

Compatibile con il diritto UE la falcidiabilità dell'IVA nella procedura di esdebitazione

(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. VII, Pres. Prechal, Rel. Jarašiūnas - Sent. del 16 marzo 2017, causa C-493/15)

IVA - Debito IVA - Persona fisica sottoposta a procedura fallimentare - Procedura di esdebitazione - Dichiarazione di inesigibilità del debito IVA - Compatibilità con il diritto UE - Sussistenza

Il diritto dell'Unione, in particolare l'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. e gli artt. 2 e 22 della VI Direttiva IVA 77/388/CEE, nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti da IVA siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta. (Oggetto della controversia: cartella di pagamento IVA e IRAP, anno 2003)

Sentenza

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. e degli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (G.U. 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la "Sesta Direttiva").

2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Agenzia delle entrate e il sig. Marco Identi in merito ad una cartella di pagamento relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA) e all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'anno di imposta 2003.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3. In forza dell'art. 2 della Sesta Direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, come pure le importazioni di beni.

4. L'art. 22 della Sesta Direttiva dispone quanto segue:
“(...)

4. Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri. (...)

(...)

5. Ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'[IVA] al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra

scadenza per il pagamento di questo importo o per la riscossione di acconti provvisori.

(...)

8. (...) Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire (...) altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi (...)

(...).”

Diritto italiano

5. Il Decreto legislativo n. 5, del 9 gennaio 2006 (supplemento ordinario alla GURI n. 13, del 16 gennaio 2006), ha introdotto la procedura di esdebitazione, modificando gli articoli da 142 a 144 della Legge fallimentare approvata con il Regio Decreto n. 267, del 16 marzo 1942 (GURI n. 81, del 6 aprile 1942), e modificata con il Decreto legislativo n. 169, del 12 settembre 2007 (GURI n. 241, del 16 ottobre 2007) (in prosieguo: la “Legge fallimentare”).

6. Ai termini dell'art. 142 della Legge fallimentare, intitolato “Esdebitazione”:

“Il fallito persona fisica è ammesso al beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti a condizione che:

1) abbia cooperato con gli organi della procedura, fornendo tutte le informazioni e la documentazione utile all'accertamento del passivo e adoperandosi per il proficuo svolgimento delle operazioni;

2) non abbia in alcun modo ritardato o contribuito a ritardare lo svolgimento della procedura;

3) non abbia violato le disposizioni di cui all'art. 48;

4) non abbia beneficiato di altra esdebitazione nei dieci anni precedenti la richiesta;

5) non abbia distratto l'attivo o esposto passività insussistenti, cagionato o aggravato il dissesto rendendo grave-

Giurisprudenza

mente difficoltosa la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari o fatto ricorso abusivo al credito;

6) non sia stato condannato con sentenza passata in giudicato per bancarotta fraudolenta o per delitti contro l'economia pubblica, l'industria e il commercio, e altri delitti compiuti in connessione con l'esercizio dell'attività d'impresa, salvo che per tali reati sia intervenuta la riabilitazione. Se è in corso il procedimento penale per uno di tali reati, il Tribunale sospende il procedimento fino all'esito di quello penale.

L'esdebitazione non può essere concessa qualora non siano stati soddisfatti, neppure in parte, i creditori concorsuali.

Restano esclusi dall'esdebitazione:

a) gli obblighi di mantenimento e alimentari e comunque le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa;

b) i debiti per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale nonché le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti.

Sono salvi i diritti vantati dai creditori nei confronti di coobbligati, dei fidejussori del debitore e degli obbligati in via di regresso".

7. L'art. 143 della Legge fallimentare, intitolato "Procedimento di esdebitazione", prevede quanto segue:

"Il Tribunale, con il Decreto di chiusura del fallimento o su ricorso del debitore presentato entro l'anno successivo, verificate le condizioni di cui all'art. 142 e tenuto altresì conto dei comportamenti collaborativi del medesimo, sentito il curatore ed il comitato dei creditori, dichiara inesigibili nei confronti del debitore già dichiarato fallito i debiti concorsuali non soddisfatti integralmente. (...)

Contro il Decreto che provvede sul ricorso, il debitore, i creditori non integralmente soddisfatti, il Pubblico ministero e qualunque interessato possono proporre reclamo a norma dell'art. 26".

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8. Con Decreto del 14 aprile 2008, il Tribunale di Mondovì (Italia) ha concesso una esdebitazione al sig. Identi, socio accomandatario della fallita PVA di Identi Marco e C. S.a.s., e fallito in proprio. Successivamente a tale Decreto, l'Agenzia delle entrate ha inviato al sig. Identi una cartella di pagamento a titolo dell'IVA e dell'IRAP per l'anno d'imposta 2003.

9. Dinanzi alla Suprema Corte di cassazione, l'Agenzia delle entrate chiede la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, del 26 marzo 2012, che ha confermato una decisione di primo grado constatante l'illegittimità di tale cartella di pagamento e ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso tale decisione.

10. Il giudice del rinvio indica che la procedura di esdebitazione, applicabile al debitore, persona fisica, imprenditore commerciale dichiarato fallito, è tesa a consentire al suo beneficiario di "ripartire da zero" dopo aver cancellato tutti i debiti pregressi nei confronti dei creditori concorsuali rimasti insoddisfatti dalla liquidazione fallimentare, affinché tale debitore ridiventi un soggetto economico attivo senza subire limitazioni all'iniziativa o alle proprie potenzialità di favorire la produzione di ricchezza per effetto del peso di tali debiti. Il Tribunale fallimentare, in composizione collegiale, decide di ammettere il debitore al beneficio di tale procedura dopo aver sentito i pareri non vincolanti del curatore e del comitato dei creditori e verificato segnatamen-

te se le condizioni previste all'art. 142, primo comma, della Legge fallimentare siano soddisfatte.

11. Il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità della procedura di esdebitazione con il diritto dell'Unione. Secondo detto giudice si pone la questione se, come in relazione alla procedura di concordato preventivo di cui trattasi nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU: C: 2016: 206), considerazioni pratiche, accertate giudizialmente, quali la insolvenza del debitore meritevole, o la possibilità di percepire solo una parte del credito IVA, possano giustificare la rinuncia, in tutto o in parte, a tale credito.

12. Il giudice del rinvio ritiene che, elencando tassativamente, all'art. 142, terzo comma, della Legge fallimentare, i debiti da cui il debitore può essere liberato, senza menzionare i crediti tributari, il legislatore nazionale abbia considerato che il soggetto che può beneficiare della procedura di esdebitazione può essere liberato anche dal pagamento dei debiti fiscali. Occorre tuttavia verificare, a suo avviso, se l'applicazione di tale procedura ai debiti IVA non sia contraria al diritto dell'Unione.

13. Detto giudice aggiunge che si pone anche la questione se la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale sia compatibile con le regole dell'Unione Europea in materia di concorrenza, in quanto tale normativa favorisce il reinserimento nella vita economica dei soggetti ammessi al beneficio di detta procedura rispetto ad altri soggetti dichiarati falliti che ne sono esclusi *ex lege*.

14. È in tale contesto che la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"L'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. e gli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione, in materia di imposta sul valore aggiunto, di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei debiti nascenti dell'IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione disciplinata dagli artt. 142 e 143 [della Legge fallimentare?]"

Sulla questione pregiudiziale

15. Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione, in particolare l'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. e gli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva nonché le norme in materia di aiuti di Stato, debba essere interpretato nel senso che osta a che i debiti IVA siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale soggetto è stato sottoposto.

16. Occorre ricordare che dagli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva IVA nonché dall'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. emerge 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 (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU: C: 2016: 206, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata).

17. Nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiari, a tale riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione (sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU: C: 2016: 206, punto 20 e la giurisprudenza ivi citata).

18. Questa libertà, tuttavia, è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unio-

ne e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme dei medesimi. La Direttiva IVA deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, in base al quale gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA. Ogni azione degli Stati membri riguardante la riscossione dell'IVA deve rispettare questo principio (sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU: C: 2016: 206, punto 21 e la giurisprudenza ivi citata).

19. Le risorse proprie dell'Unione comprendono, in particolare, ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità Europee (G.U. 2007, L 163, pag. 17), le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione. Sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde (sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU: C: 2016: 206, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata).

20. Alla luce di tali elementi, occorre determinare se la possibilità, a certe condizioni, di dichiarare inesigibili debiti IVA in applicazione della procedura di esdebitazione di cui al procedimento principale, sia 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. Per fare ciò, occorre esaminare le condizioni di applicazione di detta procedura.

21. Risulta, innanzitutto, che la procedura di esdebitazione, quale descritta dal giudice del rinvio ed esposta ai punti da 5 a 7 della presente sentenza, mira a consentire ad una persona fisica dichiarata fallita di essere liberata dai debiti non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta, affinché quest'ultima possa riprendere un'attività imprenditoriale. Concomitante o successiva alla procedura fallimentare, l'applicazione della procedura di esdebitazione presuppone quindi che il patrimonio del debitore sia stato totalmente liquidato e che la ripartizione tra i creditori dell'attivo risultante da tale liquidazione non abbia permesso di soddisfare l'integralità dei debiti. Inoltre, secondo l'art. 142, secondo comma, della Legge fallimentare, l'esdebitazione può essere concessa solo qualora i creditori concorsuali siano stati soddisfatti almeno in parte.

22. La procedura di esdebitazione, poi, si applica solo alle persone fisiche che soddisfano talune condizioni, elencate all'art. 142, primo comma, della Legge fallimentare, attinenti al comportamento del debitore anteriormente all'apertura della procedura concorsuale e durante la medesima. Emerge segnatamente da tali condizioni che il debitore, da un lato, non deve aver già beneficiato di una siffatta procedura nel corso dei dieci anni precedenti la domanda, non deve essere stato condannato per bancarotta fraudolenta o per delitti economici o delitti compiuti in connessione con l'esercizio dell'attività d'impresa, né aver distratto l'attivo dell'impresa, cagionato o aggravato il dissesto mediante ricorso abusivo al credito e, dall'altro, deve essere stato cooperativo e diligente durante la procedura concorsuale. Siffatte condizioni sembrano quindi riguardare, essenzialmente, la probità e la lealtà del debitore, ed essere

pertanto idonee a riservare il beneficio della procedura di esdebitazione ai debitori in buona fede.

23. Infine, per quanto riguarda lo svolgimento della procedura, l'art. 143 della Legge fallimentare prevede, in primo luogo, che il giudice adito debba verificare che siano soddisfatte le condizioni di cui all'art. 142 di detta Legge, in secondo luogo, che il curatore ed il comitato dei creditori debbano essere consultati e, in terzo luogo, che i creditori non integralmente soddisfatti, il Pubblico ministero e qualunque interessato possano proporre un ricorso avverso la decisione di detto giudice che dichiara inesigibili i debiti non integralmente soddisfatti nell'ambito della procedura concorsuale. La procedura di esdebitazione implica pertanto un esame caso per caso, svolto da un organo giurisdizionale. Essa consente inoltre allo Stato membro interessato, detentore di un credito IVA, da un lato, di emettere un parere su domanda del debitore che chiede il beneficio di tale procedura, previamente alla decisione che statuisce su tale domanda, e, dall'altro, di proporre un ricorso, eventualmente, contro la decisione che dichiara inesigibili i debiti IVA non integralmente soddisfatti, conducendo ad un secondo controllo giurisdizionale.

24. Si evince da tali constatazioni che, allo stesso modo della procedura di concordato preventivo esaminata nella sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU: C: 2016: 206, punto 28), la procedura di esdebitazione di cui trattasi nel procedimento principale è assoggettata a condizioni di applicazione rigorose che offrono garanzie per quanto riguarda segnatamente la riscossione dei crediti IVA e che, tenuto conto di tali condizioni, essa non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA e 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 (v. sentenza del 7 aprile 2013, Degano Trasporti, C-546/14, EU: C: 2016: 206, punto 28).

25. Per quanto riguarda le norme in materia di aiuti di Stato, occorre ricordare che la qualifica di una misura nazionale come "aiuto di Stato" richiede, secondo una giurisprudenza costante, che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU: C: 2016: 971, punto 40, nonché del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU: C: 2016: 981, punto 53 e la giurisprudenza ivi citata).

26. Per quanto riguarda il requisito di selettività del vantaggio che è un elemento costitutivo della nozione di "aiuto di Stato", ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, T.F.U.E., da una giurisprudenza parimenti costante della Corte risulta che la valutazione del requisito in parola richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia tale da favorire "talune imprese o talune produzioni" rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detto regime e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato idoneo, in sostanza, ad essere qualificato come discriminatorio (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU: C: 2016: 981, punto 54 e la giurisprudenza ivi citata).

Giurisprudenza

27. Peraltro, si deve ricordare che il fatto che solo i contribuenti che soddisfano i requisiti per l'applicazione di una misura possano beneficiare della stessa non può, di per sé, conferire a quest'ultima carattere selettivo (v., in tal senso, sentenze del 29 marzo 2012, 3M Italia, C-417/10, EU: C: 2012: 184, punto 42, nonché del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU: C: 2016: 981, punto 59).

28. Nella fattispecie, basta constatare che, nel quadro delle disposizioni della Legge fallimentare che disciplinano la procedura di esdebitazione, le persone cui il beneficio di tale procedura non è concesso, o perché non rientrano nell'ambito di applicazione di tale procedura, o perché non sono soddisfatti i requisiti previsti all'art. 142 di detta legge, non si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella delle persone cui detto beneficio è concesso tenuto conto dell'obiettivo perseguito da tali disposizioni, che, come emerge dai punti 10 e 12 nonché dai punti 21 e 22 della presente sentenza, è di consentire ad una persona fisica dichiarata fallita, debitrice in buona fede, di riprendere un'attività imprenditoriale venendo liberata dai debiti non liquidati in esito della procedura concorsuale cui tale persona è stata sottoposta.

29. Ne consegue, senza che occorra esaminare gli altri requisiti richiamati al punto 25 della presente sentenza, che una esdebitazione quale quella prevista dalla Legge fallimentare non può essere qualificata come aiuto di Stato.

30. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono occorre rispondere alla questione posta dichiarando che il diritto dell'Unione, in particolare l'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. e gli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti IVA siano dichiarati inesigibili in appli-

cazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta.

Sulle spese

31. Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara: Il diritto dell'Unione, in particolare l'art. 4, paragrafo 3, T.U.E. e gli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti da imposta sul valore aggiunto siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta.

Commento

Fabio Gallio () e Marco Greggio (**)*

La sentenza della Corte di Giustizia relativa alla causa C-493/15 giunge a conclusione di un procedimento introdotto dalla Suprema Corte di cassazione, la quale richiedeva l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in relazione ad una controversia scaturita a seguito della notifica di una cartella di pagamento a titolo IVA da parte dell'Agenzia delle entrate nei confronti di un contribuente, socio accomandatario di una società dichiarata fallita, destinatario di un provvedimento di esdebitazione ai sensi degli artt. 142 e 143 L. fall. (1).

La Commissione tributaria del Piemonte (2) confermava l'illegittimità di tali cartelle, rigettando l'appello promosso dalla stessa Agenzia

delle entrate, la quale, pertanto, impugnava tale pronuncia innanzi la Corte di cassazione.

La Suprema Corte, a sua volta, decideva di sospendere il procedimento e di sollevare sul punto una questione pregiudiziale di interpretazione del diritto comunitario dinanzi la Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

La problematica nell'ambito della quale si inserisce la sentenza ivi in commento è stata già oggetto di recente analisi da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che con la pronuncia resa all'esito del procedimento C-546/14 del 7 aprile 2016 aveva confermato la possibilità di falcidiare l'IVA nel concordato preventivo.

È proprio ripercorrendo le ragioni che hanno portato a tale decisione che la Corte di Giustizia

(*) Cultore di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Trieste, Avvocato tributarista, Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Terrin Associati di Padova e Milano.

(**) Avvocato del Foro di Padova.

(1) Cfr. Trib. Mondovì, 14 aprile 2008.

(2) Cfr. Comm. trib. reg. Torino, 26 marzo 2012, n. 19.

si propone di definire anche la compatibilità tra il diritto dell'Unione Europea e l'applicazione della procedura di esdebitazione prevista dalla normativa fallimentare italiana.

Nello specifico, la Corte di cassazione ha sollevato due fondamentali questioni giuridiche: la prima attinente alla contrarietà o meno della falcidiabilità dei debiti IVA, in applicazione della procedura di cui agli artt. 142 e 143 L. fall., rispetto all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio, nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione ai sensi degli artt. 4, par. 3, T.U.E. e 2 e 22 della Sesta Direttiva 77/388/CEE; la seconda, invece, concernente un possibile contrasto della stessa falcidiabilità anche con la normativa europea in tema di "aiuti di Stato" (3).

Va da sé, dunque, che l'analisi delle questioni poste dalla Suprema Corte italiana non possono prescindere da un riferimento analogico circa la possibilità di falcidiare l'IVA nell'ambito del concordato preventivo, problematica peraltro notevolmente affrontata anche dalla giurisprudenza nazionale, oltre che da quella comunitaria, e che viene richiamata espressamente dalla Corte di Giustizia nella sentenza in commento, quasi a voler sottolineare l'evidente similitudine tra le due situazioni.

La procedura di esdebitazione, prevista dalla normativa fallimentare italiana con testo introdotto dal D.Lgs. n. 5/2006 e successivamente modificato dal D.Lgs. n. 169/2007, mira a consentire ad una persona fisica dichiarata fallita di essere liberata dai debiti non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui è stata sottoposta.

L'applicazione della procedura di esdebitazione, che sia contestuale o successiva a quella fallimentare, presuppone quindi che il patrimonio del debitore sia stato totalmente liquidato e che la ripartizione tra i creditori dell'attivo risultante da tale liquidazione non abbia permesso di soddisfare l'integralità dei debiti.

Inoltre, secondo l'art. 142, secondo comma, L. fall., l'esdebitazione può essere concessa solo qualora i creditori concorsuali siano stati soddisfatti almeno in parte e riguarda unicamente le persone fisiche che soddisfano le condizioni tas-

sativamente elencate nel predetto comma, attinenti al comportamento del debitore anteriormente all'apertura della procedura concorsuale nonché durante la medesima.

Da tali condizioni emerge segnatamente che il debitore, (i) da un lato, non deve aver già beneficiato di una siffatta procedura nel corso dei dieci anni precedenti la domanda, non deve essere stato condannato per bancarotta fraudolenta o per delitti economici o compiuti in connessione con l'esercizio dell'attività d'impresa, né aver distratto l'attivo dell'impresa, cagionato o aggravato il dissesto mediante ricorso abusivo al credito e, (ii) dall'altro lato, deve essere stato cooperativo e diligente durante la procedura concorsuale.

In sostanza, dunque, le condizioni così previste riguardano, essenzialmente, l'onestà e la lealtà del debitore e sono pertanto idonee a riservare il beneficio della procedura di esdebitazione esclusivamente ai debitori in buona fede.

Per quanto qui di interesse, non sussiste alcuna specifica disposizione di legge che escluda dal novero dei crediti resi inesigibili dall'esdebitazione anche i crediti tributari, laddove già la giurisprudenza di merito (4) ha ritenuto che l'esdebitazione potesse essere concessa anche qualora vi fossero crediti di tale natura tra quelli concorsuali.

Non solo, la stessa procedura, così come rappresentata, consente a livello comunitario ad uno Stato membro interessato, detentore di un credito IVA, da un lato, di emettere un parere sulla domanda del debitore che chieda di essere ammesso al beneficio di tale procedura, previamente alla decisione che statuisce su tale domanda, e, dall'altro, eventualmente, di proporre un ricorso contro la decisione che dichiara inesigibili i debiti IVA non integralmente soddisfatti, conducendo ad un secondo controllo giurisdizionale, a tutela pertanto degli interessi creditori (5).

Venendo alla questione pregiudiziale sollevata dinanzi alla Corte di Giustizia ed oggetto della sentenza in commento, la stessa Corte ha fatto espresso richiamo, in via analogica, alla falcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo, tema assai dibattuto negli ultimi anni, sia a livello

(3) "In tema d'IVA, va rimessa in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione interpretativa se l'art. 4, paragrafo 3, del Trattato UE e gli artt. 2 e 22 della Direttiva UE n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, debbano essere intesi come ostativi all'applicazione di

una disposizione nazionale che preveda l'estinzione dei debiti nascenti dall'IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione disciplinata dagli artt. 142 e 143 Legge fall." (Cass., ord. 1° luglio 2015, n. 13542).

(4) Cfr. Trib. Bologna, 29 marzo 2012.

(5) Cfr. Trib. Bologna, 29 marzo 2012.

Giurisprudenza

nazionale che comunitario, e scrutinata favorevolmente dalla sentenza C-546/14 della Corte di Giustizia del 7 aprile 2016.

Al fine di valutare, dunque, se anche la falcidiabilità dell'IVA in sede di esdebitazione sia compatibile con il diritto dell'Unione Europea (quale questione pregiudiziale interpretativa sollevata dalla Suprema Corte italiana) la Corte di Giustizia ha riproposto il ragionamento seguito nella suddetta pronuncia del 2016 sul concordato preventivo, pronuncia che peraltro ha fatto seguito a numerosi altri provvedimenti nazionali che si sono espressi a favore o contro la stessa falcidiabilità dell'IVA nel concordato, anche alla luce del diritto comunitario, e che per tali ragioni meritano, pertanto, di essere in questa sede ricordate.

Nell'ambito dei concordati preventivi, infatti, una delle problematiche più discusse si riferiva alla possibilità o meno da parte del debitore di effettuare un pagamento parziale dell'IVA dovuta, anche nel caso in cui non si ricorresse all'istituto della transazione fiscale *ex art. 182-ter* della Legge fallimentare. Tale norma, nella versione precedente a quella prevista dalla Legge dell'11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di bilancio 2017), prevedeva solamente la possibilità di dilazionare il pagamento dell'imposta, senza alcuna riduzione del relativo debito.

A conferma della tesi secondo la quale, senza la transazione fiscale, era possibile procedere al pagamento parziale dell'IVA, si sono espresse ora le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con sentenza del 27 dicembre 2016, n. 26988, le quali hanno sancito il seguente principio di diritto: "La previsione dell'infalcidiabilità del credito IVA di cui all'art. 182-ter legge fall. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale" (6).

Per sostenere la propria tesi, la Suprema Corte è partita dal presupposto che la transazione fiscale, prima delle recenti modifiche normative, non era obbligatoria ed al debitore, dunque, era consentito ricorrere a due tipologie di concordato: una principale, che prescindeva da un pre-

vio accordo con il Fisco; l'altra speciale, che includeva la transazione fiscale. E la scelta tra l'uno e l'altro procedimento dipendevano evidentemente dall'eventuale esigenza imprescindibile di ottenere il voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria, in ragione delle dimensioni del suo credito, oltre che di offrire certezza ai creditori tutti circa l'effettiva consistenza del debito tributario e di conseguenza circa le concrete prospettive di attuabilità del piano concordatario.

Pertanto, secondo i giudici di legittimità, solamente nel caso in cui si ipotizzava l'obbligatorietà della transazione fiscale, si sarebbe potuto riconoscere l'infalcidiabilità del credito IVA in qualsiasi concordato. Ma se si escludeva che la transazione fiscale dovesse accompagnare necessariamente ogni ipotesi di concordato preventivo con debiti tributari, doveva riconoscersi che la regola dell'infalcidiabilità operava solo per la transazione fiscale.

Conseguentemente, senza la transazione fiscale, il concordato preventivo avrebbe dovuto essere dichiarato ammissibile anche nel caso in cui si prevedeva il pagamento parziale del credito IVA, purché la proposta fosse completa della relazione giurata del professionista di cui all'art. 160, comma 2, della Legge fallimentare, che certificava il trattamento peggiore in ipotesi di fallimento e la necessaria degradazione dei creditori privilegiati, compresi i crediti erariali per IVA, che sono collocati come diciannovesimi, e non versati.

A questo punto è necessario ricordare che il legislatore, con l'art. 1, comma 83, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di bilancio 2017), ha riscritto l'art. 182-ter in commento, prevedendo, da un lato, che vi sia la possibilità del pagamento parziale dell'IVA, se vengono soddisfatte determinate condizioni (incapienza del patrimonio su cui insistono i privilegi che garantiscono l'erario), ma dall'altro lato, che tale riduzione avvenga esclusivamente attraverso il ricorso della transazione fiscale e con classamento del relativo debito nei confronti del Fisco (7).

(6) Conformemente anche il provvedimento n. 760/17 del 13 gennaio 2017 delle Sezioni Unite della medesima Corte di cassazione.

(7) Così sembrerebbe essere per parte della giurisprudenza di merito che si è già espressa sulle novità normative (cfr. Trib. Milano, decreto 29 dicembre 2016).