

*Roma, Corte di Cassazione, 29 settembre 2016*

*Formazione decentrata - Primo ciclo di seminari di approfondimento di temi tributari*

**LE PECULIARITA’ DELL’ACCERTAMENTO E DELLA RISCOSSIONE  
DEI CREDITI TRIBUTARI NEI CONFRONTI DELL’IMPRENDITORE FALLITO  
O AMMESSO AL PROCEDIMENTO DI CONCORDATO PREVENTIVO**

**La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali  
tra diritto interno e principi dell’Unione europea**

*di Paola Vella*

**SOMMARIO** 1. Premessa - 2. Esiste uno “statuto speciale” del Fisco in sede concorsuale? - 3. Ambito e *ratio* del principio di indisponibilità dei crediti tributari - 4. Le deroghe normative al principio di indisponibilità - 5. Dalla transazione esattoriale alla transazione fiscale - 6. Il formante giurisprudenziale interno - 7. La pronuncia della Corte di giustizia - 8. L’armonizzazione con i principi UE in materia concorsuale - 9. La falcidiabilità dell’Iva nel concordato preventivo - 10. Consolidamento dei debiti fiscali ed estinzione delle liti tributarie - 11. Il variegato trattamento dell’Iva nelle procedure concorsuali - 12. Profili penali (cenni) - 13. Conclusioni.

**1. PREMESSA**

Scopo ultimo di questo seminario è analizzare le interferenze tra due discipline, quella tributaria e quella concorsuale, connotate entrambe da specialità.

Si tratta invero di due settori che, sotto l’aspetto normativo, condividono un “peso” - iperproduzione alluvionale, ipertrofia non ponderata ed omeomorfismo involuto<sup>1</sup> - ed una “aspirazione” - codificazione organica -, in entrambi i casi non risultando ancora eliminato il primo (nonostante la disposizione programmatica contenuta nell’art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato «*Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*»<sup>2</sup>) né portata a compimento la seconda (essendo ancora pendente presso la Camera dei deputati l’esame in sede referente del disegno di legge del Governo C. 3671-bis, recante «*Delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza*»<sup>3</sup>).

---

<sup>1</sup> Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, 100 ss.; a p. 201 l’Autore sottolinea altresì il frequente ricorso, nell’interpretazione della legge tributaria, all’argomento apagogico (o *reductio ad absurdum*).

<sup>2</sup> Art. 2, l. n. 212/00: «1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l’oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l’oggetto delle disposizioni ivi contenute. 2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all’oggetto della legge medesima. 3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio. 4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato».

<sup>3</sup> Risultante dallo stralcio, deliberato dalla Camera il 18.5.2016, dell’art. 15 («*Amministrazione straordinaria*») del dis. legge C. 3671, dal cui titolo originario - «*Delega al Governo per la riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza*» - è stato significativamente eliminato proprio l’aggettivo «*organica*».

Emblematica testimonianza della difficoltà di districarsi tra queste due specialità, che aspirano l’una a prevalere sull’altra, è l’interminabile dibattito sulla transazione fiscale, complicatosi a tal punto che sino ad oggi – a distanza di dieci anni dalla sua introduzione nella legge fallimentare, con l’art. 182-ter – il nuovo istituto è rimasto imbrigliato in una superfetazione teorica inversamente proporzionale alla sua attuazione pratica, tanto che l’unica via di uscita dall’*impasse* ermeneutico pareva essere l’elaborazione di proposte concordatarie “orfane” della transazione fiscale.

In proposito, all’iniziale orientamento della giurisprudenza di merito – per lo più favorevole al trattamento concordatario “puro” dei debiti tributari – si sono nel tempo contrapposte letture nomofilattiche più rigorose, peraltro avallate dal Giudice delle Leggi, sulla scorta di un dato normativo che è parso insuperabile anche alla luce della esplicita volontà del legislatore<sup>4</sup>, confermata dai successivi interventi in settori analoghi<sup>5</sup>.

Ad aprire uno spiraglio è stata la Corte di giustizia che, pronunciandosi su rinvio pregiudiziale del Tribunale di Udine in merito alla compatibilità con il diritto dell’Unione europea di un pagamento parziale dell’Iva nella procedura di concordato preventivo (sent. 7.4.2016, in C-546/14, *Degano Trasporti s.a.s. di Ferruccio degano & C. in liquidazione*), ha posto nel panorama tributario e concorsuale italiano una pietra che può dirsi “miliare”.

La pronuncia dei giudici di Lussemburgo pare una “lezione di semplicità”: “semplicità” come declinata dallo scultore rumeno Constantin Brancusi, il quale soleva affermare che «*la semplicità non è altro che una complessità risolta*» (felice intuizione, questa, esportabile dalla sfera artistica di origine ad ogni forma di “architettura umana”, compresa quella giuridica); “lezione”, perché secoli di sofisticata elaborazione del Diritto non riescono a liberare nel nostro ordinamento un approccio altrettanto lineare, sicché, nonostante la *débaclé* operativa del sistema giustizia, la discussione giuridica rischia troppo spesso di scivolare in un “barocchismo” intellettuale, complice appunto una legislazione esorbitante e disorganica.

---

<sup>4</sup> Nella Relazione illustrativa al d.l. 29.11.2008, n. 185 (cd. decreto anticrisi), conv. dalla l. 28.1.2009, n. 2, si legge che la non falcidiabilità dell’Iva è «*scaturita dalla necessità di non contravvenire alla normativa comunitaria che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica*» di tale imposta armonizzata.

<sup>5</sup> Si veda l’art. 18, d.l. 18.10.2012, n. 179 (conv. dalla l. 17.12.2012, n. 221) che ha modificato l’art. 7, l. 27.1.2012, n. 3, prescrivendo che nelle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento – ove non è contemplata la transazione fiscale – «*in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea, all’imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*».

Sono stati dunque i Giudici sovranazionali – con quell’invidiabile lucidità e pragmaticità (perché la giustizia, come servizio, è pratica del diritto) – a squarciare il velo degli ostacoli ad interpretazioni più favorevoli al debitore concordatario che, paradossalmente, sembravano provenire proprio dal diritto dell’Unione; e nel farlo hanno valorizzato l’architettura concordataria interna, specie facendo leva sul criterio della «*miglior soddisfazione possibile*», secondo le «*alternative concretamente praticabili*», contenuto nell’art. 160 l.fall.; norma che rappresenta indubbiamente una felice confluenza tra i due “fiumi” del diritto e dell’economia, in cui è possibile rinvenire la soluzione di tanti nodi ermeneutici.

Quella stessa pronuncia pare destinata ad anticipare in qualche modo (almeno in parte) la risposta alle analoghe questioni di compatibilità con il sistema armonizzato dell’imposta sulla cifra di affari specularmente sollevate lo scorso anno dalla sezione tributaria della cassazione (ord. 1 luglio 2015, n. 13542) con riguardo alla possibilità di estinzione dei debiti Iva del fallito ammesso alla procedura di esdebitazione (art. 142 e ss. l.fall.)

In ogni caso, a prescindere da quale sarà lo sviluppo dei futuri scenari, diventa sempre più nitida l’importanza di una virtuosa integrazione tra le Corti nazionali ed europee, in modo da consentire quella preziosa osmosi delle rispettive culture giuridiche.

## **2. ESISTE UNO “STATUTO SPECIALE” DEL FISCO IN SEDE CONCORSUALE?**

Il quesito fondamentale, sotteso a tutte le questioni sui rapporti tra sistema tributario e concorsuale – su cui va perciò allargato lo spettro di indagine – è se all’ente impositore titolare di un credito nei confronti del contribuente ammesso a procedura concorsuale (segnatamente, il concordato preventivo) sia riconoscibile uno “statuto speciale”, in deroga ai principi valevoli per tutti gli altri creditori, primo fra tutti quello, di matrice civilistica (art. 2741 c.c.), della *par condicio creditorum*.

In effetti, l’obbligazione di imposta si risolve pur sempre in una prestazione avente i caratteri strutturali delle obbligazioni disciplinate nel titolo primo del libro quarto del codice civile – per quanto caratterizzata, sotto il profilo funzionale, dallo specifico fine di ripartizione dell’onere delle spese comuni – sicché pare pacifico in dottrina che essa rappresenti una *species* del *genus* obbligazione, regolamentato dal codice civile.

Senonché, proprio in forza di quella specifica finalità, autorevole dottrina affianca al rapporto principale, tra creditore (Fisco) e debitore (Contribuente), un “rapporto parallelo”

tra lo stesso debitore ed i restanti contribuenti, avente ad oggetto la pretesa ad un equo riparto della spesa pubblica, fondando proprio su di esso i fenomeni di cd. indisponibilità o irrinunciabilità del credito d’imposta.

Secondo questa lettura, tutte le rinunce e transazioni relative al credito tributario che alterano l’an e il *quantum debeat* sarebbero illegittime, perché doppiamente confliggenti con i principi costituzionali (artt. 2, 3 e 53 Cost.) e con il diritto dell’Unione, in quanto ogni forma di sconto o abbuono che ne deriva crea distorsioni nella concorrenza e avvantaggia il soggetto beneficiario sotto forma di “aiuto di Stato”<sup>6</sup>.

E’ dunque necessario affrontare la continua (ed ingombrante) evocazione del principio di indisponibilità dei crediti tributari, che affonda peraltro le sue radici in una risalente legge ordinaria – di per sé priva di copertura costituzionale – quale è la legge 29 maggio 1924, n. 827 («Regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato»), il cui art. 49 si limita invero a statuire che «nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all’epoca della loro stipulazione».

### 3. AMBITO E RATIO DEL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DEI CREDITI TRIBUTARI

Per comprendere la *ratio* del principio di indisponibilità della pretesa tributaria occorre considerare che il sistema finanziario dei moderni Stati democratici non ha più natura “patrimoniale” (derivante cioè da risorse proprie del Sovrano, atti coattivi come le confische o le “regalie”, ovvero corrispettivi, come le concessioni) bensì tributaria (basata cioè su una contribuzione non sinallagmatica, ma fondativa dell’appartenenza ad una comunità)<sup>7</sup>.

In particolare, nel nostro ordinamento i tributi, siano essi imposte (con funzione “solidaristica”, in quanto correlata alla capacità contributiva) ovvero tasse (con funzione “paracommutativa”, in quanto connessa a prestazioni della pubblica amministrazione),

---

<sup>6</sup> FALSITTA G., *op.cit.*, 283 ss., per il quale «mentre in diritto privato il creditore può sempre rinunciare al credito, il Fisco non può farlo perché è titolare di un credito che rappresenta una quota, una percentuale e, nei confronti di ciascun contribuente, è indispensabile che il concorso pro quota di tutti i coobbligati sia correttamente effettuato e adempiuto».

<sup>7</sup> Cfr. RORDORF R., *La giustizia tributaria - Editoriale*, in *Questione Giustizia*, n. 3/2016, pag. 4, il quale ricorda che «l’esigenza di un tale sistema si manifesta con la nascita dello Stato di diritto, nel quale alla relazione di sudditanza si sostituisce la nozione di cittadinanza, che postula la partecipazione di tutti i cittadini al dovere di contribuire alle spese occorrenti per il funzionamento della cosa pubblica», sottolineando che dal grado maggiore o minore di equità di detta contribuzione dipende la percezione comune del rapporto tributario «come espressione di partecipazione alle esigenze della comunità cui si appartiene, o invece ancora una volta come mera soggezione ad uno Stato, novello Leviatano, avvertito come estraneo o addirittura ostile».

sono sottoposti non solo alla riserva di legge ex art. 23 Cost.<sup>8</sup> – inclusa la potestà legislativa concorrente delle Regioni e quella regolamentare degli Enti locali (artt. 117-120 Cost.) – ma anche alle fonti comunitarie ed eurounitarie<sup>9</sup>, particolarmente cogenti nel sistema comune d’imposta sul valore aggiunto<sup>10</sup>, le quali sono sovraordinate rispetto alla legislazione ordinaria, che perciò i giudici nazionali devono disapplicare ove con esse incompatibili, salvo il limite di compatibilità con i principi costituzionali fondamentali.

Va altresì tenuto conto della ormai acquisita autonomia del diritto tributario<sup>11</sup>, testimoniata dall’art. 1, comma 1, dello *Statuto dei diritti del contribuente* (L. n. 212/00) – per cui «*le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*» – quale branca del diritto fondata su un sistema proprio di regole e principi generali, a partire dalla *Grundnorm* dell’art. 53 Cost., per cui «*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*» (finalità egualitaria, in connessione con l’art. 3, primo comma, Cost.) «*in ragione della loro capacità contributiva*» (finalità solidaristica, in connessione con l’art. 2 Cost.), sulla base di un «*sistema tributario informato a criteri di progressività*» (finalità di promozione sociale, in connessione con l’art. 3, secondo comma, Cost., poiché un sistema proporzionale finirebbe per cristallizzare le diseguaglianze economiche e sociali).

Si è anche osservato che il diritto tributario non nasce “dal basso”, come i rapporti giuridici originati dalla convivenza sociale (famiglia, contratti, proprietà, ecc.), ma “dall’alto”, essendo lo Stato a fissare le esigenze pubbliche da soddisfare, così come le entrate con cui farvi fronte.<sup>12</sup>

Le tratteggiate peculiarità si riverberano sull’ermeneutica del diritto tributario, resa

---

<sup>8</sup> Da ritenersi riserva “assoluta” solo con riguardo a soggetto attivo, soggetto passivo e presupposto impositivo, per il resto trattandosi di riserva “relativa”. Va altresì ricordato che non possono essere sottoposte a referendum abrogativo le leggi tributarie (art. 75 Cost.), né possono imporsi nuovi tributi con la legge di approvazione del bilancio (art. 81 Cost.).

<sup>9</sup> Distinte in fonti primarie, quali i Trattati istitutivi delle Comunità europee Cee, Ceca ed Euratom, e fonti derivate, come i Regolamenti, con efficacia immediata e diretta nell’ordinamento interno, e le Direttive, indirizzate agli Stati piuttosto che ai singoli, fatte salve quelle qualificabili *self-executing*, comunque aventi efficacia diretta solo verticale - del singolo verso lo Stato - e non anche orizzontale.

<sup>10</sup> Si vedano ad esempio gli articoli 4, par. 3, del T.U.E., nonché 2, 250 par. 1 e 273, della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006 (cd. *direttiva IVA*).

<sup>11</sup> FALSITTA G., *op.cit.*, pag. 7; alcuni autori predicano anzi il “particolarismo” del diritto tributario, per la sua strumentalità rafforzata dai poteri dell’amministrazione e la sua attitudine a sovrapporsi ad una realtà già regolata da altre norme: cfr. FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, III, 2003, 11.

<sup>12</sup> LUPI R., *Diritto tributario*, Milano 2005, pag. 5.

particolarmente delicata dalla interferenza con complessi aspetti economico-contabili e dalla sovrapposizione tra l’interesse pubblico generale e gli interessi privati particolaristici; tanto che essa registra tradizionalmente - agli antipodi - un approccio liberista, ispirato alla preminenza della libertà economica (*in dubio, contra fiscum*), ed un’impostazione dirigista, orientata alla preminenza delle esigenze collettive (*in dubio, pro fisco*), quest’ultima declinata anche in termini di “interpretazione funzionale”<sup>13</sup>, oggi di grande attualità per le aumentate esigenze di lotta all’evasione e (soprattutto) alla elusione fiscale, sotto il vessillo dell’«abuso del diritto», categoria di matrice pretoria ma di recente normata dal legislatore con l’introduzione nella L. n. 212/00 (*Statuto dei diritti del contribuente*), ad opera dell’art. 1, d.lgs. n. 128/15, del nuovo art. 10-bis, il quale ne dà una definizione connessa ai vantaggi fiscali indebitamente realizzati dal contribuente «*in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento*»<sup>14</sup>.

La tenuta del principio di indisponibilità va verificata anche alla luce della profonda trasformazione subita negli anni Settanta dal sistema tributario italiano<sup>15</sup>, tanto nell’Accertamento (passato da una imposizione autoritativa ed unilaterale ad un controllo successivo sull’autoimposizione del contribuente), quanto nella Riscossione (con il massiccio ricorso alla delega ai cd. sostituti di imposta, per lo più imprenditori e professionisti, chiamati ad effettuare le «ritenute» fiscali).

In realtà, una prima forma (attenuata) di obbligo della dichiarazione del contribuente era stata già introdotta con il T.U.I.D. del 1958, ma l’accertamento aveva conservato la sua centralità, in quanto momento genetico dell’obbligazione tributaria, e ciò tanto per la teoria «dichiarativa»<sup>16</sup>, quanto per quella «costitutiva»<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> LA CROCE G., *La transazione fiscale*, Milano, 2011, pag. 29.

<sup>14</sup> Ciò tramite figure negoziali inusuali od operazioni contrastanti con la loro funzione tipica, ferma restando la non abusività delle operazioni giustificate da «*valide ragioni extrafiscali*» (in luogo di quelle «*economiche*» di cui all’art. 37-bis, d.P.R. n. 600/73) e la «*libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*». Per un’analisi critica, v. RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2016, 1 ss.

<sup>15</sup> Secondo LA CROCE G., *op.cit.* 35, i relativi assi portanti sono stati: i) la generalizzazione di un’imposta sul reddito complessivo delle persone a marcata connotazione progressiva; ii) il massiccio ricorso, nella riscossione, ai meccanismi della “sostituzione” (prelievo eseguito, a monte, dal soggetto erogatore del reddito) e della “autoliquidazione” (dichiarazione a cura del contribuente, con versamento di acconti); iii) la generalizzazione della rilevanza fiscale delle scritture contabili; iv) l’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto, in ossequio alla VI dir. Cee, per assicurare la neutralità dell’imposizione sugli scambi comunitari.

<sup>16</sup> cfr. GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 179 ss.

<sup>17</sup> cfr. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 76 ss.

E’ comunque evidente che il tema della indisponibilità della pretesa fiscale debba misurarsi pragmaticamente con le esigenze della Riscossione (effettività in concreto), le quali non possono non condizionare quelle dell’Accertamento (effettività in astratto).

Ed infatti il **legislatore del 1958**, rendendosi conto del pregiudizio che poteva derivare alla riscossione dalla necessità di un generalizzato accertamento del dichiarato, introdusse l’istituto della «*Adesione del contribuente all’accertamento*» (art. 34), in base al quale, una volta definito l’imponibile mediante accordo sottoscritto dalle parti – Ufficio e Contribuente – quest’ultimo non poteva più proporre ricorso contro l’accertamento e, ove già proposto, il relativo giudizio si estingueva; una forma di “concordato”, dunque, in cui il Fisco, senza rinunciare alle proprie prerogative dell’accertamento, accedeva ad una sorta di “patteggiamento” sull’entità dell’obbligazione tributaria<sup>18</sup>, puntando al duplice vantaggio della maggiore certezza e celerità nella riscossione, e della deflazione del contenzioso.

Senza dubbio, si trattò di una manifesta deroga al principio di indisponibilità, che peraltro, a causa della sua eccessiva discrezionalità, si prestò a numerosi arbitri, tanto più clamorosi in concomitanza di fenomeni di corruzione o concussione.

Tali effetti distorsivi, uniti alle oggettive difficoltà operative di un accertamento generalizzato, sono all’origine della più radicale riforma del 1973, in cui l’Accertamento è stato traslato “a valle”, in forma di controllo *a posteriori* dell’autodichiarazione – che, pur rimanendo dichiarazione di scienza<sup>19</sup>, determina essa stessa l’insorgere dell’obbligazione tributaria –, mentre la Riscossione è stata agevolata grazie all’istituto della sostituzione.

Secondo taluno, quella trasformazione del sistema tributario avrebbe rafforzato il principio d’indisponibilità, apparendo per un verso insuperabile il “riconoscimento di debito” insito nell’autodichiarazione, per altro verso inaccettabile la distrazione delle ritenute a vantaggio del sostituto (o dei suoi creditori concorsuali).

In altri termini, l’autodeterminazione del debito di imposta e il sistema delle ritenute operate dal sostituto avrebbero reso non negoziabile il credito così sorto in capo al Fisco.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Viene spesso proposto un parallelismo tra il principio di indisponibilità della pretesa tributaria e quello di obbligatorietà dell’azione penale, quest’ultimo però consacrato nell’art. 112 Cost.

<sup>19</sup> Si veda in proposito la recente pronuncia delle Sezioni Unite che ha affermato l’emendabilità della dichiarazione *sine die* in sede contenziosa (Cass. S.U., sent. 30 giugno 2016, n. 13378).

<sup>20</sup> LA CROCE G., *op.cit.*, pag. 48

Eppure è innegabile l’esistenza di leggi che, nell’attuale assetto dell’ordinamento tributario, hanno ammesso il pagamento parziale di debiti tributari già accertati, come l’art. 12 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, sulla «*Definizione dei carichi di ruolo progressi*» (cd. “*rottamazione dei ruoli*”) che ha consentito il «*pagamento di una somma pari al 25 per cento dell’importo iscritto a ruolo*», oltre alle eventuali spese esecutive del concessionario<sup>21</sup>.

Al riguardo va forse chiarito un equivoco di fondo: al di là della persistenza, nell’ordinamento tributario, di vari istituti deflattivi e condonistici – che indubbiamente ipotizzano il principio di indisponibilità – è evidente che, laddove non si tratti di un contribuente qualsiasi, ma di un’impresa in stato di crisi o insolvenza (così come di un soggetto in stato di sovraindebitamento), sussista una precondizione oggettiva che muta radicalmente la prospettiva; in simili ipotesi, invero, tanto la traslazione del momento accertativo “a valle” della autodichiarazione, quanto la debenza delle ritenute effettuate dal sostituto, appaiono sostanzialmente indifferenti rispetto all’obbiettivo reale che persegue il principio di indisponibilità, da parametrare necessariamente sul momento della riscossione.

Difatti, ciò che conta – in chiave pragmatica e realistica – non è tanto quale sia l’imposta dichiarata o accertata, ma quale sarà l’imposta effettivamente versata; sicché a nulla varrebbe “cristallizzare” l’atto impositivo a fronte di una sua impossibilità di esazione, apparendo ben più coerente col principio costituzionale di «buon andamento» della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) – e così con i valori tutelati dall’art. 53 Cost. – perseguire una riscossione inferiore, se più rapida e certa, purché sulla base di una normativa generale ed astratta, che scongiuri abusi o favoritismi, in ossequio al principio di «imparzialità» dell’azione amministrativa, parimenti contemplato nell’art. 97 Cost.

In fondo è proprio questo il *fil rouge* della pronuncia della Corte just. 7.4.2016, in causa C-546, anche lì essendo in questione l’an ed il *quomodo* di un pagamento parziale dell’Iva; i giudici di Lussemburgo arrivano infatti a concludere che, grazie all’apposita attestazione di un esperto indipendente – per il combinato disposto degli artt. 160, comma 2, e 67, comma 3, lett. d), l.fall. – l’Erario rinuncia a riscuotere (solo) ciò che, in concreto, risulta non riscuotibile (secondo l’ordine di graduazione dei privilegi attribuiti dall’ordinamento).

---

<sup>21</sup> La Cassazione anche di recente ha ribadito che la sanatoria ex art. 12 costituisce una forma di condono “*clemenziale*” – comportante cioè una rinuncia definitiva dell’amministrazione alla riscossione di un credito già accertato (Sez. V, sent. n. 14060/14) – e non già “*premiale*”, come le fattispecie regolate dagli artt. 7, 8, 9, 15 e 16 della stessa L. n. 289/02, “*le quali attribuiscono al contribuente il diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario, da effettuarsi con regole peculiari rispetto a quello ordinario*” (sez. VI-5 ord. n. 11669/16).



Di qui la deduzione che, in simili ipotesi, la deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria risulta meramente formale.

Ne è conferma indiretta il costante rigore con cui al contrario (e sempre in tema di Iva) la stessa Corte di giustizia – sin dalla miliare sentenza del 17 luglio 2008, in causa C-132/06 (cui si è costantemente uniformata la giurisprudenza interna di legittimità) – ha valutato le **misure condonistiche di cui alla L. n. 289 del 2002**, assumendo che il significativo squilibrio esistente tra gli importi effettivamente dovuti e quelli corrisposti dai contribuenti che intendono beneficiare della definizione agevolata (in quel caso ai sensi dell’art. 9) si sostanzia in una **quasi-esenzione fiscale**, in violazione delle disposizioni comunitarie (gli artt. 2 e 22 della VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388 CEE e l’art. 10 del Trattato Ce) che fanno obbligo ad ogni Stato membro di adottare tutte le misure legislative ed amministrative finalizzate a garantire che l’Iva sia interamente riscossa nel suo territorio; ed anzi i giudici di Lussemburgo hanno rimarcato che la legislazione italiana produce, nella misura in cui i contribuenti colpevoli di frode risultano favoriti dalla l. n. 289 del 2002, anche un effetto contrario alla lotta contro la frode, che rappresenta un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (cfr. Corte di giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, e 22 maggio 2008, causa C-162/07, *Ampliscientifica e Amplifin*)<sup>22</sup>.

Ne è derivata la costante **disapplicazione**, in materia di Iva, della l. n. 289/02 da parte dei giudici nazionali, *in primis* di legittimità - ed anche d’ufficio - con riguardo non solo all’art. 9 (relativo alla «**Definizione automatica per gli anni pregressi**», noto come “**condono tombale**”), ma anche, tra l’altro, all’art. 9-bis (che consente di definire una controversia con l’Amministrazione finanziaria evitando il pagamento delle sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento dell’Iva) ed all’art. 8 (concernente la «**Dichiarazione integrativa**», in rettifica di quella presentata, per il pagamento della maggiore imposta).

Va sin d’ora segnalato che – a differenza dell’istituto della transazione fiscale – le misure condonistiche di cui ai citati artt. 8 e 9 (sia pure precluse ove già intervenuta la notifica del p.v.c., dell’avviso di accertamento o dell’invito al contraddittorio, ovvero esercitata l’azione penale) prevedono significative **misure premiali**, come l’estinzione delle sanzioni amministrative, l’esclusione dell’applicazione di sanzioni penali per alcuni reati tributari e comuni connessi e, soprattutto, l’esclusione di ogni verifica o accertamento tributario.

---

<sup>22</sup> In termini v., da ultimo, Cass. sez. V, sentenza 16 settembre 2016, n. 18203

D’altro canto, portando il principio di indisponibilità alle sue estreme (ma coerenti) conseguenze, esso dovrebbe riguardare pure i crediti tributari chirografari – parimenti integranti una pretesa fiscale – quando invece storicamente la loro falcidiabilità è sempre stata pacifica, sin dal vecchio concordato preventivo del 1942 (sia pure nei limiti del 60%).

Di qui l’abbrivio a riflettere sul fatto che, per oltre sessant’anni, l’ammissibilità di un pagamento parziale dei crediti fiscali nel concordato preventivo (allora privo di transazione fiscale) non è mai stata messa in discussione, sia pure alle condizioni allora vigenti (pagamento integrale dei crediti privilegiati e pagamento non inferiore al 40% di quelli chirografari), il cui mancato rispetto in fase esecutiva non comportava comunque la risoluzione del concordato, ai sensi del vecchio art. 186, comma 2, l.f.

Ed inoltre è singolare che, quando con la riforma fallimentare del 2006 fu introdotta per la prima volta, proprio con l’art. 182 ter l.f., la possibilità di falcidia concordataria dei crediti privilegiati, essa riguardò (paradossalmente) solo i crediti tributari – segnatamente i «*tributi amministrati dalle agenzie fiscali e relativi accessori*» (ai quali sono stati poi equiparati «*i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori*»), con esclusione dei soli «*tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea*» – mentre fu il decreto correttivo del 2007 (entrato in vigore nel 2008) ad estendere tale possibilità agli altri crediti prelatizi non tributari, peraltro alle più stringenti condizioni dettate dal nuovo art. 160, comma 2, l.f., che prevede un doppio limite, di natura oggettiva (valore di liquidazione dei beni gravati da prelazione) e comparativa (rispetto dell’ordine delle cause legittime di prelazione)<sup>23</sup>, mentre per il pagamento non integrale dei crediti tributari e contributivi l’art. 182 ter l.f. non richiede alcuna perizia giurata, ed ammette anche un trattamento pari (purché non inferiore) a quello dei crediti di grado inferiore.<sup>24</sup>

Solo in un secondo momento (tra il 2008 ed il 2010) il legislatore ha imposto il pagamento

---

<sup>23</sup> Art. 160, comma 2, l.f.: «*La proposta può prevedere che i creditori muniti di diritto di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritto sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all’art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l’effetto di alterare l’ordine delle cause legittime di prelazione*».

<sup>24</sup> Art. 182 ter, comma 1, l.f.: «*Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole inferiore*».

integrale (salva dilazione) esclusivamente – ed ai soli fini della transazione fiscale – per l’Iva e le ritenute non versate: quanto alla prima, ritenendo erroneamente (come poi chiarito dalla Corte di giustizia) che ciò fosse imposto dal diritto dell’Unione; quanto alle seconde, perché della prima condividevano la natura di somme di terzi che il contribuente è tenuto a riversare allo Stato. In tal modo, la problematica della indisponibilità della pretesa tributaria è restata fatalmente circoscritta nell’ambito del nuovo istituto della transazione fiscale.

Sembra dunque potersi concludere che il principio di indisponibilità del credito tributario debba essere inteso come divieto di discrezionalità assoluta, o di particolarismi, nella riduzione della pretesa fiscale, stante la necessità di assicurare che all’eventuale pagamento parziale delle imposte si addivenga solo in presenza di presupposti oggettivi (come peraltro accade in caso di assoggettamento del contribuente a procedura concorsuale) e di condizioni disciplinate da specifiche disposizioni di legge (come invero è per le correlate disposizioni della legge fallimentare).

Sul tema, occorre però confrontarsi con la recente pronuncia di Cass.civ., sez. I, 22 settembre 2016, n. 18561, per cui *«il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, quale espressione del principio di legalità che permea l’intera materia, impone di ritenere che la pretesa fiscale non sia nella sua essenza negoziabile in una logica meramente “transattiva”, se non nei casi espressamente previsti dalla legge, come è accaduto con l’art. 16 della legge n. 289 del 2002, in tema di “chiusura delle liti fiscali pendenti”, in una logica di definizione delle liti in corso tra contribuente ed amministrazione (vedi Cass. s.u. 17 febbraio 2010, n. 3675) e come accade anche con l’art. 182-ter l.fall., dove i crediti “certificati” dall’Amministrazione, possono essere pagati in misura ridotta, ma entro precisi limiti (compreso quello della non falcidiabilità del credito IVA) fissati dalla medesima norma»*; e ciò per avere l’art. 182 ter l.f. superato il vaglio di costituzionalità, venendo a costituire *«il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo»* (Corte Cost. 23 giugno 2014, n. 225)». Secondo questa lettura, sembrerebbe che proprio il principio di indisponibilità non consenta alcun trattamento concordatario dei crediti fiscali al di fuori del perimetro della transazione fiscale ex art. 182 ter l.f., fatta salva l’alternativa (come meglio si vedrà) di instaurare o proseguire un giudizio sulla pretesa contestata, con “accantonamento” rispetto al piano concordatario. La prospettiva merita di essere meditata, senza però trascurare le importanti indicazioni che provengono dal diritto dell’Unione e dalla Corte di giustizia in tema di concorsualità.

#### 4. LE DEROGHE NORMATIVE AL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ

Dalle considerazioni svolte emerge che, per quanto la prevalente dottrina sostenga il principio della indisponibilità della pretesa tributaria<sup>25</sup> – sia pure con l’autorevole precisazione che alla irrinunciabilità della potestà di imposizione può ben porre fine un’apposita norma di legge<sup>26</sup> – è un dato oggettivo che, nel tempo, tanti siano stati gli istituti elaborati nell’ordinamento tributario in deroga a quel principio, a cominciare dalla richiamata «*Adesione del contribuente all’accertamento*» di cui all’art. 34, T.U.I.D. del 1958, più volte descritta in termini di “concordato fiscale”.

Volendo farne un sommario riepilogo, può dirsi che un primo gruppo di misure si contraddistingue per l’automatismo, sia pure sulla base di condizioni oggettivamente predeterminate ed in forza di apposita istanza del contribuente: è il caso, oltre ai vari tipi di **condono *una tantum***, del cd. **ravvedimento operoso**, della **adesione al p.v.c.** o **all’invito al contraddittorio**, nonché dell’**acquiescenza agli avvisi di accertamento** (che limita la definizione agevolata alle sole sanzioni, con applicazione di 1/3 della sanzione irrogata).

Un secondo gruppo è invece caratterizzato dall’esistenza di una vera e propria “*trattativa*” tra il contribuente e l’amministrazione (quest’ultima ovviamente sulla base di una “discrezionalità tecnica”), come nell’accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale, che parte della dottrina ritiene non utilizzabili laddove sia in discussione la stessa imponibilità di una determinata manifestazione di ricchezza (se non attraverso una valutazione generalizzata, da estendere a tutte le controversie analoghe).

In particolare, l’**accertamento con adesione** (disciplinato dalla legge n. 565/94 e succ. modifiche) ripete le principali caratteristiche dell’analogo istituto del 1958 e si presenta come sub-procedimento a scopo deflattivo, attivabile, prima della notifica dell’avviso di accertamento, dalla Agenzia delle entrate, e successivamente - o comunque all’esito di verifiche, accessi ed ispezioni - su istanza del contribuente.

---

<sup>25</sup> *Ex multis*, FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 279; GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)* in *Enc.dir.agg.*, Milano, 2000, 538; TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2004, 54; FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 427 ss.; MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, 111; *contra*, CROVATO F., *Una sentenza ancora attuale sulla indisponibilità del credito tributario come regola di rigore contabile di bilancio pubblico*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 7; LUPI R., *L’indisponibilità come regola di contabilità pubblica*, *ivi*, 10; VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 482

<sup>26</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 318

Ne restano escluse – si noti – le imposte autoliquidate e le ritenute non versate<sup>27</sup>.

Il necessario consenso dell’amministrazione è informato ad una discrezionalità tecnica basata su emergenze empiriche (quali le peculiarità della fattispecie, gli orientamenti giurisprudenziali e le difese del contribuente). Gli effetti premiali che ne discendono consistono nella riduzione delle sanzioni amministrative e penali (rispettivamente ad un terzo ed un mezzo del minimo edittale) e nella non applicazione delle pene accessorie.

Analogo scopo deflattivo ed analoga discrezionalità tecnica connotano la **conciliazione giudiziale** di cui all’art. 48, d.lgs. 31.12.1992, n. 546 – ritenuta *«espressione del principio di disponibilità delle posizioni processuali e del favor legislativo per una soluzione conciliativa delle liti»*<sup>28</sup> – cui dall’1 gennaio 2016 sono subentrate le due forme di conciliazione *«fuori udienza»* ex art. 48, ed *«in udienza»*, ex art. 48-bis, entrambe caratterizzate – rispetto al regime precedente – dal carattere novativo dell’accordo e dall’anticipazione del suo perfezionamento all’atto della sottoscrizione (piuttosto che del pagamento), con conseguente stabilizzazione degli effetti ai fini della estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, non più dipendente dalla proiezione esecutiva dell’accordo.

Gli effetti premiali della definizione conciliativa, che può essere anche parziale, sono attenuati, sia in termini quantitativi (minore riduzione della sanzioni amministrative) sia in termini qualitativi (nessuna esclusione delle sanzioni penali).

Anche qui si rimarca l’assenza di analoghi effetti premiali nella transazione fiscale.

Da ultimo va menzionato il novellato istituto del *«reclamo-mediazione»* di cui all’art. 17-bis, d.lgs. cit., riservato alle controversie di valore non superiore a ventimila euro, i cui effetti, sempre dall’1 gennaio 2016, si producono automaticamente con il ricorso, determinandone l’improcedibilità per novanta giorni, lasso temporale destinato a consentire all’Ufficio di valutare la proposta del contribuente, ovvero di formulare a sua volta una propria proposta, *«avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa»*.

Per concludere può sin d’ora rimarcarsi che, mentre nell’accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale la determinazione definitiva dell’obbligazione tributaria è

---

<sup>27</sup> Punite dall’art. 10-bis, d.lgs. n. 74/00 - se superiori a 50mila euro - con la reclusione da sei mesi a due anni.

<sup>28</sup> Cass. 18 aprile 2007, n. 9222

effettivamente frutto di un accordo raggiunto tra il fisco ed il contribuente, nella transazione fiscale di cui all’art. 182-ter l.f. è l’amministrazione a quantificare unilateralmente l’ammontare dei debiti tributari, mentre l’accordo riguarda solo la possibilità di applicare ad essi la falcidia concordataria e la relativa misura.

## 5. DALLA TRANSAZIONE ESATTORIALE ALLA TRANSAZIONE FISCALE

L’attuale istituto della transazione fiscale, disciplinato dall’art. 182-ter l.fall., mira a consentire anche nei rapporti tra fisco e contribuente – nei limiti fissati a tutela dell’interesse pubblico nazionale e sovranazionale – il raggiungimento di accordi negoziali, di tipo remissorio o dilatorio, in seno alla regolazione concordata della crisi d’impresa (concordato preventivo e accordi di ristrutturazione dei debiti).

Suo immediato precursore è stata la **transazione esattoriale** prevista dall’art. 3, comma 3, d.l. 8.7.2002, n. 138, conv. dalla l. 8.8.2002, n. 178, che consentiva all’Agenzia delle entrate di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo (di spettanza esclusiva dello Stato) ove, dopo l’inizio dell’esecuzione esattoriale, fosse emersa l’insolvenza del contribuente o il suo assoggettamento a procedure concorsuali, e purché ne fosse accertata la maggiore economicità e convenienza rispetto alla riscossione coattiva.

La scarsa fortuna di questo strumento (utilizzato di fatto *una tantum*, per evitare il fallimento della S.S. Lazio) è stata ricondotta al timore di revocatoria della transazione in ipotesi di successivo fallimento (pur in presenza della esenzione da revocatoria del pagamento delle imposte scadute, prevista dall’art. 89, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602).

Di qui la decisione del legislatore (con il d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, in attuazione della delega contenuta nella l. 14 maggio 2005, n. 80) di abrogare la cd. transazione dei ruoli ed inserire la nuova **transazione fiscale** nella legge fallimentare, ritenendo probabilmente che – nonostante la connotazione negoziale assunta dal concordato preventivo riformato – ciò risultasse meno distonico con il principio della indisponibilità dell’obbligazione tributaria, risultando evidentemente preferibile una soddisfazione concordataria non integrale, se comunque più vantaggiosa rispetto a quella conseguibile dalla liquidazione fallimentare.<sup>29</sup>

Una serie di interventi legislativi ha poi modificato la fisionomia dell’istituto.

---

<sup>29</sup> VELLA P., *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, in Minutoli G. (a cura di), *Crisi di impresa ed economia criminale*, Milano, 2011, 305.

In primo luogo, il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169 (cd. decreto correttivo) ha esteso la transazione fiscale all’**accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182 bis l.f., ed ha (come visto) generalizzato – sia pure alle diverse condizioni dettate dal secondo comma dell’art. 160 l.f.<sup>30</sup> – la facoltà di pagamento non integrale dei crediti muniti di prelazione, originariamente riservata dall’art. 182 ter l.f. ai «**tributi amministrati dalle agenzie fiscali e relativi accessori**» (ossia **Ires, Irpef, Irap, imposte di registro, successione e donazione, catastale, ipotecaria e di bollo**, oltre relativi interessi e sanzioni, **esclusi** i tributi locali non amministrati dalle agenzie fiscali, quali **Ici, ex Tarsu-Tia, Tosap, contributi camerali o consortili**), con la già annotata precisazione che «*la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali*», e ferma restando l’originaria esclusione «*dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea*» (ai quali la Circolare n. 40/E del 2008 ha aggiunto i crediti relativi a **recuperi di aiuti di Stato**).

Quindi l’art. 32, comma 5, d.l. 29.11.2008, n. 185 (cd. decreto anticrisi), conv. in l. 28.1.2009, n. 2, oltre ad estendere la transazione fiscale ai «*contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo*» ed a prescrivere che, nel concordato con **classi**, il trattamento dei crediti tributari chirografari debba essere pari a quello **più favorevole**, ha espressamente **escluso la possibilità di un pagamento parziale dell’Iva** (non anche dei relativi interessi e sanzioni: v. Circ. n. 40/E del 2008), consentendone solo la «*dilazione del pagamento*»<sup>31</sup>, ed ha infine demandato alla decretazione secondaria la definizione delle relative modalità applicative.

E’ stato così emanato il **d.m. 4.8.2009**, il quale ha prescritto, tra l’altro: il pagamento integrale dei contributi Inps e dei premi Inail, in misura non inferiore al 40% dei relativi accessori privilegiati e non inferiore al 30% dei crediti chirografari; una dilazione massima di 60 rate mensili; l’esclusione dalla transazione fiscale per i **crediti oggetto di**

---

<sup>30</sup> Per la non applicabilità estensiva della norma eccezionale sulla falcidia dei crediti tributari agli altri crediti privilegiati nei concordati preventivi *ante* decreto correttivo, v. Cass. 22.3.2010, n. 6901

<sup>31</sup> Così restando superata per via normativa la tesi della falcidiabilità dell’Iva quale mero trasferimento finanziario e non già risorsa propria dell’Unione europea (come i diritti agricoli ed i tributi doganali): Trib. Milano 16.4.2008, in *www.ilcaso.it*; Trib. Bologna 26.10.2006, in *Fall.*, 2007, 579; *contra* Trib. Lamezia Terme 23.6.2008, in *Dir.fall.*, 2009, 224; Trib. Piacenza 3.7.2008, in *Fall.*, 2009, 66).

**cartolarizzazione** ex art. 13, l. n. 448/98 e di quelli da **recupero degli aiuti di Stato** ritenuti illegittimi dagli organi comunitari.

Il suddetto decreto – ritenuto da alcuni tribunali disapplicabile, perché in contrasto con il contenuto di norme primarie, quali gli artt. 160, 182 *ter*, 184 e 186 l.f.<sup>32</sup> – ha anche esplicitato i **criteri** in base ai quali deve formarsi il **consenso dell’amministrazione**, segnatamente: «a) idoneità dell'attivo ad assicurare il soddisfacimento dei crediti anche mediante prestazione di eventuali garanzie; b) riconoscimento formale ed incondizionato del credito per contributi e premi e rinuncia a tutte le eccezioni che possano influire sulla esistenza ed azionabilità dello stesso; c) correntezza nel pagamento dei contributi e premi dovuti per i periodi successivi alla presentazione della proposta di accordo; d) versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti ai fini dell'accesso alla dilazione dei crediti; e) essenzialità dell'accordo ai fini della continuità dell'attività dell'impresa e di ogni possibile salvaguardia dei livelli occupazionali, tenuto conto dell'importanza che la stessa riveste nel contesto economico-sociale dell'area in cui opera».

Innovazioni a largo raggio sono state poi veicolate dall’art. 29, **d.l. 31.5.2010, n. 78**, conv. dalla l. 30.7.2010, n. 122, il quale ha: i) equiparato all’Iva le «**ritenute operate e non versate**» (poiché, come si legge nella Relazione illustrativa, «anche le ritenute operate dal sostituto d’imposta a titolo di acconto sono poi utilizzate in detrazione dal sostituto, in diminuzione del proprio debito tributario» ed anch’esse «sono somme di terzi, che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato»); ii) previsto la revoca di diritto della transazione fiscale conclusa nell’ambito di un accordo di ristrutturazione «se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti»; iii) sostituito, per tributi diretti ed Iva (anche nelle citazioni normative) il ruolo con **l’avviso di accertamento esecutivo**; iv) limitato all’ipotesi **dolosa** la **responsabilità erariale** di cui all’art. 1, comma 1, L. 20/94, che può investire i funzionari chiamati a valutare la transazione fiscale.

Infine, l’art. 23, comma 43, d.l. 6.7.2011, n. 98, conv. dalla l. 15.7.2011, n. 111, ha consentito anche agli **imprenditori agricoli** in stato di crisi o insolvenza l’accesso alle «*procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter*».

---

<sup>32</sup> Trib. Monza 22.12.2011; *contra*, per il suo carattere imperativo, Trib. Udine 15.6.2011, entrambe in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it)



Lo stesso d.l. n. 98/11 cit., art. 23, comma 37, ha escluso i limiti temporali del **privilegio generale mobiliare** delle imposte dirette *ex art. 2752 co. 1 c.c.* (prima spettante solo ai tributi iscritti nei ruoli resi esecutivi nell’anno in corso e in quello precedente) e lo ha riconosciuto anche alle relative sanzioni, affiancandolo con il **privilegio sussidiario immobiliare** *ex art. 2776 c.c.*, con sostanziale equiparazione all’Iva, così producendo l’abbattimento della quota tributaria chirografaria e l’aumento del peso ponderale del privilegio di grado 18°, che nella graduazione dell’art. 2778 c.c. precede l’Iva (19°) ed i tributi locali (20°).

Da ultimo, il **d.l. 18.10.2012, n. 179** (conv. dalla l. 17.12.2012, n. 221), nel modificare l’art. 7, l. 27.1.2012, n. 3, ha prescritto che nelle procedure di composizione della crisi da **sovraindebitamento** – ove non esiste la transazione fiscale – *«in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea, all’IVA ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento»*.

All’esito di questo breve *excursus* diacronico, può concludersi che, nonostante l’esplicita qualificazione di “procedura” autonoma – in quanto tale percorribile anche dagli imprenditori agricoli, *de iure condito* non ammessi né al concordato preventivo né al fallimento – la transazione fiscale ha continuato ad essere ritenuta piuttosto un “sub-procedimento”<sup>33</sup> di natura endoconcorsuale, diretto a consentire, mediante l’espressione del voto, l’adesione o il diniego dell’Ufficio (o, su sua indicazione, del concessionario della riscossione, previo parere della competente direzione regionale) alla proposta di concordato.

E’ infatti previsto che, *«ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale»*, il debitore presenti copia della domanda di concordato e della relativa documentazione al competente **concessionario** del servizio nazionale della riscossione ed all’**ufficio competente** sulla base dell’ultimo domicilio fiscale del debitore – unitamente a copia delle **dichiarazioni fiscali** per le quali non sia ancora pervenuto l’esito dei controlli automatici, nonché delle **dichiarazioni integrative** relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda – *«al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale»*.

Questo importante effetto del «consolidamento» si realizza sulla base della seguente procedura: *«non oltre trenta giorni dalla data della presentazione»*, il concessionario deve trasmettere al debitore una *«certificazione attestante l’entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso»*, mentre l’ufficio *«deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti*

---

<sup>33</sup> In termini, esplicitamente, Cass. sez. I, 22.9.2016, n. 18561

*dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l’entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario».*

Il tutto anche in vista della «*cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi*» soggetti a transazione, effetto destinato però a realizzarsi solo al momento della «*chiusura della procedura di concordato*», a seguito dell’omologazione (art. 181 l.f.).

Dal testi normativo si desume quindi che le imposte assoggettabili a transazione possono derivare da **dichiarazioni fiscali non ancora liquidate, dichiarazioni integrative** ex art. 2 ss. d.p.r. 22.7.1998, n. 322, **liquidazione ex art. 36-bis** e **controllo formale ex art. 36-ter** d.p.r. 29.9.1973, n. 600, **atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di recupero, atti di contestazione o irrogazione di sanzioni**, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo; **crediti tributari iscritti a ruolo dagli uffici dell’Agenzia; crediti sub judice**<sup>34</sup>. Secondo taluno resterebbero invece escluse le **liti in tema di rimborso**, proseguibili ai sensi dell’art. 176 l.f.<sup>35</sup>

## 6. IL FORMANTE GIURISPRUDENZIALE INTERNO

In un simile panorama normativo, era inevitabile il proliferare di orientamenti contrastanti sulla transazione fiscale, così sintetizzabili: a) obbligatorietà sostanziale ai fini della falcidia dei crediti tributari e contributivi, a pena di inammissibilità del concordato<sup>36</sup>; b) obbligatorietà procedimentale, con applicazione della regola maggioritaria ex art. 177 l.f. per l’approvazione<sup>37</sup>; c) facoltatività della transazione fiscale, in difetto restando possibile la falcidia dei crediti tributari e previdenziali, nel rispetto dei criteri fissati dall’art. 160 l.f.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> NASTA S., *Transazione fiscale: un’opportunità per l’imprenditore in crisi*, in *Corr.trib.*, 2015, pag. 784

<sup>35</sup> CONTARINI BELLI E., *Con la transazione si fermano tutte le liti tributarie*, *IlSole 24ore*, 29.5.2016.

<sup>36</sup> App. Venezia, 30.10.2014, Trib. Roma, 2.8.2010 e Trib. Monza, 23.12.2009, in *www.ilcaso.it*; Trib. Roma 20.4.2010, in *Dir. fall.*, 2011, 398; Trib. Milano 12.10.2009, in *Dir.prat.soc.*, 2010, 81; Trib. Piacenza 1.7.2008, in *Dir.fall.*, 2009, 66. In dottrina PANNELLA P., *L’incognita transazione fiscale*, in *Fall.*, 2009, 646; ATTARDI C., *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv.dir.trib.*, 2012, I, 558; ALLENA M., *La transazione fiscale*, in Vassalli F., Luiso P., Gabrielli E. (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, IV, 607. Per un vaglio critico v. anche VELLA P., *op.cit.*, 319 ss.

<sup>37</sup> App. Torino 23.4.2010; Trib. Ravenna 21.1.2011, in *www.ilcaso.it*; Trib. Monza 15.4.2010, in *Fall.*, 2011, 82 ss. In dottrina v. RANDAZZO F., *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv.Dir.Trib.*, 2008, 825 ss; MARENGO F., LA MALFA A., *Transazione fiscale e previdenza*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2010, 183

<sup>38</sup> Trib. Bergamo, 10.2.2011, Trib. Ravenna, 21.1.2011, App. Firenze, 13.4.2010; App. Genova, 19.12.2009, in *www.ilcaso.it*; App. Torino, 6.5.2010 in *Corr.Giur.*, 2011, 863; Trib. Asti, 3.2.2010 in *Fall.*, 2010, 707; Trib. La

Dal canto suo la Cassazione, affrontando incidentalmente la questione, aveva in un primo momento negato l’esistenza in sede concordataria di uno “statuto speciale” del Fisco, ritenuto un «*soggetto parificato ad ogni altro creditore*», destinato a sottostare alla volontà della maggioranza, nonostante il proprio diniego alla proposta di transazione fiscale<sup>39</sup>.

Tale approccio “egualitario” è stato attenuato nelle successive e note pronunce “gemelle” nn. 22931 e 22932 del 2011, con le quali i giudici di legittimità, pur ritenendo ammissibile la falcidia concordataria dei crediti tributari in assenza di transazione fiscale (alla quale il debitore sarebbe tenuto a ricorrere solo per conseguire gli effetti del consolidamento del debito fiscale e della cessazione della materia del contendere nelle liti tributarie pendenti), e sufficiente il consenso delle maggioranze *ex art. 177 l.f.* ai fini dell’omologazione<sup>40</sup> – con effetti vincolanti, in forza dell’art. 184 l.f., anche per i crediti tributari “anteriori<sup>41</sup> – ha tuttavia sostenuto la natura sostanziale, eccezionale ed inderogabile del divieto di falcidia dell’Iva contenuto nel primo comma dell’art. 182 *ter l.f.*, da ritenersi cogente anche in assenza di transazione fiscale, pur precisando che ciò non produce alcun effetto di “trascinamento verso l’alto” dei crediti di grado inferiore, poiché il divieto di alterazione dell’ordine delle cause legittime di prelazione (art. 160, co. 2, l.f.) sarebbe vincolante per il proponente, ma non per il legislatore.

In altri termini, la Cassazione ha predicato della medesima norma – l’art. 182 *ter l.f.* – la facoltatività procedimentale e l’obbligatorietà sostanziale.

Tra gli argomenti spesi a sostegno della ritenuta infalcidiabilità dell’Iva nel concordato senza transazione fiscale (tema scottante perché decisivo per la stessa praticabilità della soluzione concordataria), la Corte ha valorizzato la natura di «*imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione .. gli Stati non sono esenti da vincoli*».

Tale argomentazione è stata ripresa da Cass. 16.5.2012, n. 7667, per cui «*sussiste l’intangibilità del predetto debito d’imposta, in quanto le entrate derivanti dall’applicazione di*

---

Spezia, 2.7.2009, in *Giur.comm.*, 2009, 487; Trib. Mantova, 26.2.2009, in *Giur.comm.*, 2010, 531; Trib. Venezia, 27.2.2007, in *Fall.*, 2007, 1466. In dottrina cfr. LA MALFA A., *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr.trib.*, 2009, 709; STASI E., *Obbligatorietà o facoltatività della transazione fiscale*, in *Fall.*, 2011, 85 ss.

<sup>39</sup> Cass. civ., sez. I, 18 ottobre 2011, n. 21659.

<sup>40</sup> conf. Cass. n. 9373/12.

<sup>41</sup> Tradizionalmente, sono sempre stati considerati crediti tributari anteriori quelli per i quali si sia verificato il presupposto impositivo, a prescindere dal momento dell’accertamento ed iscrizione a ruolo: cfr. Cass. S.U. nn. 9201/90 e 4779/87; tale assunto è stato però scardinato dalla recente previsione dell’art. 14 quaterdecies, comma 3, lett. c), l. n. 3/2012, sia pure ai soli fini della esdebitazione del sovraindebitato.

*un’aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo - secondo la direttiva n. 2006/112/Ce del Consiglio del 28 novembre 2006, la decisione n. 2007/436/CE adottata dal Consiglio in data giugno 2007, e la sentenza della Corte di Giustizia 29 marzo 2012, in causa C-500/10, Belvedere Costruzioni srl - costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell’Unione europea, e quindi, il relativo credito, attenendo 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».*

L’orientamento su natura sostanziale e carattere eccezionale della norma che attribuisce all’Iva un trattamento peculiare ed inderogabile si è poi consolidato in seno alla Corte<sup>42</sup>.

Anche in sede penale la Cassazione ha sostenuto che quella sull’**intangibilità dell’Iva** sarebbe una norma «**inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale**», sicché un «atto di autonomia privata, di iniziativa del debitore» (quale viene ellitticamente ritenuto il concordato preventivo) «non può portare ad elidere gli obblighi giuridici, specie quelli aventi rilievo pubblicistico, quali l’obbligo del versamento dell’IVA, la cui omissione è sanzionata penalmente»<sup>43</sup>.

L’indirizzo nomofilattico non è parso però convincente a gran parte della dottrina<sup>44</sup> e della giurisprudenza di merito<sup>45</sup>.

Il Tribunale di Verona, in particolare, con ordinanza del 10.4.2013 ha sollevato la questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182 *ter* l.f., per contrasto con gli artt. 3

---

<sup>42</sup> Cass. civ., sez. I, sent. 30.4.2014, n. 9541; sent. 25.6.2014, n. 14447; ord. 9.2.2016, n. 2560.

<sup>43</sup> Cass. pen., 31.10.2013, n. 44283; *conf.* Cass. pen., 31.3.2016, n. 8804.

<sup>44</sup> LA CROCE G., *Il credito erariale Iva tra orientamenti U.E. e arresti della Cassazione*, in *Fall.*, 2012, 152, per cui «il richiamo agli orientamenti giurisprudenziali comunitari posto a base del proprio arresto dal giudice di legittimità deve essere considerato del tutto inconferente, poiché, ove il debitore non avesse integrato il procedimento principale del concordato con il sub-procedimento non obbligatorio della transazione fiscale, nella falcidia conseguente non sarebbe ravvisabile alcuna attività ad iniziativa statale – come la promulgazione di una legge di condono – atta a costituire il presupposto di una rinuncia generalizzata al recupero della imposta sul valore aggiunto», limitandosi lo Stato in un siffatto frangente a subire, «al pari degli altri creditori, il trattamento previsto dalla norma generale sull’ordine dei privilegi»; cfr. VELLA P., *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell’art. 182 ter l.f.*, in *Fall.*, 2012, 172 ss.; BOZZA G., *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 377; ANDREANI G., *L’obbligo del pagamento dell’Iva e delle ritenute nel concordato preventivo con e senza transazione fiscale*, in *Riv.Dir.Trib.*, 2013, 1001; FABIANI M., *La falcidiabilità di tutti i crediti tributari e l’equivoco della lettura della Cassazione*, in *Fall.*, 2014, 262 ss.

<sup>45</sup> App. Venezia, 23.12.2013; App. Genova, 27.7.2013; Trib. Bari, 3.7.2014; Trib. Ascoli Piceno, 14.3.2014; Trib. Padova, 30.5.2013; Trib. Busto Arsizio, 7.10.2013; Trib. Campobasso, 31.7.2013; Trib. Cosenza, 20.5.2013; Trib. Como, 25.2.2013; Trib. Vicenza, 27.12.2013, Trib. Varese 30.6.2012, in *www.ilcaso.it*; Trib. Perugia, 16.7.2012, in *Fall.*, 2013, 125. In linea con la Cassazione, invece: App. Venezia, 30.10.2014; App. Brescia, 13.9.2013; Trib. Reggio Emilia, 28.5.2014; Trib. Monza, 2.10.2013; Trib. Milano, 29.5.2013, in *www.ilcaso.it*. Addirittura secondo Trib. Padova, 30.5.2013 e Trib. Vicenza, 27.12.2012, *ibidem*, finanche la finanza esterna dovrebbe indirizzarsi al pagamento integrale dell’Iva; *contra* Cass. 8.6.2012, n. 9373, ritiene che le risorse esterne possano essere liberamente utilizzate, purché non si traducano in un aumento del passivo o una modifica dell’attivo.

e 97 Cost., poiché, così interpretati, non consentirebbero all’Amministrazione di valutare, in concreto, la convenienza di una proposta di concordato senza transazione fiscale, ed eventualmente di accettare un pagamento inferiore a quanto preteso, ma superiore a quanto ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore.

La questione, sia pure impropriamente inquadrata dalla Corte Costituzionale nella diversa fattispecie del concordato con transazione fiscale<sup>46</sup> – è stata comunque dichiarata infondata (C. Cost. n. 225/14) sul rilievo che «è la natura dell’IVA, quale “risorsa propria” dell’Unione Europea, a spiegare i vincoli per gli Stati membri nella gestione e riscossione dell’imposta, come pure l’inderogabilità della disciplina interna del tributo e, nella specie, la formulazione dell’art. 182 ter della legge fallimentare che, **in ossequio al principio dell’indisponibilità della pretesa tributaria all’infuori di specifica previsione normativa che ne preveda la rideterminazione**, ha escluso la falcidiabilità del credito IVA in sede di transazione fiscale, consentendone solo la dilazione di pagamento». La Consulta ha altresì sottolineato la specificità del trattamento del credito Iva, «per il quale esiste una disciplina eccezionale, attribuitiva di un trattamento peculiare e inderogabile, che consentendo esclusivamente la transazione dilatoria, è tesa ad assicurare il pagamento integrale di un’imposta assistita da un privilegio di grado postergato (qual è appunto l’Iva), **in deroga al principio dell’ordine legale delle cause di prelazione**», aggiungendo – forse con eccessivo “ottimismo” – che la decisione si giustifica, «sul piano prognostico, proprio per il persistere, in capo all’amministrazione finanziaria, della possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a consentire il graduale superamento dello stato di crisi dell’impresa».

Che anche la lettura del Giudice delle leggi sia risultata inappagante è testimoniato dalla rimessione alle Sezioni Unite<sup>47</sup> della questione «se la previsione dell’infalcidiabilità del credito IVA di cui all’art. 182 ter l.f. trovi applicazione solo nell’ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale, fattispecie alla quale la norma fa espresso riferimento, ovvero anche nell’ipotesi di concordato preventivo proposto senza fare ricorso all’istituto disciplinato dall’art. 182 ter l.f.».

---

<sup>46</sup> In senso critico, ANDREANI G., *Legittimità costituzionale della infalcidiabilità del credito Iva nel concordato preventivo*, in *Fisco*, 2014, 3383; STASI E., *L’infalcidiabilità dell’Iva nel concordato preventivo alla luce della pronuncia della Corte Costituzionale*, in *Fall.*, 2015, 41. V. Trib. Benevento, 25.9.2014, in *Fall.*, 2015, 11. Cfr. PERRINO A.M., in *Foro it.*, 2014, 11, 3012, per cui la sentenza sarebbe effettivamente «costruita su un equivoco, ma i principi da essa affermati, per la loro portata generale, sono idonei a risolvere anche la questione fraintesa».

<sup>47</sup> Decr. pres. 8.1.2015, su istanza di parte ex art. 374, co. 2, c.p.c.

Nel frattempo, con ordinanza 30.10.2014 il Tribunale di Udine ha rimesso alla Corte di Giustizia la questione pregiudiziale «*se i principi e le norme contenuti nell’art. 4, paragrafo 3°, del TUE e nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio, così come interpretati nelle sentenze della Corte di Giustizia 17.7.2008, in causa C-132/06, 11.12.2008, in causa C-174/07 e 29.3.2012 in causa C-500/10, debbano essere altresì interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (e, quindi, per quanto riguarda il caso qui in decisione, un’interpretazione degli artt. 162 e 182 ter legge fall.) tale per cui sia 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, quando non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito - sulla base dell’accertamento di un esperto indipendente e all’esito del controllo formale del Tribunale - un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare*».

Anche la Sezione tributaria (sesta) della Cassazione, nutrendo analoghe perplessità in ordine all’istituto dell’esdebitazione del fallito, con ordinanza 1.7.2015 ha investito pregiudizialmente la Corte di Giustizia del quesito se l’estinzione del debito Iva del soggetto fallito ammesso alla procedura di esdebitazione (art. 142 ss. l.f.) sia compatibile con il diritto dell’Unione, ed in particolare se l’inderogabilità dell’Iva possa cedere di fronte alla incapacienza (attuale) del patrimonio del fallito ed alla sua meritevolezza.

Pare potersi dire che la risposta già pervenuta dai giudici di Lussemburgo sulla prima questione (trattamento dell’Iva nel concordato preventivo), non possa non influenzare – sia pure nella diversità dei presupposti – la decisione sulla seconda (trattamento dell’Iva nella esdebitazione del fallito), ancora *in itinere*. In ogni caso, essa costituirà un tassello importante delle future decisioni delle Sezioni Unite.

## **7. LA PRONUNCIA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA**

Con sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14, *Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione*, la Corte di giustizia dell’Unione Europea, aderendo alle pregnanti conclusioni rassegnate il 14 gennaio 2016 dall’Avvocato generale *Eleanor Sharpston*, ha sciolto il “nodo gordiano” sulla falciabilità dell’Iva nel concordato preventivo – a prescindere dalla transazione fiscale – con una linearità disarmante<sup>48</sup>, e culturalmente invidiabile.

---

<sup>48</sup> Emblematici gli stessi titoli dei primi commenti: v. PERRINO A.M., *Ad impossibilia nemo tenetur: tra eccesso di zelo e stupita sorpresa in tema di falciabilità dell’Iva*, in *F.it.*, 2016, IV, 274, ove si sottolinea «*la sorpresa della Corte di giustizia al cospetto della questione postale*» ed il fatto che «*tanto lampante è giudicata la soluzione, quindi, che la*

Invero, pronunciandosi sulla questione pregiudiziale posta dal Tribunale di Udine ai sensi dell'art. 267 T.F.U.E., i giudici di Lussemburgo hanno:

A) premesso che, in base agli artt. 2, 250 § 1, e 273 della direttiva IVA, e 4 § 3, del TUE, «*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*» (p.to 19) e che, «*nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiano, al riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione*» (p.to 20), fermi restando gli **obblighi di «garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione»** e «*non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti*», in ossequio «*al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, in base al quale operatori economici che effettuino operazioni uguali non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA*» (p.to 21);

B) confermato che, ai sensi dell'art. 2, § 1 della decisione 2007/436/CE Euratom del Consiglio, 7 giugno 2007, «*le risorse proprie dell'Unione comprendono, in particolare ... le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione*» (attualmente lo 0,30%), sussistendo perciò «*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*» (p.to 22);

C) rilevato che la procedura italiana di concordato preventivo «*è soggetta a presupposti di applicazione rigorosi, allo scopo di offrire garanzie per quanto concerne, in particolare, il recupero dei crediti privilegiati e pertanto dei crediti IVA*» (p.to 24), in quanto prevede: i) che «*l'imprenditore in stato di insolvenza liquida il suo intero patrimonio per saldare i propri debiti*»; ii) che in caso di incapacienza del patrimonio «*il pagamento parziale di un credito privilegiato può essere ammesso solo se un esperto indipendente attesta che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore*», in tal modo potendosi verificare l'impossibilità per

---

*corte risolve la questione direttamente, interpretando essa stessa il diritto interno, senza neanche lo schermo del rinvio di cortesia alle verifiche del giudice nazionale», osservando che «la reazione della corte è determinata da un eccesso di zelo della giurisprudenza interna ... espresso dalla giurisprudenza di legittimità e da larga parte di quella di merito che vi si è conformata ... ma che ha contaminato anche la Corte costituzionale»; FABIANI M., La caduta dell'alibi sopranazionale a proposito di concordato preventivo e soddisfacimento integrale del debito Iva, in F.it., 2016, IV, 270, il quale osserva che alla lettura “espansiva” dell’art. 182 ter l. fall. della corte di legittimità, avallata dal giudice delle leggi, si sono progressivamente “assuefatti” anche i giudici di merito, né vi hanno saputo “resistere” gli imprenditori, «col risultato di “decapitare” sin dall’inizio molte possibili soluzioni negoziate della crisi d’impresa», in forza di «una solida autoreferenzialità che oggi, con la pronuncia della Corte di giustizia, trova una parziale ma puntuale ed efficace smentita».*

lo Stato membro di «recuperare il proprio credito IVA in misura maggiore» (p.to 25); iii) «offre allo Stato membro interessato la possibilità di votare contro una proposta di pagamento parziale di un credito IVA qualora, in particolare, non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente» (p.to 26); iv) anche in caso di voto favorevole delle maggioranze, «consente allo Stato membro interessato di contestare ulteriormente» la proposta proponendo opposizione in sede di omologazione, ed al «giudice di esercitare un controllo» (p.to 27);

D) concluso che, «tenuto conto 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** che, a differenza delle misure di cui trattasi nelle cause che hanno dato origine alle sentenze Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) e Commissione/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) cui fa riferimento il giudice del rinvio, **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» (p.to 28);

E) di conseguenza, dichiarato che «l'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di **insolvenza** può presentare a un **giudice** una domanda di apertura di una procedura di **concordato preventivo**, al fine di saldare i propri debiti mediante la **liquidazione del suo patrimonio**, con la quale proponga di pagare solo **parzialmente un debito IVA** attestando, sulla base dell'**accertamento di un esperto indipendente**, che tale debito **non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento**».

In sostanza, i giudici nazionali avrebbero sopravvalutato il diritto dell’Unione e sottovalutato quello interno, in ciò indubbiamente fuorviati dal legislatore, che, come visto, nella Relazione illustrativa al d.l. 29 novembre 2008, n. 185 – a sua volta verosimilmente influenzata dalla richiamata pronuncia della Corte giust. 17 luglio 2008, in causa C-132/06 – aveva palesato come l’infalciabilità dell’Iva fosse «scaturita dalla necessità di non contravvenire alla normativa comunitaria che vieta allo Stato membro di disporre di una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica» di detta imposta.



Del resto, quel timore era giustificabile, se si considera che dal Rapporto della Commissione UE, divulgato il 6 settembre 2016, è emerso che **nel 2014** il divario tra le entrate Iva previste e quelle effettivamente riscosse (*VAT gap*) ha raggiunto la somma di **159,5 miliardi di euro, di cui 36,9 in Italia** (valore in assoluto più elevato).

Questa abnormità del gettito Iva non riscosso ha già indotto la Commissione ad adottare, nell'aprile 2016, il “*VAT Action Plan*”, in vista di una riforma per un regime Iva dell’Unione europea più efficiente ed idoneo a contrastare le frodi, ridurre gli errori di calcolo e migliorare la riscossione dell'imposta, ma anche più adeguato «*alle realtà del mercato interno, all’economia digitale e alle esigenze delle PMI*».

E’ stato in ogni caso lo stesso giudice sovranazionale a “tranquillizzare” sulla validità del modulo concordatario italiano che – in quanto improntato alla *par condicio creditorum*, connotato dal costante vaglio giudiziale, costellato da misure dirette ad assicurare la corretta formazione della volontà dei creditori e la giusta valutazione delle ragioni dei dissenzienti, e soprattutto sorretto da apposite cautele per il pagamento non integrale dei crediti muniti di prelazione – consente di affermare che il pagamento parziale di un debito Iva, per quanto rientrante tra le risorse proprie dell’Unione europea, **non integra una «rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell’Iva»** (come invece riscontrata nelle misure condonistiche della Legge n. 289 del 2002), **né una violazione del principio di parità di trattamento** inerente al sistema comune dell’Iva (cd. «*neutralità fiscale*»), **né tantomeno la contravvenzione all’obbligo di garantire una «riscossione effettiva»**, apparendo anzi più probabile – stante il basso grado di privilegio dell’Iva (19°) – che quell’obbiettivo sia meglio assicurato con la regolazione concordataria, piuttosto che con una liquidazione fallimentare.

In sostanza, i giudici europei ci hanno ricordato che il rispetto dei principi va verificato non in astratto, ma in concreto, specie quando i temi del diritto si intrecciano con quelli dell’impresa, dell’economia e del mercato (ed infatti la pregressa “transazione esattoriale” era ispirata proprio a criteri di «*maggior economicità e convenienza*» dell’azione amministrativa). E’ ovvio, infatti, che se il patrimonio del debitore insolvente è oggettivamente conformato in modo tale da risultare incapiente per l’integrale soddisfazione del credito Iva – secondo il (basso) grado di prelazione riconosciuto dall’ordinamento – nessun obbligo formale potrà far conseguire quel risultato.

Si consideri, poi, che anche nel settore degli “aiuti di Stato” l’eventuale l’insolvenza del debitore e la mancanza di attivi recuperabili vengono considerati una “opzione alternativa” al recupero, purché la società sia liquidata a condizioni di mercato e venga così messa indirettamente fine, mediante la cessazione dell’attività, alla distorsione della concorrenza<sup>49</sup>.

#### 8. L’ARMONIZZAZIONE CON I PRINCIPI UE IN MATERIA CONCORSUALE

A ben vedere, una simile conclusione poteva già desumersi dall’analogo decisione assunta da Corte giust., 29.3.2012, C-500/10, *Belvedere Costruzioni s.r.l.* (che non ha ravvisato una rinuncia indiscriminata e generalizzata all’accertamento e riscossione dell’Iva, quale risorsa propria dell’Unione, nella previsione di cui all’art. 3, comma 2-bis, d.l. 40/12, dell’estinzione automatica dei procedimenti pendenti in Cassazione da oltre dieci anni, «nei quali l’Amministrazione tributaria fosse risultata soccombente», con conseguente «passaggio in giudicato della decisione di secondo grado ed estinzione del credito rivendicato dall’Amministrazione tributaria», il tutto previo pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, e la rinuncia ad ogni pretesa di cd. “equa riparazione”).

Infatti, così come lì la compatibilità con il diritto dell’Unione discendeva – oltre che dalla natura eccezionale e specifica della normativa nazionale – dal bilanciamento con altri principi di rilievo comunitario, come la ragionevole durata dei processi, allo stesso modo qui, la compatibilità si registra rispetto agli obiettivi fissati dalla Racc. n. 2014/135/UE del 12.3.2014 (*Raccomandazione della Commissione Europea su un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all’insolvenza*) di «garantire alle imprese sane in difficoltà finanziaria, ovunque siano stabilite nell’Unione, l’accesso a un quadro nazionale in materia di insolvenza che permetta loro di ristrutturarsi in una fase precoce in modo da evitare l’insolvenza, massimizzandone pertanto il valore totale per creditori, dipendenti, proprietari e per l’economia in generale», nonché (con riguardo al tema dell’esdebitazione) di «dare una seconda opportunità in tutta l’Unione agli imprenditori onesti che falliscono» (cd. *second chance* e *fresh start*), in linea col Piano d’azione imprenditorialità 2020 [COM(2012) 795 final.] che «invita gli Stati membri a ridurre nei limiti del possibile il tempo di riabilitazione e di estinzione del debito nel caso di un imprenditore onesto che ha fatto bancarotta ... e a offrire servizi di sostegno alle imprese in tema di ristrutturazione precoce, di consulenza per evitare i fallimenti e di sostegno alle P.M.I. per ristrutturarsi e rilanciarsi».

---

<sup>49</sup> v. Comunicazione Commissione UE 2007/C 272/05 del 15.11.2007, § 61 e 69; cfr. C. giust., 25.1.2013, causa C-529/09, *Commissione contro Regno di Spagna, Megelesa*, § 107.

Principi, questi, puntualmente richiamati nelle conclusioni dell’Avvocato Generale, il quale ha perciò ritenuto che la funzionalizzazione dell’Iva non consenta «agli Stati membri di accordare ai crediti IVA un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti» e che in circostanze «eccezionali, puntuali e limitate» la «rinuncia al pagamento integrale sia legittima» (§ 34 ss.), con la sola eccezione del caso in cui le riduzioni siano talmente consistenti da ridondare in una sorta di esenzione di tipo condonistico<sup>50</sup>.

Vi sono peraltro ulteriori prescrizioni della Racc. n. 2014/135/UE sulle quali si registra la piena coesione del diritto concorsuale interno, come quelle in forza delle quali:

- «al fine di aumentare le prospettive di ristrutturazione e quindi il numero di imprese sane oggetto di salvataggio, i creditori interessati dovrebbero poter adottare il piano di ristrutturazione, che siano titolari o meno di una garanzia» (p.to 16);

- «il piano di ristrutturazione adottato dai creditori che rappresentano la maggioranza .. che abbia ripercussioni sugli interessi dei creditori dissenzienti .. dovrebbe essere vincolante per tutti i creditori, a condizione che sia stato omologato dal giudice» (p.ti 6, lett. d), e 21);

- occorre che «il piano di ristrutturazione non limiti i diritti dei creditori dissenzienti in misura superiore rispetto a quanto questi potrebbero ragionevolmente prevedere in assenza di ristrutturazione, se l’impresa del debitore fosse liquidata o venduta in regime di continuità aziendale, a seconda del caso» (p.to 22, lett. c).

D’altro canto, va tenuto conto anche degli ulteriori principi in base ai quali: i) il giudice deve poter il potere di «respingere il piano di ristrutturazione che manifestamente non ha nessuna prospettiva di impedire l’insolvenza del debitore né di garantire la redditività dell’impresa» (p.to 23); ii) «gli Stati membri dovrebbero poter prendere misure adeguate per la raccolta e il recupero del gettito fiscale nel rispetto dei principi generali di equità fiscale, e adottare misure efficaci nei casi di frode, evasione o altro illecito» (XIV Considerando).

Il favor per le soluzioni concordate della crisi – specie con continuità aziendale – risulta anche dal Reg. (UE) 2015/848 del Parlamento europeo e del Consiglio 20 maggio 2015, il cui art. 1, co. 1, pone lo scopo primario «di evitare l’insolvenza del debitore o la cessazione delle attività di quest’ultimo», laddove sussista «soltanto una probabilità di insolvenza»<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> FICARI V., *La Corte UE ammette la riduzione dell’IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr.trib.*, 2016, 1551.

<sup>51</sup> VELLA P., *La riforma organica delle procedure concorsuali: un nuovo approccio in linea con le indicazioni dell’UE*, in *Soc.*, 2016, 734 ss.

Pare insomma che l’esigenza di un’interpretazione del diritto interno in armonia con la normativa dell’Unione conduca a conclusioni opposte a quelle sinora sostenute.

La sentenza *Degano* assume quindi un valore interpretativo fondamentale nell’ordinamento interno: dopo di essa, non dovrebbero esservi più ragionevoli ostacoli ad ammettere un pagamento parziale dell’Iva nel concordato preventivo senza transazione fiscale, purché nel rispetto delle prescrizioni di cui al secondo comma dell’art. 160 l.f., nel senso che: *i*) la soddisfazione non deve essere inferiore a quella realizzabile dalla liquidazione, al valore di mercato, dei beni sui quali grava la prelazione (privilegio generale mobiliare *ex art. 2752 c.c.* e sussidiario immobiliare *ex art. 2776 c.c.*) sulla base della relazione giurata del professionista in possesso dei requisiti di cui all’art. 67, comma 3, lett. d), l.f.; *ii*) deve essere comunque rispettato l’ordine delle cause di prelazione.

Anzi, portando la sentenza *Degano* alle sue estreme conseguenze, potrebbe sostenersi altrettanto per le **ulteriori risorse proprie dell’Unione europea** previste dall’art. 2, § 1, lett. a) e c), e dal § 2 della decisione n. 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, 7.6.2007 – **dazi doganali** (inclusi diritti agricoli), **contributi sullo zucchero** e cd. **quarta risorsa** (un’aliquota del RNL degli Stati membri) – muniti di privilegio equiparato, nel 2012, a quello dell’Iva dall’art. 2783 *ter* c.c. (art. 9, co. 3, d.l. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. dalla l. 26.4.2012, n. 44); se non addirittura per i **recuperi degli aiuti** di stato ritenuti illegittimi dagli organi comunitari (art. 107 TFUE), stranamente trascurati dalla legge fallimentare (sebbene presi in considerazione dal d.m. 4.8.2009 che, come visto, in materia previdenziale ed assistenziale li esclude dalla transazione fiscale, in uno ai crediti oggetto di cartolarizzazione).

Del resto, non può trascurarsi che, al di fuori del contesto concordatario, si incontrano preclusioni addirittura inferiori, tanto in sede di riscossione tramite ruolo quanto in sede di conciliazione giudiziale. Per i dazi doganali ad esempio (non a caso disciplinati a livello comunitario dal **Codice Doganale Comunitario**) sono consentite la **dilazione** (su garanzia) e la **rinuncia** delle autorità doganali agli **interessi** maturati, laddove emerga documentalmente che ciò «*provocherebbe gravi difficoltà di carattere economico o sociale*», idonee a sorreggere anche un esonero dalla prestazione di garanzie<sup>52</sup>.

Va però considerato un ulteriore profilo: laddove la Corte di giustizia fa riferimento all’insolvenza ed alla liquidazione potrebbe rimanere aperto il dubbio se lo stesso

---

<sup>52</sup> v. ROCCO G., *La natura inscindibile della transazione fiscale: profili applicativi*, in *Dir.fall.*, I, 2012, 14384 s.

ragionamento ivi svolto possa valere in caso di **concordato preventivo in continuità** (nel caso di specie la Degano Trasporti era una società in liquidazione ammessa a concordato preventivo di tipo liquidatorio), che presuppone una prosecuzione dell’attività d’impresa sul mercato, con maggiori rischi di alterazione della concorrenza.

Sul versante degli **Aiuti di stato**, infatti, la Commissione UE continua a mostrare grande rigore, come testimonia la *Decisione (UE) 2016/195 della Commissione del 14 agosto 2015*, sulle **agevolazioni fiscali e contributive alle imprese** connesse alle **calamità naturali** verificatesi in Italia dal 1990 (terremoto in Sicilia orientale del 1990, alluvioni in Italia settentrionale del 1994, sisma in Umbria del 1997, eruzione dell’Etna del 2002, terremoto in Abruzzo del 2009), ritenute tutte incompatibili con il mercato interno ed illegittimamente attuate senza il rispetto degli obblighi di notifica di cui all’art. 108, par. 3, TFUE.

Per quanto, anche in questi casi sono state significativamente valorizzate le *circostanze eccezionali della “impossibilità assoluta di recupero.”*

#### 9. FALCIDIABILITÀ DELL’IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO

Paiono superabili le ulteriori argomentazioni “ancillari” alla tesi sulla obbligatorietà del pagamento integrale dell’Iva anche nel concordato preventivo senza transazione fiscale, prima fra tutte quella relativa natura sostanziale dell’art. 182 *ter* l.f.<sup>53</sup>.

In primo luogo, la condivisa natura eccezionale della norma non dovrebbe consentirne l’applicazione analogica a fattispecie diverse da quelle per le quali è dettata, tanto più che l’infalciabilità di Iva e ritenute integra a sua volta, all’interno dell’art. 182 *ter* l.f., una deroga al principio della transigibilità dei crediti fiscali<sup>54</sup>.

Inoltre, la predicata natura sostanziale sconta la pacifica esclusione della predetta regola nelle procedure di tipo liquidatorio, anche individuali, venendo perciò a coagulare solo le procedure azionate su base volontaria<sup>55</sup> (peraltro con l’eccezione del cd. autofallimento).

Ma in tal modo la tesi finisce per porsi in contrasto con il principio del *favor per*

---

<sup>53</sup> LA MALFA A., Divieto di falcidia dell’IVA, specialità dell’art. 182 *ter* e riflessi sul consolidamento dei debiti e cessazione delle liti, in *Fall.*, 2015, 470 ss.

<sup>54</sup> BOZZA G., *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 393

<sup>55</sup> Secondo FABIANI M., *La caduta dell’alibi sopranazionale cit.*, è «come se in sede di conversione del pignoramento il debitore dovesse vedere aggravata la propria posizione in quanto evita l’esecuzione forzata»; l’Autore auspica perciò un rapido overruling da parte dei giudici di legittimità, «sul quale non dovranno “pesare” riflessioni di finanza pubblica o considerazioni sulla meritevolezza del debitore, in quanto dovrà risultare dominante il valore della tutela del diritto di credito di tutti i creditori».

l’emersione anticipata della crisi e la sua definizione su base concordata, oramai prioritario non solo (come visto) nel diritto dell’Unione, ma anche, ed ormai apertamente, nell’ordinamento interno, come confermano specifiche previsioni del disegno di legge A.C. 3671 - recante *Delega al Governo per la Riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza*, sulla base della Proposta elaborata il 29.12.2015 dalla *Commissione Rordorf* - e segnatamente il principio generale della loro priorità ex art. 2), lett. g), nonché l’introduzione di apposite *“Procedure di allerta e composizione assistita della crisi”* di cui all’art. 4).

Contrasterebbe con il *favor concordati* anche la sostanziale attribuzione all’Erario di una sorta di diritto di “veto”<sup>56</sup>, mentre la deroga al trattamento falciato previsto in via generale per tutti i creditori muniti di prelazione (art. 160, co. 2, l.f.) integrerebbe un grave *vulnus* alla *par condicio creditorum* ed al principio di non alterabilità della graduazione dei crediti, ad esclusivo vantaggio di quelli fiscali<sup>57</sup>.

Certamente, a diverse conclusioni dovrebbe pervenirsi laddove il legislatore, nella sua piena discrezionalità (salvo il rispetto della Carta costituzionale) stabilisse chiare regole di maggiore tutela dei crediti tributari, ad esempio attribuendo al credito Iva un rango prededucibile, o quantomeno un più elevato grado prelatizio, per rendere incisiva l’opposizione dell’amministrazione alla volontà delle maggioranze degli altri creditori, secondo il giudizio comparativo calibrato sulla soddisfazione «*non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili*» previsto in sede di omologazione dall’art. 180, co. 5, l.f. (cd. *cram down*).

Il che potrebbe giustificarsi con la funzione pubblica primaria ed indeclinabile espressa dalla potestà tributaria ai sensi degli artt. 23 e 53 Cost., che impedirebbe di ravvisare nell’attività di riscossione il semplice esercizio di un diritto di credito<sup>58</sup>, pur restando doveroso un adeguato bilanciamento con tutti gli altri valori costituzionalmente garantiti<sup>59</sup>, tra i quali figurano anche l’iniziativa economica privata e la proprietà (artt. 41 e 42 Cost.).

---

<sup>56</sup> ZANICHELLI V., *La transazione fiscale*, in *Dir.prat.trib.*, I, 2015, 84 s.

<sup>57</sup> BOZZA G., *op.cit.*, 377 ss.

<sup>58</sup> FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv.dir.trib.*, 2007, I, 1057

<sup>59</sup> BASILAVECCHIA M., *Profili costituzionali della riscossione*, in *Riv.dir.trib.*, 2015, I, 475; cfr. ROCCO G., *Iva e transazione fiscale: le prospettive alla luce della recente sentenza della Corte di giustizia e del diritto europeo*, in *Dir.fall.*, 2016, 757 s.

Tuttavia, al di fuori di un inequivocabile intervento normativo, non pare giustificabile, nel concordato preventivo ordinario, un *upgrade* di simile portata del credito Iva, dalla sua collocazione - fra le più basse - nella scala di graduazione dei privilegi generali mobiliari (19° e penultimo grado ex art. 2778 c.c.), sino ad una sorta di “prededuzione di fatto”.

#### **10. CONSOLIDAMENTO DEI DEBITI FISCALI ED ESTINZIONE DELLE LITI TRIBUTARIE**

*De jure condito*, resta lo snodo logico della distinzione tra concordato preventivo con o senza transazione fiscale, poiché la sua natura facoltativa ed autonoma - quale «peculiare procedura transattiva tra il contribuente e il fisco, che può autonomamente integrare il piano previsto dall’art. 160 della legge fallimentare» (C. cost. n. 225/14) - rende necessario declinare due distinti statuti concordatari per l’ipotesi che il debitore la proponga o meno, individuandosi generalmente nel primo caso la possibile convenienza a farlo (nonostante il pagamento integrale di Iva e ritenute) negli effetti del cd. consolidamento e della cessazione della materia del contendere nelle liti pendenti (quando ad es. l’imposta Iva accertata o pretesa non sia eccessiva, a differenza degli altri tributi).

Non pare invero riesumabile la tesi (da taluno ancora sostenuta) della obbligatorietà della transazione fiscale, rispetto alla quale l’eccezione più convincente risiede nella compressione dei diritti di difesa del debitore, cui resta precluso coltivare le liti pendenti, secondo la regola generale dell’art. 176, comma 1, l.f.; e ciò specie per l’Iva, al cui pagamento integrale dovrebbe soggiacere quand’anche avesse promosso una lite in cui fosse risultato (sia pure non definitivamente) vittorioso.

Salvo ritenere - come sembra ammettere la recente Cass. n. 18561/16 - che sia possibile una **transazione fiscale “parziale”**, previa costituzione di apposita classe composta dai crediti litigiosi per i quali il contribuente intenda coltivare la lite.

Sennonché, sulla portata del “consolidamento fiscale” (che nulla ha a che vedere con la omonima modalità opzionale di calcolo della tassazione dei redditi di un gruppo di imprese, ex art. 117 ss. T.U.I.R.) si confrontano varie tesi: dalla semplice quantificazione diretta a conferire certezza all’ammontare dei debiti concordatari, sostenuta originariamente da Cass. n. 22931/11; attraverso la preclusione dei soli controlli automatici delle dichiarazioni ex artt. 36 e 36 *bis*, d.p.r. n. 600/73, con salvezza delle ulteriori attività di accertamento<sup>60</sup>; sino alla

---

<sup>60</sup> LA CROCE G., *La transazione fiscale*, Milano, 2011, 78 ss.

tesi della “cristallizzazione” totale della debitoria tributaria, di recente ed autorevolmente sostenuta da Cass. n. 18561/16, nel senso che «*l’Amministrazione non possa più emettere atti impositivi nei confronti del contribuente in relazione ad obbligazioni tributarie precedenti al deposito della proposta di concordato*»<sup>61</sup>.

Nondimeno, taluno continua a segnalare le difficoltà operative del consolidamento così come configurato dal legislatore, definendolo una vera e propria “chimera”<sup>62</sup>.

In ogni caso, chi contrasta la tesi della “cristallizzazione” assume che in tal modo si conseguirebbe il «*vantaggio di un “condono tombale a buon mercato”, con il rischio reale dell’avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione europea contro l’Italia*»<sup>63</sup>.

Chi invece la sostiene, sottolinea i plurimi vantaggi che (anche) l’Erario ne ricaverebbe, in termini di cessazione delle liti, impossibilità per il contribuente di contestazioni successive e, soprattutto, deroga ai criteri di pagamento parziale dettati dall’art. 160, comma 2, l.fall., il tutto tenendo anche conto dell’obbligo di *disclosure* che grava sul debitore e dei meccanismi di garanzia “a valle” (revoca ex art. 173 l.f.; risoluzione o annullamento ex artt. 186/138 l.f.)<sup>64</sup> oltre che delle responsabilità penali.

Altri, ancora, evidenzia che il consolidamento dei debiti “da accertamento” estenderebbe al grado di legittimità una sorta di “conciliazione giudiziale” sulle liti pendenti analoga a quella prevista in primo grado e, dal 1° gennaio 2016 (*ex d.lgs. 24.9.2015, n. 156*) anche in grado d’appello; con la precisazione che – fatta salva l’autotutela – la base di calcolo del carico tributario sarebbe comunque intangibile, potendo subire solo la falcidia concordataria, e non anche un “doppio sconto”<sup>65</sup>.

Quanto all’ulteriore effetto della “cessazione delle liti pendenti”, la natura impugnatoria del giudizio tributario indurrebbe a ritenere che si tratti di effetto tendenzialmente favorevole all’amministrazione – piuttosto che al contribuente – se non altro laddove la lite abbia ad oggetto l’Iva, che non può essere transatta e quindi deve essere in ogni caso pagata

---

<sup>61</sup> *conf.* C.T.R. Lombardia 21.10.2014, in *Fall.*, 2015, 24; Trib. Ascoli Piceno, 14.3.104 e Trib. Benevento 25.9.2014, entrambi in *www.ilcaso.it*

<sup>62</sup> LA MALFA A., *op.ult.cit.*, 475.

<sup>63</sup> ROCCO G., *Iva e transazione fiscale alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia e del diritto europeo*, *Dir.fall.*, 2016, 754.

<sup>64</sup> V. Cass. civ. sez. I, 14.9.2016, n. 1809, che ha sostenuto l’utilizzabilità del concetto di *atto di frode* elaborato in relazione all’art. 173 l.f. ai fini dell’annullamento del concordato preventivo ai sensi dell’art. 186 l.f.

<sup>65</sup> ROCCO G., *op.ult.cit.*, 762 s.



per intero, sicchè la sottrazione al giudizio non può che ridondare in danno del contribuente, che, interessato a far valere l’erroneità o illegittimità della pretesa tributaria, viene sostanzialmente tenuto a prestarvi acquiescenza.

Al riguardo, Cass. n. 18561/16 ha ritenuto che anche la cessazione delle liti sia un effetto favorevole al contribuente, osservando che *«ai sicuri benefici per il proponente discendenti dalla determinazione in via definitiva di tutte le pretese fiscali e all’estinzione delle liti pendenti, non può che contrapporsi l’onere per il medesimo di prestare adesione alla quantificazione del debito certificata dall’Amministrazione finanziaria»*. Il rilievo non va però letto disgiuntamente dalla parallela affermazione per cui al proponente sarebbe comunque consentito escludere dalla transazione fiscale *«talune pretese tributarie fondate su atti di accertamento, ovvero anche su riprese a tassazione già iscritte a ruolo, tempestivamente impugnato innanzi al giudice tributario»*, sia pure *«a condizione che i detti crediti tributari espressamente esclusi dal perimetro dell’art. 182 ter l.fall. siano collocati in apposita classe, composta da quei crediti litigiosi in relazione ai quali il contribuente ritenga necessario proseguire la lite anche dopo l’omologa del concordato»*.

In altri termini, una “transazione fiscale parziale”, sulla cui ammissibilità merita riflettere, tenuto conto che il debitore potrebbe essere indotto ad escluderne prevalentemente i debiti per Iva e ritenute (non transigibili), rinviandone il pagamento all’esito del giudizio tributario, con buona pace dell’esigenza di stabilità e certezza dello strumento concordatario.

Al di là di questo interessante scenario, può concludersi che, mentre sulle pretese future, oggetto di liti potenziali, ad avvantaggiarsi è certamente il contribuente – sempre che il consolidamento venga letto come definitiva cristallizzazione – per le pretese attuali, ivi comprese quelle oggetto di giudizi pendenti, la cui quantificazione come visto spetta unilateralmente all’Ufficio, il vantaggio per il contribuente risiede solo “a valle”, nell’applicazione della falcidia concordataria cui abbia prestato adesione l’amministrazione.

Si può quindi concludere che la transazione fiscale, per come configurata, non scardini il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, poiché in sostanza il Fisco rinuncia a riscuotere ciò che verosimilmente non potrebbe in concreto riscuotere; al tempo stesso, si avvantaggia della cessazione delle liti pendenti, così come il contribuente si avvantaggia – e con lui tutti gli altri creditori concorsuali - del definitivo consolidamento della debitoria tributaria e della preclusione delle liti future.

Appare comunque evidente come le variabili sottese alla scelta delle parti siano tante e tali che immaginare una obbligatorietà dell’accordo risulta difficile, oltre che concettualmente contrario alla stessa essenza, consensuale e volontaria, dell’accordo transattivo.

Laddove poi la transazione fiscale non si concluda, è chiaro che l’amministrazione conserverà integro il potere di accertare maggiori imposte, così come il contribuente quello di coltivare le liti pendenti o impugnare gli ulteriori atti impositivi.

#### **11. IL VARIEGATO TRATTAMENTO DELL’IVA NELLE PROCEDURE CONCORSUALI**

Fatta salva un’eventuale (ulteriore) questione di legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 97 Cost., l’attuale dato normativo (art. 182 *ter* l.f.) – che impone tanto nel **concordato preventivo con transazione fiscale**, quanto nella transazione fiscale conclusa nell’ambito dell’**accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182 *bis* l.f., l’obbligo di pagamento integrale, ancorché dilazionato, dell’Iva, nonché delle ritenute fiscali operate e non versate – sembrerebbe insuperabile (v. Cass. n. 18561/16 cit.).

Analogo sbarramento normativo insiste nelle procedure di composizione della crisi da **sovraindebitamento** (accordo di ristrutturazione e piano del consumatore), le quali, pur non contemplando la transazione fiscale, consentono solo la dilazione dell’Iva e delle ritenute operate e non versate, nonché (lì anche) dei tributi costituenti risorse dell’Unione europea (art. 7, l. n. 3/2012).

Al contrario, non vi sono preclusioni di sorta – diverse da quelle strettamente procedurali – al pagamento parziale dell’Iva nel **fallimento** e nel **concordato fallimentare**, così come, del resto, nelle **procedure esecutive individuali**.

Allo stesso modo, l’**esdebitazione** – sia nel fallimento (art. 142 l.f.) che nella liquidazione del sovraindebitato (art. 14 *quaterdecies* l. n. 3/2012) – non annovera l’Iva tra i debiti esclusi, tra i quali figurano, in entrambi i casi, gli obblighi di mantenimento e alimentari, il risarcimento da illecito extracontrattuale, le sanzioni penali e amministrative.

Ad essi si aggiungono, per il fallito, le «*obbligazioni derivanti da rapporti estranei all’esercizio dell’impresa*» (cui l’amministrazione finanziaria vorrebbe ricondurre i debiti tributari, in quanto “solo occasionalmente” collegati all’esercizio dell’impresa).

E, per il sovraindebitato, «*i debiti fiscali che, pur avendo causa anteriore al decreto di apertura delle procedure di cui alla sezioni prima e seconda del presente capo, sono stati successivamente accertati in ragione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*» (art. 14 quaterdecies, co. 3, lett. c), l. n. 3/2012).

Disposizione, questa, che infligge un serio *vulnus* al consolidato orientamento sul concetto di anteriorità dei crediti (anche tributari) vincolati dal concordato omologato ai sensi dell’art. 184 l.fall.

A livello comparatistico, può rammentarsi che nella più nota ed omologa procedura statunitense (*discharge*) alcuni tributi sono effettivamente esclusi dall’effetto esdebitatorio.

Ciò spiega perché come visto la Cassazione (sez. VI-T, 1 luglio 2015, n. 13542), nutrendo perplessità sull’esdebitazione del fallito dal debito per Iva, ha investito pregiudizialmente la Corte di Giustizia del quesito «*se l’art. 4, paragrafo 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva 77/388 (..) 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 dall’IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione disciplinata dal R.D. n. 267 del 1942, artt. 142 e 143*».

In particolare, i giudici di legittimità si sono domandati «*se l’inderogabilità dell’IVA, da ultimo sottolineata dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 225 del 25 luglio 2014, possa cedere o meno a fronte di un accertamento giudiziale di incapacienza della procedura fallimentare, e di meritorietà dell’imprenditore fallito*».

Come anticipato, una volta intervenuta la sentenza *Degano*, la risposta al quesito dovrebbe seguire lo stesso solco, forse anche con maggiore convinzione, posto che l’esdebitazione si pone a valle di un procedimento strettamente liquidatorio di tutto il patrimonio del debitore, sicchè l’unica prospettiva diversamente praticabile sarebbe puntare sui suoi beni futuri (art. 2740 c.c.).

Ma una simile posizione si porrebbe in forte distonia con il principio del *fresh start* su cui fa vigorosamente leva la stessa Unione.

Tuttavia, non può escludersi che la Corte di giustizia affronti la questione sulla base di presupposti diversi, tenendo conto delle evidenti differenze esistenti tra le due tipologie di procedure concorsuali implicate.

## **12. PROFILI PENALI (CENNI)**

L’art. 29, d.l. 31.5.2010, n. 78, conv. dalla l. 30.7.2010, n. 122, ha introdotto una nuova fattispecie di **reato** – il cd. **“falso in transazione”** – punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni, per *«chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila»*; la pena è aumentata alla reclusione da uno a sei anni per importi superiori ad euro duecentomila.

Sebbene la norma faccia esplicito riferimento alla documentazione depositata ai fini della transazione fiscale, si è posto il quesito di una possibile rilevanza penale, ai fini di detto reato, dell’eventuale occultamento di un debito tributario – ed in particolare dell’Iva, in quanto tributo non falcidiabile – nelle dichiarazioni già presentate. Per quanto una simile interpretazione sia finalizzata a scongiurare un possibile *“abuso della transazione fiscale”*, destinata ad eludere futuri accertamento grazie all’effetto del consolidamento del debito fiscale, essa pare impedita dal principio di stretta interpretazione delle norme penali, tanto più che quella in esame considera espressamente solo l’indicazione di *«elementi attivi inferiori»* ed *«elementi passivi fittizi»*.

Un secondo aspetto da valutare è l’impatto della falcidiabilità dell’Iva sul piano penale, specie dopo le innovazioni apportate dal d. lgs. n. 158/2015, con particolare riguardo alla applicabilità dell’esimente prevista dall’art. 11 che, modificando l’art. 13, d.lgs. n. 74/2000, ha previsto la non punibilità dei reati tributari di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* comma 1 qualora, prima dell’apertura del dibattimento di primo grado, i debiti (comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi) siano estinti *«mediante l’integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso»*.

Infatti, pur non rientrando la procedura di concordato tra quelle elencate, potrebbe assumersi (trattandosi di disposizione in questo caso favorevole al reo) che l’integrale pagamento degli importi dovuti sia riferibile alla percentuale concordataria, stante l’efficacia esdebitatoria del concordato. Si veda, al riguardo, il contrasto già emerso *ante* riforma tra le posizioni più (Cass. pen. 23.9.2013, n. 39101) o meno (Cass.pen. 16.4.2015, n. 15853) restrittive, quanto a parametrizzazione concordataria del reato di omesso versamento dell’Iva.

### **13. CONCLUSIONI**

Nella prospettiva dell’attesa riforma organica del sistema concorsuale, con cui si auspica il definitivo appianamento delle numerose dissonanze evidenziate, dovrà porsi grande attenzione anche ai profili secondari dischiusi dalla pronuncia dei giudici di Lussemburgo, con particolare riferimento al tema dell’indipendenza del professionista attestatore e dell’ambito del controllo giudiziale.

Temi la cui delicatezza era stata invero già preconizzata nel corso dei lavori della Commissione Rordorf, e così recepita nel disegno di legge delega ora all’esame della Camera; basti considerare che l’attuale art. 6, dedicato alla *Procedura di concordato preventivo*, contempla sia «la fissazione delle modalità di accertamento della veridicità dei dati aziendali e di verifica della fattibilità del piano» (lett. d), sia la «esplicitazione dei poteri del tribunale, con particolare riguardo alla valutazione della fattibilità del piano, attribuendo anche poteri di verifica in ordine alla realizzabilità economica dello stesso» (lett. f).

Snodi, questi, dei quali è stata evidentemente percepita la decisività, in quanto funzionali ad assicurare la serietà del trattamento falcidiato di Iva e ritenute, così come di ogni altro credito munito di prelazione.