

**LA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA NEI CONCORDATI
PREVENTIVI (UNA QUESTIONE RISOLTA?)**
COMMENTO A CASS. CIV., SS.UU., 27.12.2016 N. 26988
E CASS. CIV., SS.UU., 13.1.2017 N. 760
di
Marco Greggio

SOMMARIO: *I. Le due sentenze delle Sezioni Unite n. 26988/16 e n. 760/17. II. Il problema della falcidiabilità dell'IVA (e delle ritenute). III. Il ritorno della ragione (con le sentenze della Corte di Giustizia e delle Sezioni Unite della Cassazione). IV. L'intervento del Legislatore con la legge di stabilità 2017 e le nuove questioni aperte.*

I. LE DUE SENTENZE DELLE SEZIONI UNITE N. 26988/16 E N. 760/17.

Prima a fine 2016, con la sentenza n. 26988 del 27 dicembre, e poi ad inizio 2017, con la sentenza n. 760 del 13 gennaio, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (in funzione nomofilattica) hanno (finalmente) statuito, con identica motivazione, che **la previsione dell'infalcidiabilità del credito IVA di cui all'art. 182-ter L. Fall. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale.**

Come la “nottola di Minerva”, che *inizia il suo volo sul far del crepuscolo*¹, quando il sole è già tramontato, la Suprema Corte finalmente ha chiarito, a Sezione Unite in funzione nomofilattica, la portata applicativa dell'art. 182-ter, che è norma *speciale* (in

¹ Cfr. G. W. F. HEGEL, *Lineamenti di filosofia del diritto*, Bari, 1965, pagg. 14-17.

quanto inserita nella disciplina speciale del concordato preventivo con transazione fiscale) e quindi non è applicabile ai casi regolati dalla disciplina generale del concordato preventivo senza transazione.

Sentenze, si potrebbe dire, che giungono troppo tardi, dopo fiumi di inchiostro spesi dalla dottrina e molti concordati non ammessi (per l'infalciabilità dell'IVA e delle ritenute), ma, soprattutto, dopo l'intervento del Legislatore, che nello *streaming* delle continue novelle delle norme fallimentari – e in particolare di quelle relative al concordato preventivo – iniziato nel 2005 e non più interrotto, con la modifica apportata dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (“Bilancio Previsione 2017 e triennale 2017-2019”) all'art. 182-ter legge fall. ha “superato” il diritto vivente.

Invero dal primo gennaio 2017 il primo comma dell'art. 182-ter l.f. dispone esattamente il contrario di quanto statuito dalle Sezioni Unite, ossia che **il ricorso alla transazione fiscale diviene obbligatorio per l'ipotesi in cui il debitore voglia proporre un pagamento parziale dei tributi previsti in detta norma**, qualora il piano proposto dal debitore preveda una soddisfazione dell'IVA e delle ritenute *“in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)» della Legge fallimentare*”, con obbligo di inserire in un'apposita classe la quota di credito degradata al chirografo.

Di conseguenza per i procedimenti di concordato introdotti **dopo** il primo gennaio 2017 si applicherà la suddetta novella, mentre nel regime **anteriore** alla modifica normativa continuerà ad operare un “doppio binario” alternativo, con facoltà per il debitore **(i)** di accedere alla transazione fiscale, restando tuttavia vincolato al

pagamento integrale di I.V.A. e ritenute, **(ii)** oppure di non avvalersi della transazione, procedendo alla falcidia anche di tali voci di debito².

II. IL PROBLEMA DELLA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA (E DELLE RITENUTE).

Come noto il problema del pagamento dei crediti per IVA e ritenute operate e non versate era collegato al **primo comma dell'art. 182-ter l.f.** - come modificato dall'art. 32, comma quinto, lett. a) del d.l. 29.11.08 n. 185³ – per il quale in presenza di una proposta di transazione fiscale, tanto nell'ambito di un concordato preventivo quanto di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis l.f., il pagamento dell'IVA può essere soltanto *dilazionato ma non falcidiato* (e con l'art. 29 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, l'intangibilità è stata estesa anche “alle ritenute operate e non versate”).

Le questioni collegate all'applicabilità di tale norma erano sostanzialmente due: **(a)** se la transazione fiscale per l'imprenditore che proponeva il concordato preventivo (o l'accordo di ristrutturazione) in presenza di debiti erariali fosse *facoltativa* o, viceversa, *comunque obbligatoria*; **(ii)** se nella semplice proposta di concordato preventivo, senza transazione fiscale, l'IVA fosse comunque *intangibile* (applicandosi quindi per analogia il primo comma dell'art. 182-ter l.f., vecchia formulazione)⁴.

² Lo ricorda anche il decreto del Trib. Milano del 29.12.2016 (Pres. Macchi est. Rolfi), in *Il caso.it*.

³ Che ha aggiunto all'originaria formulazione della norma la previsione per cui “con riguardo all'imposta sul valore aggiunto”. Invero la generica (originaria) espressione “tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea” aveva già portato ad affermare che l'IVA fosse suscettibile di pagamento parziale, perchè esclusa dal novero delle “risorse proprie dell'Unione”: cfr. V. ZANICHELLI, *La Nuova Disciplina del Fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2006, p. 358; L. GHIA - C. PICCININI - F. SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali, Volume 4*, Milano, 2011, pp. 775 e ss..

⁴ Sull'istituto della transazione fiscale 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. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale*

Le due note sentenze “gemelle” del 4.11.2011, n. 22931 e 22932 della Cassazione avevano rappresentato un importante spartiacque riguardo le due suddette questioni: **(a)** il ricorso alla procedura di transazione fiscale era *facoltativo*; **(b)** la norma di cui al primo comma dell’art. 182-*ter* l.f. era *inderogabile* e di portata generale, applicandosi anche per le proposta di concordato preventivo senza transazione fiscale (divenendo così l’IVA e le ritenute infalciabili in tutti i tipi di concordato).

Principio, quest’ultimo ripreso, pur con sempre diverse sfumature, da numerose **sentenze di legittimità**, sia in sede **civile**⁵ che **penale**⁶, ribadito dalla **Corte Costituzionale**⁷, dall’**Agenzia delle Entrate**⁸ e dalla **giurisprudenza di merito** (perlopiù con decreti di inammissibilità *ex art.* 162 secondo comma l.f. della domanda di concordato). Giurisprudenza che perverso dapprima è apparsa assai

nel sistema delle procedure concorsuali, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 215; 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.; 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.

⁵ Cfr. Cass. 16.5.2012, n. 7667; Cass. 30.4.14, n. 9541; Cass. 25.6.2014 n. 14447; Cass. 9.2.2016, n. 2560.

⁶ Cass. Pen. 31.10.13, in *Il caso.it*, 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 falciabilità.

⁷ Cfr. Corte Cost. 15.7.2014 n. 225, Sulla scorta dell’interpretazione dei principi comunitari fornita dalla Corte Europea e 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.

⁸ Cfr. paragrafo 2 della Circolare del 6 maggio 2015, n. 19/E, secondo la quale la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento al trattamento del credito IVA costituirebbe condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo, a prescindere dalla presentazione o meno della domanda di transazione fiscale ai sensi dell’articolo 182- *ter* della L.F..

divisa (con una iniziale propensione per la falciabilità dell'imposta) e poi via via, influenzata dalla Cassazione, si è rivelata sempre più compatta nel sostenere l'intangibilità del credito IVA e delle ritenute⁹.

Le ragioni per cui la giurisprudenza sosteneva l'intangibilità dell'IVA - come evidenziato dalle Sezioni Unite nelle due sentenze n. 26988/16 e n. 760/17 - erano sostanzialmente due: **(i) l'inderogabilità della norma di cui all'art. 182-ter primo comma l.f.**, che avrebbe avuto **natura sostanziale ed eccezionale** (e si sarebbe così dovuta applicare ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza transazione fiscale) e **(ii) l'indisponibilità a livello nazionale del credito per IVA**, in quanto imposta di natura comunitaria che non può essere oggetto di rinuncia da parte dello stato.

A ben vedere, nei numerosi provvedimenti succedutisi nel tempo, la giurisprudenza alle suddette due motivazioni ne aveva aggiunto altre, quali per esempio l'omogeneità di trattamento per il debitore non fallibile (perché sotto soglia), che poteva ricorrere soltanto alla procedura di sovraindebitamento (perché non in possesso dei requisiti menzionati nell'art. 1 l.f.) di cui alla legge 27.1.2012 n. 3, il cui articolo 7 prevedeva l'intangibilità dei crediti per IVA.

Pertanto, il pagamento dell'IVA (posta al diciannovesimo grado tra i privilegi generali di cui all'art. 2778 c.c.) era stato considerato dalla giurisprudenza come una sorta di precondizione del concordato ed il relativo credito è stato così parificato ad un "*superprivilegio*" o ad una "*quasi-prededuzione*"¹⁰, la cui antergazione rispetto agli

⁹ Si veda Trib. Roma 1.2.2012; Trib. Vicenza 27.12.2012 in *Il caso.it*; Trib. Brescia 11.6.2013 in *Il caso.it*; App. Brescia 13.9.13 in *Il caso.it*; Trib. Padova 30.5.13 in *Fallimentiesocieta.it*; Trib. Monza 2.10.2013 in *Il caso.it*; Trib. Rimini 8.10.14 in *Il caso.it*; Trib. Pordenone 27.11.14 in *Fallimentiesocieta.it*; App. Venezia 30.10.2014 in *Il caso.it*; Trib. di Massa 4.2.16 in *Il caso.it*.

¹⁰ Cfr. Trib. Vicenza decr. 5.2.16, in *Fallimentiesocieta.it*. In dottrina cfr. G. ANDREANI, *La Cassazione ribadisce l'intangibilità del credito Iva*, in *Il fallimentarista*, 2015.

altri privilegi trovava la sua fonte nell'art. 182-ter l.f.¹¹. Sicchè, forzando non poco il sistema, si era sostenuto che il pagamento dell'IVA non presupponeva il pagamento per intero di tutti i crediti antergati e, pur integrando una eccezione alle norme sulla gradazione dei privilegi, non ne costituiva una alterazione¹².

Tali forzature sono state evidenziate fin da subito da **gran parte della dottrina**¹³ e da **molti tribunali di merito**, che hanno quindi affermato il principio della **falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute**¹⁴, nonché dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, con il documento del 31 gennaio 2016¹⁵.

Le ragioni a favore della falcidiabilità dell'IVA (e, per analogia, delle ritenute) erano sostanzialmente due: **(i) la natura processuale (e non sostanziale) dell'art. 182-ter l.f.**, che è anche norma **speciale**, non generale, e 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 stessa¹⁶;

¹¹ Cfr. Cass. 9.2.16, n. 2560, in *Il Fisco* 13/2016, p. 1275.

¹² Cfr. Trib. Milano 17.8.15, in *Fallimentiesocieta.it*; App. Genova 28.7.15, in *Il caso.it*; App. Milano 22.12.15, in *Fallimentiesocietà.it*; Trib. Torino 22.1.15, in *Il caso.it*.

¹³Tra gli altri cfr. G. ANDREANI, *La falcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale: tesi a confronto, dopo la sentenza della Corte Costituzionale*, in *Il fallimentarista.it*, 2014, p. 6; 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..

¹⁴ Cfr. Trib. Ascoli Piceno 14.3.2014; App. Venezia 7.5.13, App. Venezia 23.12.2013; Trib. Campobasso, 29.7.2013; Trib. Varese, 30.6.2012; Trib. Perugia 16.7.2012; Trib. Cosenza 29.5.13; Trib. di Como 29.1.2013; Trib. Como 22.10.13; Trib. Cosenza 29.5.2013; Trib. di Sondrio 12.10.2013; App. Genova 27.7.2013; Trib. Busto Arsizio 7.10.2013; Trib. Santa Maria Capua Vetere 17.2.2016; Trib. Rovigo decr. 26.5.2015, tutte in *Il caso.it*.

¹⁵ Il testo completo del documento "Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa – Profili tributari" si trova in www.cndcec.it - audizioni parlamentari.

¹⁶ In tal senso cfr. Trib. Benevento decr. 25.9.2014, in *Il caso.it*; in dottrina cfr. M. FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i creditori tributari*, in *Il caso.it*.

(ii) l'impossibilità di considerare l'IVA una risorsa finanziaria propria dell'UE¹⁷.

Peraltro, quale corollario, era stato affermato che mancava un principio di omogeneità di trattamento dell'IVA nelle varie procedure concorsuali (sovraindebitamento, concordato preventivo, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria e concordato fallimentare). Inoltre era stato evidenziato 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.), che appariva insanabile.

III. IL RITORNO DELLA RAGIONE (CON LE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA E DELLE SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE).

Il 2016 ha visto, a distanza di pochi mesi, la caduta delle due motivazioni proposte a sostegno di quello che potremmo definire il “dogma” dell'infalciabilità dell'IVA.

A) Con la sentenza della Corte di Giustizia del 7 aprile 2016 è caduta la motivazione relativa impossibilità di considerare l'IVA una risorsa finanziaria propria dell'UE.

La Corte infatti ha dichiarato compatibile con le norme europee ¹⁸ la normativa italiana: il debitore può presentare un concordato preventivo liquidatorio,

¹⁷ E ciò alla luce di vari documenti delle istituzioni europee (cfr. la “Relazione esplicativa della convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee” del 26 maggio 1997; la “Risoluzione del Parlamento europeo del 29 marzo 2007 sul futuro delle risorse proprie dell'Unione europea”; il “Documento di lavoro sulla risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto” del 19 giugno 2012 elaborato dalla Commissione per i bilanci del Parlamento europeo. documenti tutti consultabili sul sito <http://eur-lex.europa.eu>), e di alcune sentenze della Corte di Giustizia UE (del 17 luglio 2008, causa C-132/06, e dell'11 dicembre 2008, causa C-174/07).

¹⁸ Articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA.

proponendo il pagamento parziale del debito IVA, a condizione che un esperto indipendente attesti che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento.

Ebbene, le sentenze della Corte di Giustizia hanno efficacia diretta e vincolante per i giudici nazionali (senza la necessità di un intervento del legislatore nazionale per attuarne il relativo contenuto), essendo dirette a chiarire l'interpretazione e la portata delle disposizioni UE in questione, per assicurare l'uniforme applicazione del diritto dell'Unione Europea nell'ambito degli ordinamenti degli Stati membri (in ossequio al principio della *primauté* del diritto comunitario sul diritto interno)¹⁹.

Pertanto, sulla scorta di tale efficacia diretta, **alcuni tribunali di merito** si sono immediatamente conformati al *decisum* della Corte di Lussemburgo, **ammettendo la possibilità di falciare i crediti per IVA e ritenute** nei concordati preventivi²⁰.

¹⁹ Sul principio della *primauté* nella sua evoluzione storica fino alla sua generalizzata affermazione, L. ALBINO, *Il sistema delle fonti fra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2001, 923 e ss., M. CARTABIA, J.H.H. WEILER, *L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna, 2000, *passim*; M. ORLANDI, *L'evoluzione del primato del diritto dell'Unione europea. Dalla contrapposizione tra sistemi giuridici al dialogo multilaterale*, Milano, 2012, 5 e ss.. Sulle modalità operative della *primauté*, A. CELOTTO, *Coerenza dell'ordinamento e soluzione delle antinomie nell'applicazione giurisprudenziale*, in F. MODUGNO, *Appunti per una teoria generale del diritto*, Torino, 2000, 131 e ss.; A. RUGGIERI, *Fonti, norme, criteri ordinatori. Lezioni*, Torino, 2001, 162 e ss.. Invero i principi affermati nelle sentenze interpretative della CGCE, al pari delle direttive (di tipo *self executing*), nel caso in cui abbiano un contenuto chiaro, preciso ed incondizionato ed esprimano precetti definiti ed univoci nel significato e nei contenuti, si impongono sulla disciplina nazionale contrastante (e a chi deve dargli attuazione), attraverso il c.d. effetto opposizione che consente di privare di efficacia le norme interne incompatibili e di creare in capo ai singoli diritti ed obblighi di origine europea.

²⁰ Cfr. Trib. Livorno 13.5.16 in *Il caso.it* e Trib. Rovigo 26.5.16 in *Fallimentiesocieta.it*.

Altri tribunali, invece, hanno continuato a considerare intangibili tali imposte, ritenendo che la pronuncia della Corte di Giustizia “*si limita a chiarire l’ammisibilità, rispetto alla normativa comunitaria, della legislazione nazionale che preveda il pagamento parziale dell’IVA nell’ambito di una procedura di concordato preventivo (...); tuttavia l’art. 182- ter, I comma l.f. (...), che secondo il costante orientamento della Suprema Corte deve ritenersi applicabile ad ogni forma di concordato (cfr. Cass. 22931/2011; 7667/2012; 14447/2014; 2560/2016), prevede – con riguardo non solo all’imposta sul valore aggiunto ma anche alle ritenute operate e non versate – che “la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento”, così tuttora escludendo la falcidia concordataria rispetto a tali tributi*”²¹.

B) È stato così necessario l’intervento delle **Sezioni Unite**, prima a fine 2016 e poi ad inizio 2017 (con le **sentenze n. 26988/16 e n. 760/17**), per sgomberare il campo da ulteriori dubbi: **P’IVA è falcidiabile nei concordati preventivi senza transazione fiscale.**

Secondo le Sezioni Unite, essendo pacifica la *facoltatività*, in presenza di crediti erariali, del concordato *con* transazione fiscale, quest’ultimo rappresenta dunque una *speciale figura* di concordato preventivo. E proprio in virtù di tale rapporto di **specialità**, *non* è possibile estendere alla fattispecie *generale* (concordato *senza* transazione fiscale), la disciplina della fattispecie *speciale* (concordato *con* transazione fiscale).

Ove non si intendesse vanificare il riconoscimento della falcidiabilità anche dei crediti privilegiati, ai sensi dell’art. 160 comma secondo l.f., “*si finirebbe infatti per attribuire al credito per IVA una sorta di superprivilegio, per di più riconosciuto in un contesto del tutto eccentrico rispetto a quello della disciplina dell’ordine dei privilegi*”.

Pertanto, smentito dalla Corte di Giustizia l’assunto dell’indisponibilità a livello nazionale del credito per un’imposta di natura comunitaria, la Suprema Corte si

²¹ Cfr. Trib. Brescia 27.6.16, in *Il caso.it*.

occupa nello specifico di **confutare la natura sostanziale ed eccezionale della disposizione sull'infalciabilità dell'IVA di cui all'art. 182-ter l.f.**

Ciò alla luce della (i) “*nota relatività della distinzione tra norme processuali e norme sostanziali*”, (ii) e della “*inafferrabilità di un concetto di norma eccezionale ancorato al solo rapporto tra regola ed eccezione, che renderebbe eccezionali pressochè tutte le norme giuridiche, tanto frequentemente in rapporto di eccezione le une con altre*”.

A prescindere dalla sua connotazione quale norma processuale o sostanziale, la regola dell'infalciabilità del credito IVA è inclusa nella **disciplina speciale** del concordato preventivo con transazione fiscale e come tale non può essere estesa a tutti i tipi di concordato. Tanto che la sua applicazione al procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento ne ha richiesto l'*espressa previsione* nella L. 27 gennaio 2012, n. 3, art. 7.

Sicchè (e questo è il principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite) “*la previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'art. 182-ter L. Fall. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale*”.

C) In aderenza alle Sezioni Unite, si sono registrate alcune **pronunzie di merito**, tra cui quella del tribunale meneghino del 29 dicembre 2016 ²², peraltro specificamente riferita alle **ritenute operate e non versate** e quindi di sicuro interesse, avendo espressamente applicato – per analogia - il principio di diritto espresso dalla Cassazione (con riferimento all'IVA) anche alle ritenute.

Il tribunale di Milano ha infatti confermato che “*la ribadita specialità della regola contenuta nell'art. 182-ter L.F., e la conseguente inapplicabilità dei vincoli in essa contenuto al concordato senza transazione fiscale, sembra quindi deporre nel senso dell'affermazione della piena falcidiabilità – al di fuori della transazione fiscale – anche del debito per ritenute, operando la stessa ratio che è alla base della decisione delle Sezioni Unite.*”

²² Trib. Milano del 29.12.2016, cit..

VI. L'INTERVENTO DEL LEGISLATORE CON LA LEGGE DI STABILITÀ 2017 E LE NUOVE QUESTIONI APERTE.

La problematica della falcidiabilità dell'IVA, che sembrava chiusa dopo l'abbinata Corte di Giustizia-Sezioni Unite, è stata invero riaperta dal Legislatore, che - come anticipato - con la legge di stabilità 2017 ha novellato l'art. 182 - *ter* legge fall., il cui primo comma dal primo gennaio 2017 dispone che l'IVA può essere falcidiata soltanto nell'ambito di un concordato preventivo con transazione fiscale.

Al riguardo il Legislatore pone alcune condizioni per la falcidiabilità: **(i)** la falcidia è possibile solo per il caso di incapacienza dei beni mobili sui cui insiste il privilegio, attestata da un professionista (condizione peraltro già contenuta nel principio dettato dall'art. 160 comma secondo l.f.); **(ii)** la quota di credito degradata al chirografo va inserita obbligatoriamente in un'apposita classe.

Con l'obbligatorietà del ricorso alla transazione per la falcidiabilità dei crediti per IVA lo Stato sembra così voler ritornare il *dominus* della questione: solo con l'accordo dell'Agenzia (Entrate o Dogana) l'imposta è falcidiabile²³.

Tuttavia il nuovo art. 182-ter l.f. pone **alcuni interrogativi**.

a) Anzitutto v'è un apparente **contrasto tra il diritto comunitario**, come interpretato dalla Corte di Giustizia (le cui sentenze sono *vincolanti* per il diritto interno), **e quello interno**, considerato che ai sensi della novella legislativa la falcidia è possibile solo per il caso di incapacienza dei beni mobili sui cui insiste il privilegio, attestata da un professionista, mentre la Corte di Giustizia con la sentenza del 7 aprile 2016 l'aveva agganciata al giudizio di miglior realizzo concordatario (e dunque - verosimilmente - all'intervento di finanza esterna)²⁴.

²³ L'agente della riscossione voto soltanto per i propri compensi, in quanto il voto sul tributo spetta all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e Dogane, previo parere conforme della competente direzione regionale.

²⁴ Cfr. G. LIMITONE, *La falcidia del credito IVA dopo le Sezioni Unite e il nuovo art. 182-ter l.f.*, pubblicato il 12/01/17 in *Il caso.it*.

V'è quindi il rischio di un nuovo intervento della Corte di Giustizia sul novellato art. 182-ter l.f..

b) Inoltre si potrebbe porre un **problema di costituzionalità dell'art. 7 della legge 27.1.2012 n. 3 sul sovraindebitamento**, nella parte in cui stabilisce che il credito per IVA e ritenute può essere oggetto solo di dilazione e non di falcidia, perchè tratta in modo diverso situazioni eguali, in violazione dell'art. 3 comma primo della Costituzione (in materia di eguaglianza formale)²⁵.

Da un lato infatti l'imprenditore commerciale sopra la soglia di fallibilità (di cui all'art. 1 l.f.) con un concordato preventivo con transazione fiscale (a seguito della modifica, appunto, dell'art. 182-ter l.f.) può falcidiare l'IVA e le ritenute; dall'altro un imprenditore commerciale sotto soglia con un accordo di composizione della crisi non può falcidiare l'IVA e le ritenute, incapienti nella liquidazione del patrimonio, potendo solo proporre al creditore tributario o contributivo la dilazione di pagamento.

c) Infine, ma non ultimo, anche alla luce dell'alto indebitamento delle imprese in crisi (che utilizzano la leva fiscale quasi come un autofinanziamento) nei confronti del Fisco²⁶, è facile prevedere che con la novella **ritornerà à la page** un istituto – **la transazione fiscale** appunto - che, dopo la sua accertata facoltatività ad opera della giurisprudenza, era divenuto poco applicato nei concordati preventivi (proprio per l'intangibilità dell'IVA e delle ritenute).

Tuttavia, considerato che oggi il parametro per la falcidiabilità dell'IVA è quello della transazione fiscale, e quindi di un *accordo soggettivo* tra debitore e lo Stato, v'è da chiedersi (se e) **quali saranno i parametri oggettivi seguiti dal Fisco onde**

²⁵ F. MICHELOTTI, *Incostituzionale l'art. 7 della l. 3/2012 sul sovraindebitamento ove non consente la falcidia di Iva e ritenute?*, pubblicato il 31/12/16 in [Il caso.it](#).

²⁶ Come risulta dalla stampa, al Tribunale di Milano è stato rilevato che circa il 40% dei debiti rilevati dalla Sezione Fallimentare ha natura tributaria o previdenziale (G. NEGRI, *Imprese in crisi, sconto sui debiti fiscali*, in [Ilsole24ore.com](#) del 20.11.16).

accettare la proposta di transazione fiscale. La migliore soddisfazione dell'imposta rispetto all'alternativa fallimentare? Oppure vi sarà un occhio di riguardo per i piani che prevedano la salvaguardia del maggior numero dei posti di lavoro, a prescindere dalla soddisfazione, maggiore o minore, dell'imposta? E ancora, vi saranno, come spesso purtroppo è accaduto nel passato, rigidità e resistenze da parte dell'Agenzia nell'accettare la proposta di transazione fiscale, a prescindere dai parametri seguiti, dovute anche alla difficoltà per i funzionari di assumersi i "rischi" di una importante decisione? Casi analoghi saranno trattati in maniera uguale dall'Agenzia nelle varie regioni italiane?

Insomma, varie domande, in attesa di risposta. È evidente che si auspica la pronta adozione, anche con circolari dell'Agenzia, di parametri oggettivi per l'applicazione del novellato istituto, onde evitare disomogeneità di trattamento e il conseguente disorientamento negli operatori.

Il miglioramento continuo è meglio della perfezione in ritardo.