, con decreto depositato il 20.11.2014, in *Il caso.it*, ha ritenuto di poter considerare *falciabile* l'IVA nel concordato fallimentare. La Corte ha raggiunto tale conclusione osservando, da un lato, che gli artt. 160 e 182-ter regolamentano “diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio”; e, dall'altro, che, siccome l'art. 182-ter è - sempre secondo la Corte Costituzionale - una deroga al principio generale di intangibilità dell'IVA, il mancato suo richiamo all'art. 124 l. fall. potrebbe far ritenere inammissibile nell'ambito del concordato fallimentare, oltre che la falcidia, la dilazione dell'IVA. La Corte ha optato comunque per la falciabilità dell'IVA nel concordato fallimentare in ragione della peculiarità, non del credito, ma di tale procedura, poichè: “*la fondamentale differenza che si rinviene è rappresentata dalla diversità del contesto nel quale l'una e l'altra procedura si collocano. In particolare, relativamente al concordato fallimentare, non può non tenersi conto del fatto che quest'ultimo, rappresentando un modo alternativo di chiusura del*

Risulta quindi smentita l'esistenza di un principio di omogeneità di trattamento dei crediti erariali, indipendentemente dalla procedura di regolamento del debito utilizzata. E quand'anche – per assurdo - si ammettesse l'eventuale sussistenza del principio di omogeneità, posto che nel fallimento il credito IVA è pacificamente falcidiabile, la conclusione che si dovrebbe ricavare è diametralmente opposta a quella della Cassazione: da tale omogeneità dovrebbe infatti necessariamente discendere la *falcidiabilità* del credito di cui trattasi *anche* nel concordato preventivo, così come nel fallimento.

(C) 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.).

Tale contrasto appare insanabile applicando la ricostruzione elaborata dalla Suprema Corte, che genera rilevanti effetti distorsivi, rendendo nella sostanza inattuabile un elevato numero di proposte di concordato, contrariamente allo spirito della legge.

Richiamato quanto già esposto (al par. *sub* 4), basterà notare che, seguendo l'opzione interpretativa della Suprema Corte, inevitabilmente si avrebbe a che fare con un credito IVA divenuto 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.

(D) L'impossibilità di considerare l'IVA una risorsa finanziaria propria dell'UE.

È stato osservato⁽⁵⁹⁾ che sono state le stesse Istituzioni europee ad escludere l'IVA dal novero delle risorse finanziarie proprie dell'UE: nella “Relazione esplicativa della convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee” del 26 maggio 1997⁽⁶⁰⁾, nella “Risoluzione del Parlamento europeo del 29 marzo 2007 sul futuro delle risorse proprie dell'Unione europea”⁽⁶¹⁾; nel “Documento di lavoro sulla risorsa propria

fallimento, diversamente quindi dal concordato preventivo che ha invece, quale finalità, quella di evitare l'apertura della procedura fallimentare, si inserisce nell'ambito di una procedura di fallimento già in atto”.

⁵⁹ Cfr. F. CORRARO, *Concordato preventivo e infalcidiabilità dell'Iva*, in *Ilfallimentarista.it*, 2016.

⁶⁰ 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*”.

⁶¹ 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*”.

basata sull'imposta sul valore aggiunto" del 19 giugno 2012 elaborato dalla Commissione per i bilanci del Parlamento europeo⁽⁶²⁾.

Le stesse 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”*⁽⁶³⁾. Pertanto, *a contrariis*, non vi sarebbe alcuna violazione laddove (come nel concordato preventivo) tale rinuncia *non* sia il risultato di un'aprioristica ed indistinta abdicazione alla riscossione del credito IVA⁽⁶⁴⁾.

D'altronde, neppure - a rigore - trattasi di una *“rinunzia”*, atteso che lo Stato, come ogni altro creditore concordatario, nel concordato *non* rinuncerebbe a recuperare l'imposta, bensì, soggiacendo anch'esso alle regole generali del concorso ed al trattamento previsto dalla norma sull'ordine dei privilegi, sacrificerebbe le proprie pretese soltanto *nei limiti* della capacità patrimoniale del debitore, in tal modo subendo gli effetti di una decisione che *non* dipende affatto dalla propria volontà, ma da una graduazione espressamente fissata dal legislatore⁽⁶⁵⁾.

Peraltro lo stesso legislatore, modificando nel 2008 (come visto) il testo dell'art. 182-ter L.F., ha aggiunto all'indecurtabilità delle risorse finanziarie proprie dell'UE l'ulteriore previsione dell'infalciabilità dell'IVA, così confermando la circostanza che l'IVA sia un tributo *diverso* dalle risorse finanziarie proprie dell'UE.

membro” che, pertanto, non ha alcun legame con quanto riscosso da ciascun Paese presso il contribuente e, anzi, opera a prescindere dall'effettiva esazione dell'imposta da parte dei singoli Stati.

⁶² 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”*.

⁶³ Cfr. Corte di Giustizia UE 17.7.2008, causa C-132/06.

⁶⁴ Come, per esempio, si è verificato nel caso della normativa italiana in materia di *“condono IVA”*.

⁶⁵ cfr. F. CORRARO, *Concordato preventivo*, cit., p. 4.

6. L'ORDINANZA DEL TRIBUNALE DI UDINE E LE CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA.

Le problematiche sopra richiamate sulla (in)falcidiabilità dell'IVA sono state richiamate dal **Tribunale di Udine**, il quale - 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 - con l'ordinanza del 30.10.14 ha rimesso la questione in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia⁽⁶⁶⁾.

In particolare il Tribunale friulano ha richiesto alla Corte di Lussemburgo di stabilire se la normativa europea - e, in particolare, ai principi e alle norme contenute nell'art. 4, paragrafo 3°, del Trattato sull'Unione Europea⁽⁶⁷⁾ e nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio dell'Unione Europea⁽⁶⁸⁾, così come interpretate nelle sentenze della Corte di Giustizia⁽⁶⁹⁾ - debba essere interpretata nel senso di rendere incompatibile una norma

⁶⁶ Trib. Udine ord. 30.10.14, G. est. Zuliani, in *Fallimentiesocieta.it*.

⁶⁷ 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*”.

⁶⁸ La Direttiva del Consiglio contiene la disciplina relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Il sistema comune dell'IVA si applica alla produzione e alla distribuzione di beni e servizi acquistati e venduti ai fini del consumo nell'Unione europea (UE). Per garantire la neutralità dell'imposta, indipendentemente dal numero delle operazioni effettuate, i soggetti passivi di IVA possono detrarre dal proprio conto IVA l'importo dell'imposta da essi pagata ad altri soggetti imponibili. In definitiva, l'IVA è a carico del consumatore finale sotto forma di percentuale sul prezzo finale del bene o servizio.

⁶⁹ 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>.

In particolare la sentenza 17.7.2008 n. 132/06 si è occupata della legittimità, rispetto all'ordinamento tributario, del condono (anche) in materia IVA disciplinato dagli artt. 8 e 9 della L. 27.12.2002, n. 289, i quali consentivano ai soggetti passivi di definire la propria posizione fiscale, per i periodi di imposta compresi tra il 1998 e il 2001, mediante presentazione di una dichiarazione integrativa, accompagnata dal pagamento di importi ridotti, con l'effetto di estinguere le sanzioni amministrative tributarie, di

interna (e, quindi, un'interpretazione degli articoli 162 e 182-ter L.F.) 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 fallimentare.

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⁽⁷⁰⁾, ha segnalato

escludere le sanzioni penali, nonché ogni accertamento tributario, dichiarandone la contrarietà ai principi dell'Unione.

Nella sentenza 11.12.2008 n. 174/07 la Corte ha censurato l'art. 2 co. 44 della L. 350/2003, che aveva esteso all'anno 2002 il condono fiscale previsto nei predetti artt. 8 e 9 della L. 27.12.2002, n. 289, in quanto con tali previsioni la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della stessa direttiva del Consiglio 17.5.1997, 77/388/CEE.

Con la successiva sentenza 29.3.2012 n. 500/10, la Corte si è occupata della questione relativa alla compatibilità con i principi dell'ordinamento comunitario della disciplina concernente la definizione automatica delle liti ultradecennali pendenti dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale, contenuta nell'art. 3, co. 2-*bis* lett. a) del D.L. 40/2010, convertito nella L. 73/2010, stabilendo che l'art. 4 par. 3 TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi non ostano all'applicazione, in materia di IVA, di una disposizione eccezionale, come quella che ha generato la causa principale, che prevede l'estinzione automatica dei procedimenti pendenti dinanzi al Giudice tributario di terzo grado, allorché traggano origine da un ricorso proposto più di dieci anni prima.

Dalle predette pronunce si ricava, pertanto, che *“secondo la giurisprudenza dei giudici europei, affinché una disposizione di diritto interno non risulti in contrasto con la disciplina comunitaria in materia di IVA è necessario che essa non preveda una rinuncia indiscriminata e generalizzata all'accertamento e alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto in quanto risorsa propria dell'Unione Europea”* (E. STASI, *L'infalciabilità dell'IVA nel concordato preventivo alla luce della pronuncia della Corte Costituzionale*, in *Fall.*, n. 1/2015, p. 44).

⁷⁰ Che *“permette - se accettata singolarmente dai destinatari - di dare prontamente certezza all'ammontare dei debiti per imposte e per contributi e di pagare tali debiti in misura ridotta, sempre sulla base del presupposto che non sia prevedibile una soddisfazione maggiore in caso di fallimento”* (cfr. Trib. Udine 30.10.14, cit.). In tal caso il debitore gode sia del vantaggio derivante dal consolidamento della pretesa tributaria, che sarebbe messa al sicuro da eventuali nuovi accertamenti relativi a pretese non definite, sia dalla contestuale cessazione delle eventuali liti fiscali pendenti

tuttavia l'orientamento della Suprema Corte, avallato dalla Corte Costituzionale⁽⁷¹⁾, 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⁽⁷²⁾.

Il Tribunale inoltre ha precisato che ai sensi dei principi espressi dalla Costituzione, non è formalmente vincolato ai precedenti espressi dalla Corte di Cassazione e all'interpretazione che questa fornisce della legge da applicare; tuttavia, il principio della certezza del diritto “*che sta alla base della funzione nomofilattica assegnata dall'ordinamento alla Corte Suprema*” impone al giudicante di discostarsi dall'orientamento espresso dai giudici di legittimità “*solo sulla base di solide e ben motivate ragioni*”. E il Tribunale dubita che la

davanti all'Autorità giudiziaria. Inoltre in questo modo, il debitore è in grado di attribuire maggiore trasparenza e certezza alla propria proposta concordataria, aumentando le probabilità di ottenere il consenso da parte della maggioranza dei creditori (oltre che dello stesso Fisco). Sul punto si veda anche G. ANDREANI, *L'obbligo di pagamento dell'IVA*, cit..

⁷¹ Secondo cui “*il divieto di proporre un pagamento solo parziale del debito IVA - seppure posto dall'art. 182-ter l.f. che disciplina la “transazione fiscale” - permane in ogni caso e rimane inderogabile anche nell'ambito della pura e semplice proposta di concordato preventivo, la quale deve quindi sempre e necessariamente prevedere il pagamento integrale del debito verso lo Stato per IVA, anche qualora sia previsto il pagamento solo parziale (o non sia previsto il pagamento) di crediti privilegiati di grado anteriore al 19°, e restando irrilevante la obiettiva previsione che nemmeno la liquidazione fallimentare sarebbe in grado di garantire quel pagamento integrale, o addirittura la previsione che, anzi, la liquidazione fallimentare non sarebbe in grado di garantire nemmeno il pagamento parziale offerto con la proposta di concordato*” (cfr. Trib. Udine 24.10.14, cit.).

⁷² Più precisamente, tale interpretazione sarebbe imposta dalla necessità di adeguare la normativa interna “*ai principi e alle norme contenuti nell'art. 4, paragrafo 3°, del TUE e nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio, così come già interpretati nelle sentenze della Corte di Giustizia 17.8.2008, in causa C-132/06, e 11.12.2008 in causa n° C-174/07. Si prospetta, quindi, che una norma interna che consentisse di proporre, ammettere, approvare a maggioranza e poi omologare un concordato basato sul pagamento solo parziale del debito IVA sarebbe una norma incompatibile con 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.).

normativa comunitaria, volta a salvaguardare il gettito IVA, “*imponga di vietare a priori il ricorso ad una procedura concorsuale alternativa al fallimento ad un imprenditore che, proponendo il pagamento solo parziale del debito IVA, metta comunque a disposizione tutto il suo patrimonio per la soddisfazione dei creditori, stante che nessuno sostiene che le norme europee impongano un analogo vincolo e un analogo trattamento del credito IVA anche in caso di fallimento*”.

Ebbene, che il Tribunale di Udine avesse “colto nel segno” lo si è immaginato allorché nella causa così instaurata innanzi la Corte di Giustizia UE (causa C-546/14) sono state rese pubbliche le **conclusioni presentate, il 14 gennaio 2016, dall’Avvocato generale** (Eleanor Sharpston)⁽⁷³⁾. Conclusioni che hanno, di fatto, anticipato il *decisum* della sentenza.

L’Avvocato generale, ritenuta manifestamente ricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale, dopo aver ricordato che il diritto dell’Unione impone agli Stati membri di adottare tutte le misure (legislative ed amministrative) idonee a garantire l’effettiva riscossione delle risorse proprie dell’UE, ha concluso affermando che il sistema comune dell’IVA *non* impone agli stessi Stati membri di accordare ai crediti IVA un trattamento preferenziale rispetto alle altre categorie di crediti. Anzi, in talune circostanze - secondo l’Avvocato generale - uno Stato membro può ragionevolmente ritenere legittima una rinuncia al pagamento integrale di un credito IVA, purché siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate, e purché lo Stato membro non pregiudichi il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell’IVA.

Al sistema comune dell’IVA, si legge nelle conclusioni dell’Avvocato, *non* ostano norme nazionali (come gli artt. 160 e 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

⁷³ 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*”.

omologato dal giudice⁽⁷⁴⁾. Infatti, *(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⁽⁷⁵⁾.

Peraltro, poco dopo la pubblicazione delle conclusioni dell'Avvocato generale, la **Fondazione Nazionale dei Commercialisti**, acutamente recependo le istanze degli operatori, con il documento del 31 gennaio 2016⁽⁷⁶⁾ ha ribadito che il divieto di falcidia risulta del tutto privo di giustificazione a livello comunitario, non essendovi al riguardo alcun vincolo di matrice sovranazionale.

Nel documento viene tra l'altro precisato: *(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 nazionale⁽⁷⁷⁾; *(ii)* l'"intenzione" del CNDCEC di qualificare l'art.

⁷⁴ Secondo l'Avvocato generale: "*né l'articolo 4, paragrafo 3 TUE, né la direttiva 2006/12/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ostano a norme nazionali come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, qualora tali norme debbano essere interpretate nel senso di consentire ad un'impresa in difficoltà finanziaria di effettuare un concordato preventivo che comporta la liquidazione del suo patrimonio senza offrire il pagamento integrale dei crediti IVA dello Stato, a condizione che un esperto indipendente concluda che non si otterrebbe un pagamento maggiore di tale credito in caso di fallimento e che il concordato sia omologato dal giudice*".

⁷⁵ Il riferimento è alla Raccomandazione della Commissione del 12 marzo 2014, relativa ad un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all'insolvenza, C(2014) 1500 def.

⁷⁶ 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.

⁷⁷ 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*

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 concorrenza⁽⁷⁸⁾.

7. LE MOTIVAZIONI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA.

Le conclusioni dell'Avvocato generale sono state condivise, come anticipato, dalla Corte di Giustizia UE, la quale in relazione alla questione pregiudiziale posta al suo esame, dopo aver ricordato 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⁽⁷⁹⁾,

convenzionale e macrofinanziario (vale a dire la somma dell'imponibile IVA prospettato nel progetto di bilancio e suddiviso in dodici versamenti mensili forfettari), dall'altro lato è altrettanto vero che vige un sistema di regolarizzazione e di accreditamento del tributo che deve garantire il rispetto dell'art. 3 del Regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89, a mente del quale la base delle risorse IVA deve essere calcolata dividendo il totale delle entrate "nette" di IVA incassate dallo Stato membro nel corso dell'anno, per l'aliquota ponderata vigente nel medesimo anno." 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".

⁷⁸ 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.

⁷⁹ Come emerge dagli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE (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).

beneficiando al riguardo di una certa libertà in relazione al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione⁽⁸⁰⁾ - con l'unica limitazione data dal principio di “neutralità fiscale” (in base al quale operatori economici che effettuino operazioni uguali non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell’IVA)⁽⁸¹⁾ – ha esaminato il sistema di riscossione del gettito IVA e la procedura di concordato preventivo come descritta dal Giudice di rinvio (trattasi, va ricordato, di una procedura liquidatoria), procedura “*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*”.

Tali “presupposti” sono, per la Corte di Lussemburgo, essenzialmente tre:

- il pagamento parziale di un credito privilegiato può essere ammesso solo se un **esperto indipendente attesti che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore**⁽⁸²⁾ (il riferimento è, ovviamente, alla relazione dell’esperto di cui all’articolo 160 comma secondo L.F.);
- lo Stato avrebbe comunque la **possibilità di votare** contro una proposta di pagamento parziale di un credito IVA qualora non concordi con le conclusioni dell’esperto indipendente⁽⁸³⁾;
- laddove, nonostante l’eventuale voto negativo dello Stato, la proposta concordataria sia votata dalla maggioranza dei creditori, lo Stato potrebbe ulteriormente, mediante **opposizione**, contestare un concordato che preveda un pagamento parziale di un credito IVA, con conseguente controllo giurisdizionale⁽⁸⁴⁾.

⁸⁰ Cfr. le sentenze Commissione/Italia, C 132/06, EU:C:2008:412, punto 38, e Belvedere Costruzioni, C 500/10, EU:C:2012:186, punto 21.

⁸¹ In tal senso si vedano le sentenze Commissione/Italia, C 132/06, EU:C:2008:412, punto 39; Commissione/Germania, C 539/09, EU:C:2011:733, punto 74, e Belvedere Costruzioni, C 500/10, EU:C:2012:186, punto 2.

⁸² 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).

⁸³ “*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).

⁸⁴ Cfr. par. 27 della sentenza.

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”*⁽⁸⁵⁾.

Di qui la declaratoria della Corte circa la compatibilità delle norme europee (articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA) con la normativa nazionale, *“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”*.

8. PER UNA CONCLUSIONE: LE (PREVEDIBILI) CONSEGUENZE.

Richiamati i passi essenziali della sentenza, alcune riflessioni.

Anzitutto non v'è dubbio che le sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia non solo sono vincolanti per il giudice del rinvio e per le giurisdizioni di grado superiore⁽⁸⁶⁾ chiamate a pronunciarsi sulla medesima causa, ma esplicano i loro effetti anche al di fuori del giudizio principale, in quanto: *(i)* hanno **“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⁽⁸⁷⁾; *(ii)* hanno l'efficacia di **“autorità di cosa**

⁸⁵ Il grassetto è nostro.

⁸⁶ Ferma restando la possibilità, ove ritenuto opportuno, di riproporre nuovamente la questione pregiudiziale.

⁸⁷ 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 justicedes 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*

interpretata” onde assicurare l’uniforme applicazione del diritto dell’Unione Europea nell’ambito degli ordinamenti degli Stati membri (scopo che, altrimenti, risulterebbe frustrato laddove le sentenze interpretative della Corte dispiegassero i propri effetti soltanto nella causa decisa dal Giudice *a quo*).

Inoltre, le sentenze rese dalla Corte di Giustizia a seguito di rinvio pregiudiziale hanno efficacia *ex tunc*⁽⁸⁸⁾, 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. In altri termini, hanno **effetto retroattivo** e si applicano anche a situazioni pregresse, sorte anteriormente alla sentenza purché *non esaurite*, nel rispetto del principio di certezza del diritto⁽⁸⁹⁾. Pertanto le sentenze pregiudiziali obbligano gli Stati in tutte le loro funzioni, così come le stesse istituzioni comunitarie e i singoli cittadini, ed al contempo proiettano effetti *ex tunc*, 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⁽⁹⁰⁾.

Chiarita l’efficacia delle sentenza in commento, conseguentemente i giudici italiani non potranno non tenere conto del *decisum* della Corte *sin d’ora* (ed anche per le procedure

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.

⁸⁸ Sent. 61/79 Denkevīt: “*la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa*”.

⁸⁹ 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.).

⁹⁰ 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. Societe’ anonyme belge de navigation ae’rienne Sabena*, ivi, 1976, 455.

pendenti). E, quindi, si potranno presentare piani concordatari in cui la relazione dell'esperto di cui all'articolo 160 comma secondo L.F. attesti che il piano prevede la soddisfazione dei crediti privilegiati (e tra questi il credito per IVA) in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di fallimento.

Il Tribunale, quindi, dovrà **analizzare caso per caso** onde valutare l'ammissibilità di un concordato che prevede la falcidia dell'IVA. E parrebbe, quale naturale conseguenza, che la sentenza della Corte Europea abbia effetti anche sulle *ritenute* operate ma non versate, per le quali si è sempre stabilito un trattamento analogo al credito IVA⁽⁹¹⁾ (ma il tema merita un maggiore approfondimento).

La Corte di Giustizia - che ha sostanzialmente ribadito la tesi di parte della dottrina e della giurisprudenza (di merito)⁽⁹²⁾ - ha, verrebbe da dire, prima che a ragioni giuridiche, risposto a ragioni "di buon senso". Invero stabilire che è possibile stralciare l'IVA a determinate condizioni, in particolare in presenza di 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.

Peraltro, accettare una somma minore ma di sicuro incasso, anziché persistere nel perorare una pretesa giuridicamente fondata ma di incerto realizzo è una decisione senz'altro più aderente 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 Stato⁽⁹³⁾.

⁹¹ *Ex Pluribus* cfr. Trib. Busto Arsizio 17.3.15; App. Milano 20.11.14; App. Venezia 30.10.14, in *Il caso.it*.

⁹² Si veda sopra ai paragrafi 3, 4 e 5.

⁹³ 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

Ora, si auspica, si potranno evitare quei casi in cui, applicando rigorosamente il “dogma” della Cassazione, piani concordatari liquidatori con apporti di finanza esterna, anche rilevanti, sono stati dichiarati inammissibili, in quanto prevedevano un pagamento soltanto parziale dell’IVA. Salvo poi scoprire, nel fallimento, che seguendo l’ordine dei privilegi il credito per l’IVA *non* veniva soddisfatto.

Non v’è dubbio che spesso la rigidità dell’interpretazione giurisprudenziale ha portato, di fatto, a risultati del tutto opposti a quelli auspicati e lo Stato è uscito dalle procedure ... con le tasche vuote.

Dopo l’intervento della Corte di Giustizia, non è (o almeno non dovrebbe essere) più così. E ci si potrebbe chiedere quante occasioni sono state, frattanto, perdute. Ma ... *tout passe, tout casse, tout lasse et tout se remplace*.

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.

Pertanto, 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*”.