

IL PROBLEMA DELLA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA NELLE PROCEDURE DA SOVRAINDEBITAMENTO

Commento a Trib. Pistoia, 26 aprile 2017.[⊗]

di LUIGI D'AGOSTO E SONIA CRISCUOLO

SOMMARIO: 1. Il caso affrontato dal Tribunale di Pistoia. Approccio metodologico - 2. Il trattamento dell'Iva nel concordato preventivo e nelle procedure da sovraindebitamento. Quadro normativo e giurisprudenziale, nazionale e comunitario. – 3. Il rapporto tra ordinamento nazionale e l'ordinamento comunitario. Disapplicazione, interpretazione conforme, questione di legittimità costituzionale o pregiudiziale comunitaria? – 4. Problemi di legittimità costituzionale e comunitaria vecchi e nuovi. – 5. Conclusioni

1. Il provvedimento che si commenta offre occasione e spunti importanti per alcune riflessioni sul trattamento dell'IVA nelle procedure da sovraindebitamento, alla luce degli arresti giurisprudenziali italiani e comunitari, nonché delle parallele vicende modificative che hanno recentemente coinvolto l'art. 182 – *ter*, L. fall.¹, in tema di concordato preventivo con transazione fiscale.

Il decreto succitato, infatti, è stato emesso in esito alla domanda di ammissione di una proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, avanti il Tribunale di Pistoia, che prevedeva solamente un pagamento parziale dell'IVA, in una percentuale pari al 6,25%, nell'ambito di un piano che contemplava, a tal fine, l'intervento di finanza esterna.

[⊗] Il decreto si trova pubblicato in *Il Caso.it, Sez. Giurisprudenza*, 26 maggio 2017, doc. n. 17339.

¹ Cfr., Regio decreto, 16 marzo 1942, n. 267 - *Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa*, in Gazz. Uff., *Supplemento ordinario*, 6 aprile, n. 81.

Stante il divieto di falcidiazione dell'IVA, delle ritenute operate e non versate e, più in generale, dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, espressamente codificato all'art. 7, comma 1, parte terza, della legge sul sovraindebitamento², tuttavia, il Giudice investito del procedimento, per decidere sulla domanda, non ha potuto esimersi da un'analisi sistematica riguardante il trattamento dell'IVA nella procedura di concordato preventivo, nonché il rapporto tra l'ordinamento italiano e l'ordinamento comunitario, alla luce degli arresti della giurisprudenza nazionale e comunitaria, per poi affrontare la questione se fosse o meno possibile un'interpretazione dell'art., 7, L. 3/2012, cit., conforme ai principi costituzionali e comunitari in materia di riscossione dell'IVA.

È evidente, infatti, che la rigida applicazione letterale della norma in commento avrebbe dovuto portare alla declaratoria d'inammissibilità della proposta; così come è palese che, stante la complessità della questione, non era possibile ricercare una soluzione ermeneutica prescindendo dall'evoluzione normativa e giurisprudenziale, anche comunitaria, in materia di IVA, nell'ambito del concordato preventivo che, come noto, è stato il terreno elettivo del dibattito sulla falcidiabilità della stessa.

Tale impostazione muove dal rilievo, senz'altro corretto (per le ragioni che saranno approfondite in appresso), per cui la proposta di accordo prevista nell'ambito della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento³ costituisce un modulo rapportabile a quello concordatario, di cui condivide modalità di aggregazione del consenso e rispetto al quale, pertanto, sono possibili interferenze "significative e sensibili"⁴.

2. Come noto, ai sensi dell'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012, "In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento".

² Cfr., Legge, 27 gennaio 2012, n. 3 - *Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento*, in *Gazz. Uff.*, 30 gennaio 2012, n. 24.

³ L'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento è regolato nella sezione prima, parr. 1 - 4, del capo secondo, artt. 6 - 12, e artt. 13 - 14, L. 3/2012, cit.

⁴ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 3 e 4.

Tale principio è legislativamente previsto, all'art. 10, comma 1, L. 3/2012, cit., quale condizione della stessa apertura – e quindi di ammissibilità – della procedura; e, ai sensi dell'art. 12, comma 2, L. 3/2012, cit., quale condizione della stessa omologazione nonché, ai sensi del successivo comma 4, dello stesso articolo, in caso di mancato pagamento integrale dei predetti crediti costituenti risorse comunitarie, quale causa del venir meno degli effetti dell'omologazione.

Eguale principio è stato dettato, altresì, nell'ambito della medesima legge, anche per l'accesso alla procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento mediante la proposta di un piano del consumatore⁵. Ai sensi dell'art. 6, comma 1, L. 3/2012, “Al fine di porre rimedio alle situazioni di sovraindebitamento non soggette nè assoggettabili a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dal presente capo, è consentito al debitore concludere un accordo con i creditori nell'ambito della procedura di composizione della crisi disciplinata dalla presente sezione. Con le medesime finalità, il consumatore può anche proporre un piano fondato sulle previsioni di cui all'articolo 7, comma 1, ed avente il contenuto di cui all' articolo 8”.

L'art. 7, comma 1, *bis*, L. 3/2012, inoltre, statuisce che “Fermo il diritto di proporre ai creditori un accordo ai sensi del comma 1, il consumatore in stato di sovraindebitamento può proporre, con l'ausilio degli organismi di composizione della crisi di cui all' articolo 15 con sede nel circondario del tribunale competente ai sensi dell'articolo 9, comma 1, un piano contenente le previsioni di cui al comma 1”;⁵ assoggettando, quindi, anche il piano del consumatore al principio di cui all'art. 7, comma 1, parte terza, sopra citato.

Anche in relazione al c.d. “Piano del Consumatore”, l'art. 12 *bis*, comma 1, L. 3/2012, prevede il principio del pagamento integrale dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, comprese l'imposta sul valore aggiunto e le ritenute operate e non versate, e quindi della relativa infalcidiabilità, quale condizione di apertura e, pertanto, di ammissibilità della medesima procedura; e, ai sensi dell'art. 12-*bis*, comma 3, L. 3/2012, anche quale condizione per l'omologa.

⁵ Regolata nella sezione prima e seconda, artt. 6 – 9, L. 3/2012, artt. 12 *bis* - 13; art. 14-*bis*, L. 3/2012, cit.

Ai sensi dell'art. 12 – *ter*, comma 4, L. 3/2012, infine, viene previsto, sempre con riferimento al piano del consumatore, che il mancato pagamento integrale dei predetti crediti costituisce anche causa del venir meno degli effetti dell'omologa.

Per entrambe le procedure sopra menzionate, il principio in commento è previsto, ai sensi dell'art. 13, comma 3, L. 3/2012, cit., anche quale condizione per l'esecuzione di quegli atti dispositivi di beni immobili pignorati e dei conseguenti incombeni relativi allo svincolo delle somme e alla cancellazione delle trascrizioni.

L'obbligo del pagamento integrale e incondizionato dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, compresa l'imposta sul valore aggiunto e le ritenute operate e non versate, infine, non sembra invece previsto per la procedura di liquidazione disciplinata dagli artt. 14 – *ter* e ss., L. 3/2012, cit., né, in via di principio, per la susseguente procedura di esdebitazione disciplinata dall'art. 14 – *Terdecies*, L. 3/2012, cit.⁶, in linea con quanto disposto per il fallimento, dal r.d. 267/1942.

Il divieto di falcidiazione dell'IVA costituisce un'innovazione recente che trova il suo primo approdo, nell'ambito delle procedure concorsuali regolamentate dal R.D., 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare), all'art. 182-*ter*, recante la disciplina del concordato preventivo con transazione fiscale – sebbene, secondo la Giurisprudenza della Suprema Corte e della stessa Corte Costituzionale, tale divieto dovesse, in realtà, ritenersi preesistente in ragione degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Ordinamento dell'UE⁷.

L'art. 182-*ter*, L. fall., nella versione introdotta dall'art. 146 del D. Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, come successivamente sostituita dall'articolo 32, comma 5, lettera a), del D.L. 29 novembre

⁶ Cfr., in tal senso, App. L'Aquila, 30 settembre 2016, in *Quotidiano Giur.*, 2017, sulla scorta del rilievo che, proprio come l'art. 182-*ter*, L. fall., ante modifiche introdotte nel gennaio 2017, anche l'art. 7, comma 1, parte 3, L. 3/2012, cit., debba ritenersi norma processuale e non sostanziale, e come tale non estensibile al di fuori delle fattispecie in cui è stata inserita (accordo e piano del consumatore).

⁷ Cfr., circolare n. 40/E del 18 aprile 2008; Cass. Civ., sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 11, 1560; Cass. Civ., sez. I, 4 novembre 2011, n. 22932, in *Foro it.*, 2012, 1, I, 105. C. Cost., 25 luglio 2014, n. 225, in *Giur. Cost.*, 2014, 4, 3545. Nel senso che dall'obbligo di riscossione effettiva dell'IVA, derivi anche il divieto, per gli stati membri, di una remissione della stessa, a pena di violazione degli obblighi comunitari, anche LA CROCE G., *Il credito erariale IVA tra orientamenti U.E. e arresti della Cassazione*, in *Fall.*, 2012, 153 e ss.

2008, n. 185, convertito, con modificazioni, in Legge 28 gennaio 2009, n. 2 e, infine, modificata dall' articolo 29, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, statuisce infatti che, nella proposta di concordato preventivo con transazione fiscale, i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, l'IVA e le ritenute operate e non versate possono soltanto essere dilazionati ma non falcidiati.

Nonostante la giurisprudenza di merito fosse per lo più orientata, in senso maggioritario, verso l'esclusione di tale divieto al di fuori delle ipotesi dell'art. 182-ter, l. fall., e quindi per la sua inapplicabilità al concordato preventivo senza transazione fiscale⁸, la Suprema Corte, con due famose sentenze pronunciate nel 2011⁹, successivamente e ripetutamente confermate anche nel 2012¹⁰, nel 2014¹¹ e nel 2016¹², sì da divenire orientamento consolidato, aveva definitivamente sancito il principio per cui il divieto di falcidiazione dell'IVA, ancorchè disciplinato nell'ambito del concordato preventivo con transazione fiscale, costituisce norma di diritto sostanziale (e non procedurale), ancorchè eccezionale, siccome discendente dal principio di intangibilità delle risorse dell'Unione Europea che imporrebbe il riconosci-

⁸ Oltre a Trib. Benevento, 25 settembre 2014, in *Fall.*, 2015, 1, 111, citata anche nel decreto in commento dal Tribunale di Pistoia, cfr., anche, Trib. Cosenza, 29 maggio 2013, in *Foro it.*, 2013, 10, I, 2947; Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, in *ibidem*; Tribunale di Varese, 15-30 giugno 2012, in *www.ilcaso.it*; Cfr., Tribunale di Perugia, 16 luglio 2012, in *www.unijuris.it*; Tribunale Como, 29 gennaio 2013, in *www.ilcaso.it*; v. anche, già il Tribunale di Milano, Sez. II, decreto 5 gennaio 2012, in *www.ilfallimentarista.it*, che aveva sollevato seri dubbi "sulla "tenuta" costituzionale della lettura che la corte di legittimità ha dato della norma citata, giacché affermare la prededucibilità del credito IVA equivale in concreto ad incidere sull'ordine delle cause legittime di prelazione". Nel senso che l'infalcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale, sempre prima della recente riforma del 2016 dell'art. 182-ter, L. fall., strida con il diverso trattamento alla stessa riconosciuta nel concordato fallimentare e nel fallimento, tra gli altri, anche BOZZA G., *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, p. 392 e s.; STASI E., sub art. 182ter, l. fall., in LO CASCIO G., *Codice Commentato del Fallimento*, cit., p. 2187.

⁹ Cfr., Cass. Civ., sez. I, nn. 22931 e 22932 del 2011, cit.

¹⁰ Cfr., Cass. Civ., sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7667, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 5, 621.

¹¹ Cfr., Cass. Civ., sez. I, 30 aprile 2014, n. 9541, in *Diritto & Giustizia*, 2014, 5 maggio, con nota di TARANTINO; Cass. Civ., sez. I, 25 giugno 2014, in. 14447, in *Giust. Civ. Mass.*, 2014.

¹² Cfr., Cass. Civ., sez. I, 22 settembre 2016, n. 18561, in *Corriere Trib.*, 2017, 3, 184, con nota di FICARI

mento, a tale credito, di un trattamento peculiare ed inderogabile, applicabile a ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, in quanto afferente allo statuto concorsuale del credito IVA¹³.

La norma così interpretata, in verità, non era andata esente dal sospetto di illegittimità costituzionale; tanto che il Tribunale di Verona, con ordinanza 10 aprile 2013¹⁴, aveva sollevato la relativa questione, con riferimento agli artt. 160 e 182-ter, 1. fall., per violazione degli artt. 3 e 97, Cost., nella parte in cui stabilivano che la proposta di concordato con transazione fiscale, con riguardo all'Iva, potesse prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento e non la falcidiazione; ma la questione fu ritenuta, dalla Consulta, infondata con sentenza 25 luglio 2014, n. 225¹⁵.

Le censure del giudice remittente, in particolare, si appuntavano sulla considerazione che, per effetto della normativa impugnata, si privava l'amministrazione finanziaria - in ciò, per giunta, discriminata da tutti gli altri creditori privilegiati (quelli falcidiabili nel concordato preventivo *ex art.* 160, comma 3, 1. fall., e quelli nell'ambito del concordato fallimentare, cui pure il divieto contestato comunque non si applica) - della possibilità di valutare autonomamente la convenienza di una proposta concordataria con transazione fiscale, e di aderirvi tutte le volte in cui questa consentisse un grado di soddisfacimento non inferiore rispetto all'alternativa liquidatoria fallimentare; con ciò violando, ad un tempo, gli articoli 3 e 97 Cost.

¹³ Le prime sentenze di merito ad allinearsi ai principi affermati dalla Suprema Corte nelle due sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011, cit., sono state, rispettivamente, Trib. Brescia, 11 giugno 2013, in *Il caso.it*; Trib. Milano, 29 maggio 2013, *ibidem*; Trib. Vicenza, 18 aprile 2013, *ibidem*; Trib. Vicenza, 27 dicembre 2012, *ibidem*; Trib. Rossano, 31 gennaio 2012, *ibidem*. Nondimeno, larga parte della giurisprudenza di merito non ha mai creduto e ha continuato a non credere, anche dopo le precitate sentenze della Suprema Corte, alla tesi dell'infalcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale; v., giurisprudenza citata in nota 8; perplessità sull'indirizzo della Suprema Corte, sono state sollevate anche da Trib. Rovigo, 26 maggio 2015, in *Il Fallimentarista.it*.

¹⁴ Cfr. Trib. Verona, ord. 10 aprile 2013, dr. Fernando Platania (Presidente rel.), dr. Francesco Fontana (Giudice), dr. Massimo Coltro (Giudice), iscritta al n. 25, del registro ordinanze 2014 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 11, prima serie speciale, dell'anno 2014, in *Fall.*, 2013, n. 8, p. 1001; e in *Fall.*, 2014, n. 3, p. 320, con nota di MICONI.

¹⁵ Cfr., Corte Cost., 25 giugno 2014, n. 225, in *Giur. Cost.*, 2014, 4, 3545; e in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2014, 4, II, 77, con nota di MAURO.

La Corte costituzionale, tuttavia, ribadiva il principio (emergente anche dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 185 del 2008) per cui il divieto previsto dall'art. 182-ter, 1. fall., è conseguenza del divieto comunitario, per ogni Stato membro, di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica del tributo in questione; principio che troverebbe fonte nelle norme della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, che hanno sostituito, a decorrere dall'1 gennaio 2007, gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 1977/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

Sicchè, da tali premesse, il Giudice delle leggi giungeva alla conclusione che la previsione legislativa della sola modalità dilatoria del pagamento dell'IVA, in riferimento al concordato preventivo, doveva essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo; che l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di valutare, in concreto, la convenienza di un pagamento parziale dell'IVA che realizzi un grado di soddisfacimento del credito in misura non inferiore al valore della liquidazione fallimentare, sarebbe escluso dalla stessa *ratio* dell'art. 182-ter, 1. fall., nella versione allora vigente, in quanto la limitazione della deroga all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria (costituente risorsa dell'Unione) alla sola possibilità di dilazione della stessa, non sarebbe irragionevole e si giustificerebbe perché idonea a conservare, in capo all'Amministrazione finanziaria, la 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; e, in conclusione, che, per tali motivi, non sussiste violazione dell'art. 97, Cost., né dell'art. 3 Cost., stante la diversa natura (idonea a legittimare un diverso trattamento) del credito IVA.

La questione è finita, con l'ordinanza 30 ottobre 2014¹⁶, del Tribunale di Udine, avanti alla Corte nomofilattica del diritto

¹⁶ Cfr., Trib. Udine, ord. 30 ottobre 2014 – 28 ottobre 2014, Giudici: dott. A. Bottan Griselli (Presidente), A. Zuliani (G. rel.) e L. Massarelli (Giudice), in Gazz. Uff. U.E., 9 marzo 2015, C/81, e in *Il caso.it*, Sez. *Giurisprudenza*, 1 dicembre 2014, 11704.

comunitario la quale, con la famosa sentenza 7 aprile 2016, dopo aver ribadito il concetto della non falciabilità dell'IVA, ne ha ammesso la ragionevole deroga quando l'Erario, nel caso concreto, verrebbe ad incassare meno dal fallimento che dal concordato con IVA falciata, per ovvie condivisibili ragioni di praticità, oggettivamente riscontrabili, che ancorano la derogabilità del divieto ad un giudizio di obiettivo miglior realizzo dell'attivo concordatario rispetto alla liquidazione fallimentare.

La Corte di Giustizia ha, infatti, espressamente affermato: *“L'art. 4, par. 3, TUE nonché gli art. 2, 250, par. 1, e 273 della direttiva 2006/112/Ce del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”*¹⁷.

Ai sensi dell'art. 4, comma 3, TUE, infatti, “In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati.

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione”.

Ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. a), b), c), della direttiva 2006/112/CE, del Consiglio 28 novembre 2006 (Direttiva IVA), sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisca in quanto

¹⁷ Cfr., C.G.U.E., sezione II, 7 aprile 2016, n. 546, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2016, 2, 376.

tale, nonché le importazioni di beni – senza distinzioni in ragione delle dimensioni dell'impresa.

Ai sensi dell'art. 250, par. 1, della direttiva IVA, “Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti”.

Ai sensi dell'art. 273, della direttiva IVA, “Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera”.

Secondo la giurisprudenza consolidata dell'Unione, invero, dagli articoli succitati discende l'obbligo degli Stati membri di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio¹⁸.

Sicché 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 disposizione¹⁹.

Tale libertà è, tuttavia, limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti; e ciò, sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme dei medesimi.

¹⁸ Cfr., CGUE, Grande Sezione, Commissione/Italia, 17 luglio 2008, causa C-132/06, in *ECLI:EU:C:2008:412*, punto 37; CGUE, Quarta Sezione, 29 marzo 2012, n. 500, Ufficio IVA di Piacenza/Belvedere Costruzioni, causa C-500/10, in *ECLI:EU:C:2012:186*, punto 20; CGUE, Grande Sezione, 7 maggio 2013, Aklagaren / Hans Åkerberg Fransson, causa C-617/10, in *ECLI:EU:C:2013:280*, punto 25; CGUE, Terza Sezione, 17 dicembre 2015, WebMindLicenses kft / Nemzeri Addò e a., causa C-419/14, in *ECLI:EU:C:2015:832*, punto 41.

¹⁹ Cfr., CGUE, Commissione /Italia, 17 luglio 2008, cit., punto 38; CGUE, 29 marzo 2012, cit., punto 21

La direttiva IVA, pertanto, deve essere interpretata in conformità 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. Ogni azione degli Stati membri riguardante la riscossione dell'IVA deve rispettare tale principio²⁰.

Le risorse proprie dell'Unione comprendono, in particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati e determinati secondo regole dell'Unione²¹.

Sussisterebbe, quindi, un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA (nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile) e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde²².

²⁰ Cfr., CGUE, Commissione/Italia, 17 luglio 2008, cit., punto 39; CGUE, Grande Sezione, 15 novembre 2011, Commissione/Germania, causa C-539/09, in *ECLI:EU:C:2011:733*, punto 74; CGUE, Ufficio IVA di Piacenza/Belvedere Costruzioni, 29 marzo 2012, n. 500, cit., punto 22.

²¹ La natura dell'IVA quale risorsa propria dell'UE, è stata ripetutamente contestata dalla prevalente dottrina, anche tributaria, in base al rilievo che in realtà l'obbligo di contribuzione degli Stati membri viene assolto non già sulla base dell'imposta effettivamente incassata, bensì applicando un'aliquota forfetizzata sulla base imponibile determinata in modo uniforme secondo le regole comunitarie, cfr., solo *ex plurimis*, ANDREANI, *La transazione fiscale*, in AMBROSINI-ANDREANI-TRON, *Crisi d'impresa e restructuring*, Milano, 2013, pp. 314 ss.; DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, in JORIO-FABIANI (diretto da e coordinato da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, pp. 2566 ss.; MAGNANI, *La transazione fiscale*, in SCHIANO DI PEPE (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, p. 682; TOSI, *La transazione fiscale*, in *Riv. Trib.*, 2006, p. 1322; STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, 2008, p. 736.

La tesi della natura di risorsa propria risulta, tuttavia, ribadita in CGUE, 7 aprile 2016, n. 546, cit., par. 22, oltre che in C. Cost., 225/2014, cit., e in Trib. Verona, 5-10 aprile 2010, cit.; cfr., in tal senso, anche, App. Catanzaro, 15 settembre 2014, *Bollettino trib.*, 2015, 213, con nota di LA ROCCA; App. Bologna, 28 maggio 2014, *Fall.*, 2015, 460, con nota di LA MALFA.

²² Cfr., CGUE, 7 maggio 2013, cit., punto 26; nonché giurisprudenza ivi citata.

Tali principi sono stati ribaditi anche nella sentenza 7 aprile 2016, della Corte di Giustizia²³, secondo cui, conclusivamente, deve ritenersi:

“(24) ... Al riguardo occorre constatare che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 38 a 42 delle conclusioni, la procedura di concordato preventivo, come descritta dal giudice del rinvio ed esposta ai punti da 6 a 8 della presente sentenza, 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.

(25) In tal senso, anzitutto, la procedura di concordato preventivo comporta che l'imprenditore in stato di insolvenza liquidi il suo intero patrimonio per saldare i propri debiti. Se tale patrimonio non è sufficiente a rimborsare tutti i crediti, 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. La procedura di concordato preventivo appare quindi tale da consentire di accertare che, a causa dello stato di insolvenza dell'imprenditore, lo Stato membro interessato non possa recuperare il proprio credito IVA in misura maggiore.

(26) Inoltre, dato che la proposta di concordato preventivo è soggetta al voto di tutti i creditori ai quali il debitore non proponga un pagamento integrale del loro credito e che deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino la maggioranza del totale dei crediti dei creditori ammessi al voto, la procedura di concordato preventivo 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.

(27) Infine, supponendo pure che, nonostante tale voto negativo, detta proposta sia adottata e che, di conseguenza, il concordato preventivo debba essere omologato dal giudice adito, dopo che quest'ultimo abbia eventualmente statuito sulle opposizioni sollevate dai creditori in disaccordo con la proposta di concordato, la procedura di concordato preventivo consente

²³ Si tratta, infatti, di giurisprudenza espressamente richiamata nella parte motiva della sentenza della Corte di Giustizia, in commento; Cfr., CGUE, 7 aprile 2016, cit., punti 19 – 22.

allo Stato membro interessato di contestare ulteriormente, mediante opposizione, un concordato che preveda un pagamento parziale di un credito IVA e a detto giudice di esercitare un controllo.

(28) 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.

(29) Di conseguenza occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando 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 definitiva, dalla sentenza 7 aprile 2016, citata, emergono, in modo planare, almeno due ordini di considerazioni.

Anzitutto, il principio di intangibilità dell'IVA, quale risorsa comunitaria, vale allo stesso modo, con le stesse modalità e negli stessi limiti, nei confronti di tutti i contribuenti degli stati membri; nel senso che gli operatori economici, che effettuino operazioni uguali, non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA.

In secondo luogo, ma non ultimo, il principio di intangibilità dell'IVA consente, comunque, la falciatura della stessa qualora la proposta assicuri un realizzo maggiore rispetto alle altre alternative liquidatorie, nell'ambito di una procedura che la

Corte comunitaria definisce garantista in presenza delle seguenti condizioni:

- richieda l'approvazione della proposta concorsuale ai creditori non integralmente soddisfatti (tra i quali anche l'amministrazione finanziaria);
- rimetta l'accertamento dell'effettiva possibilità di realizzo del credito IVA in sede liquidatoria alternativa onde confrontarla con quello oggetto della proposta, a un professionista indipendente;
- consenta ai creditori di svolgere opposizione, rimettendo al giudice un ulteriore controllo.

Ciò, in quanto, in presenza di tali condizioni, la falcidiazione non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA.

È stato, peraltro, da subito osservato che tali principi erano destinati a valere sia con riferimento ai concordati preventivi, con o senza transazione fiscale, sia con riferimento alle procedure *ex lege* n. 3/2012, di sovraindebitamento e, in particolare, all'accordo di cui agli artt. 6 – 12, L. 3/2012, cit., (previsto per il piccolo imprenditore o per il professionista con un debito IVA), pur non essendo contemplato, nelle seconde, l'istituto della transazione fiscale.

L'accordo di composizione della crisi, infatti, risulta sorretto, all'evidenza, dai medesimi cardini ermeneutici sottesi al concordato preventivo²⁴.

L'articolo 1, comma 81, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232²⁵, infine, recependo (parzialmente, come vedremo) i principi desumibili dalla citata sentenza della corte di Giustizia, ha nuovamente riscritto l'art. 182 – *ter*, l. fall., che, ora, al comma 1, introduce, tra le altre, due importanti novità:

- la previsione che la falcidiazione dei crediti tributari possa essere prevista solamente nel concordato preventivo con transazione fiscale - in assenza della quale, pertanto, i crediti tributari non dovrebbero più essere falcidiabili;
- eliminazione del divieto di falcidiazione dell'IVA e delle risorse dell'UE.

²⁴ Cfr., LIMITONE G., *La falcidia del credito iva dopo le sezioni unite e il nuovo art. 182-ter l.f.*, in *Il caso.it*, sezione *Crisi D'Impresa e Fallimento*, 12 gennaio 2017, pp. 2 e ss. Principio ribadito anche nel decreto in commento.

²⁵ Cfr., *Gazzetta Uff.*, 21/12/2016, n.297.

Nel frattempo, subito dopo la riformulazione dell'art. 182 – *ter.*, l. fall., ma con riferimento alla versione dello stesso *ratione temporis* ante vigente, la Suprema Corte è tornata sull'argomento, effettuando un vero e proprio *revirement*²⁶ rispetto al consolidato orientamento della sua stessa giurisprudenza - che, nel 2011, come visto, aveva appunto portato alla inopinata estensione del divieto di falcidiazione dell'Iva (allora previsto dall'art. 182-*ter.*, L. fall.) anche al concordato preventivo senza transazione fiscale²⁷.

La corte nomofilattica, infatti, giungeva ad affermare che il divieto di falcidiazione dell'IVA, previsto dall'art. 182 – *ter.*, L. fall., nella versione anteriore alle modifiche introdotte dalla L. 232/2016, rappresenta un'eccezione alla regola della falcidiabilità del crediti privilegiati e, come tale, non può essere automaticamente estesa al di fuori della disciplina speciale in cui è inserita (concordato preventivo con transazione fiscale).

La Suprema Corte giungeva a tali conclusioni, in particolare, traendo argomento *a contrario* dalla espressa riproduzione del medesimo divieto all'art. 7, comma 3, L. 3/2012, cit.

Si tratta, peraltro, di principio – quello da ultimo affermato dalla Corte della nomofilachia – che, come correttamente osservato dal Tribunale di Pistoia, nel decreto in commento, risulta interamente capovolto nella nuova formulazione, attualmente in vigore, dell'art. 182-*ter.*, L. fall., il quale, come noto, consente la falcidiazione dei crediti tributari (e tra essi, anche l'IVA), solamente nel concordato con transazione fiscale²⁸.

È chiaro, pertanto, che, a questo punto, il quadro conclusivo e attuale della normativa italiana in punto di trattamento dell'IVA nelle procedure, rispettivamente, concorsuali e di sovraindebitamento, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia, delle modifiche apportate dal legislatore all'art. 182-*ter.*, L. fall., dall'art. 1, comma 81, L. 232/2016, cit., nonché dei ripensamenti della Suprema Corte con le ultime sentenze in punto di inapplicabilità

²⁶ Cfr., Cass. Civ., SS.UU., 27 dicembre 2016, n. 26988, in *Ilfallimentarista.it*, 3 gennaio 2017; nonché in *IlSocietario.it*, 3 gennaio 2017, e in *Diritto & Giustizia*, 3 gennaio 2017; cfr., Cass. Civ., SS.UU., 13 gennaio 2017, n. 760, in *Ilfallimentarista.it*, 16 gennaio 2017; *ibidem*, 23 marzo 2017, con nota di STASI, e in *Dir & Giust.*, 16 gennaio 2017.

²⁷ Cfr., Cass. Civ., sez. I, nn. 22931/2011, cit.; Cass. Civ., 22932/2011, cit.; Cass. Civ., 7667/2012, cit.; Cass. Civ., 9541/2014, cit.; Cass. Civ., 14447/2014, cit.; Cass. Civ., 18561/2016, cit.

²⁸ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 5.

(al concordato preventivo senza transazione fiscale) del divieto (prescritto nella formulazione ante vigente dell'art. 182-*ter*, cit.) di falcidiazione del predetto credito, mostra diversi ordini di criticità²⁹, in parte approfonditi dal Tribunale di Pistoia nel provvedimento in commento, e precisamente:

- la palese discrasia, in evidente contrasto con l'art. 3 Cost., tra il trattamento dell'IVA, come disciplinato dall'art. 182 - *ter*, l. fall., attualmente vigente, nell'ambito del concordato preventivo con transazione fiscale, fruibile dalle imprese commerciali di dimensioni medio grandi; e quello, invece, apparentemente desumibile dal combinato disposto degli artt. 7, comma 1, parte 3; 10, comma 1, 12, commi 2 e 4; 13, comma 3, L. 3/2012, per gli accordi composizione della crisi da sovraindebitamento, nonostante la relativa procedura – fruibile dagli imprenditori commerciali di dimensioni minori e dagli altri soggetti economici non fallibili – risulti, all'evidenza, ricalcata su quella del concordato preventivo³⁰;

- il dubbio di compatibilità dell'art. 182 - *ter*, l. fall., ora vigente, con gli artt. 2, 250 e 273, della direttiva in materia di IVA, nella parte in cui, prevedendo (nel concordato preventivo con transazione fiscale) un meccanismo di falcidiazione del credito IVA in tutto e per tutto simile a quello che l'art. 160, comma 3, L. fall., riserva agli altri creditori privilegiati, verrebbe inopinatamente a equiparare il primo ai secondi³¹;

- il dubbio di compatibilità di una lettura intransigente dell'art. 7, comma 1, parte 3, L. 3/2012, con i principi affermati nella sentenza 546/2016 della Corte di Giustizia, essendo evidente che essi debbano trovare applicazione in qualsiasi procedura concorsuale in cui sia accertata l'incapienza del patrimonio del debitore³², in presenza di garanzie procedurali simili a quelle previste nel concordato preventivo; dubbio che diventa quanto mai concreto, accettando la condivisibilissima premessa che, dalla sentenza comunitaria predetta, accanto alla regola espressa che gli Stati membri hanno l'obbligo di garantire il prelievo integrale

²⁹ Criticità che, invece, sono state subito colte all'indomani delle sentenze della Suprema Corte, nn. 26988/16 e 760/17, cit., da LIMITONE G., *La falcidia del credito iva dopo le sezioni unite e il nuovo art. 182-ter l.f.*, cit., *passim*.

³⁰ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 8 – 9.

³¹ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 7.

³² Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 10.

dell'IVA sul territorio, debba inferirsi un'ulteriore regola implicita e derivata per cui, ove non sia possibile il prelievo integrale, gli Stati membri debbano garantire il migliore e maggiore prelievo possibile, per come risultante da un procedimento giurisdizionale con le garanzie individuate dalla Corte di Giustizia nel concordato preventivo³³.

3. Nell'ambito dell'ordinamento dell'UE, valore primario hanno, anzitutto, i trattati istitutivi, tra i quali, per quanto di rilievo nella fattispecie in considerazione, il Trattato sull'Unione Europea (TUE)³⁴, recante le disposizioni di natura costitutiva e organizzativa, e il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)³⁵, recante le disposizioni applicative del TUE e quelle dedicate alle singole politiche dell'Unione.

Sono fonti secondarie del diritto comunitario dell'UE, i regolamenti e le direttive, le decisioni nonché le raccomandazioni e i pareri (gli ultimi due, in linea di principio, non vincolanti).

Le direttive, in particolare, hanno tendenzialmente, come unici destinatari, gli stati membri, potendo vincolare solo questi ultimi e obbligarli per il risultato da raggiungere, lasciando agli stessi discrezionalità sulle modalità e i mezzi da utilizzare a tal fine; richiedono, perciò, un atto di recepimento interno che, fino alle modifiche introdotte nell'ordinamento italiano dalla l. 234/2012, avveniva attraverso lo strumento della c.d. Legge Co-

³³ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 11.

³⁴ Il Trattato sull'Unione Europea è stato firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992, ratificato in Italia, con Legge 3 novembre 1992, n. 454, ed è in vigore dall'1 novembre 1993. Il trattato è stato successivamente modificato ad Amsterdam, il 2 ottobre 1997, ratificato in Italia con Legge 16 giugno 1998, n. 209, in vigore dall'1 maggio 1999; successivamente, modificato con il Trattato di Nizza, siglato il 26 febbraio 2001, ratificato con legge 11 maggio 2002, n. 102, entrato in vigore l'1 febbraio 2003, ed ulteriormente modificato con il Trattato di Lisbona, siglato il 13 dicembre 2007, e ratificato in Italia con Legge 2 agosto 2008, n. 130.

³⁵ Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, già Trattato che istituisce la Comunità Europea, è stato firmato a Roma il 25 marzo 1957, ratificato in Italia, con legge 14 ottobre 1957, n. 1203, e in vigore in Italia l'1 gennaio 1958. Esso è stato modificato più volte e, precisamente:

- atto unico firmato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986, ratificato in Italia con legge 23 dicembre 1986, n. 209, in vigore dall'1 luglio 1987;
- trattato sull'Unione Europea, sopra citato;
- trattato di Amsterdam, sopra citato;
- Il trattato di Nizza, sopra citato;
- il Trattato di Lisbona, sopra citato.

munitaria – a mezzo della quale, appunto, è stata recepita in Italia anche la direttiva in materia di IVA, n. 2006/112/CE, del Consiglio 28 novembre 2006, in materia di IVA³⁶.

La primazia del diritto comunitario dell'Unione, nell'ordinamento interno italiano, deriva, anzitutto, per quanto riguarda i trattati, dall'art. 10, comma 1, Cost., a tenor del quale “L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute”; da qui la valenza sovraordinata del diritto consuetudinario e del principio “*Pacta sunt servanda*”.

Più specificamente, inoltre, ai sensi dell'art. 11, Cost., l'Italia “consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo”.

Infine, anche l'art. 117, comma 1, Cost., nella versione risultante dalle modifiche introdotte dalla L. Cost., n. 3/2001, espressamente codifica il principio della primazia dell'ordinamento comunitario, statuendo che “La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”.

Nella prospettiva monistica, fatta propria dalla giurisprudenza comunitaria consolidata, secondo la quale l'ordinamento comunitario si configura come integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri, le norme dei trattati e del diritto derivato comportano, in forza del principio di primazia dell'ordinamento comunitario, l'obbligo del giudice nazionale di disapplicazione delle norme nazionali in contrasto, sia anteriori che successive³⁷.

³⁶ Cfr., Legge Comunitaria 2007, approvata con L., 25 febbraio 2008, n. 34

³⁷ Cfr., CGUE, 9 marzo 1978, *Amministrazione finanze dello Stato / Simmenthal s.p.a.*, causa c - 106/77, in *ECLI:EU:C:1978:49*; v., da ultimo, il CGUE, Grande Sezione, 22 novembre 2005, *W. Mangold/R. Helm*, causa C-144/04, in *ECLI:EU:C:2005:709*, par 78, capoverso secondo, citata anche dal Tribunale di Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 14 e 15, che ha affermato l'obbligo del giudice di disapplicare ogni normativa interna (nel caso di specie si trattava di una legge tedesca in tema di contratti di lavoro) in contrasto con il divieto comunitario di non discriminazione, aprendo così la via dell'estensione del meccanismo della disapplicazione anche in caso di contrasto con la normativa comunitaria non direttamente applicabile.

La Corte Costituzionale italiana, da sempre assestata – viceversa - sulla posizione dualista³⁸, è giunta ad affermare, già a partire degli anni ottanta³⁹, parzialmente in linea con la giurisprudenza comunitaria, il principio della disapplicazione della normativa interna laddove in contrasto con la normativa comunitaria direttamente applicabile.

³⁸ Secondo la tesi dualista, sostenuta dalla giurisprudenza costituzionale italiana, i due sistemi normativi (ordinamento nazionale e ordinamento comunitario), non si integrano in un solo sistema, ordinato esclusivamente in termini di gerarchia, ma sono autonomi e distinti, ancorchè coordinati. Cfr., C. Cost. 7 marzo 1964, n. 14, in *Giur. Cost.*, 1964, 129, con cui la Corte Costituzionale ha affermato che il Trattato CEE avesse stessa efficacia della legge di ratifica (L. 1203/1957) e, pertanto, come tale abrogabile da una norma di pari rango successiva, secondo il criterio di successione delle leggi. Con C. Cost. 27 dicembre 1973, 183, in *CED Cass.*, 1973, viene riconosciuta la primazia dell'ordinamento comunitario, in forza dell'art. 11, Cost., da cui l'obbligo del giudice nazionale, non già di disapplicare le norme interne successive in contrasto, bensì di sollevare questione di legittimità costituzionale. Con la sentenza 8 giugno 1984, n. 170, in *Prev. soc.*, 1984, 1403, nota come caso *Granital*, la Consulta, pur ribadendo la tesi dualista, afferma il potere del giudice nazionale di disapplicare direttamente la norma interna in conflitto con la norma comunitaria, senza tuttavia la possibilità di riscontrare alcun vizio di validità della norma disapplicata, non potendo le fonti comunitarie abrogare né invalidare norme interne; con tale sentenza, peraltro, la Corte ribadisce anche la famosa dottrina dei controlimiti, attraverso la quale la stessa si riserva il diritto di valutare la compatibilità delle norme comunitarie, con i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano e i diritti inalienabili della persona umana, con il corollario dell'obbligo del giudice nazionale di sollevare, in caso di ravvisato contrasto con tali principi e diritti inalienabili, questione di legittimità costituzionale della legge di ratifica del Trattato di Roma, per contrasto con l'art. 11 Cost.

Con C. Cost., 10 novembre 1994, n. 384, in *Cons. Stato*, 1994, II, 1631, e in *CED Cass.*, 1994, poi, la Consulta individua le specifiche ipotesi in cui è possibile dichiarare direttamente l'illegittimità costituzionale di una norma interna contrastante con una norma comunitaria; si trattava, in particolare, dei casi di giudizio di costituzionalità in via principale, aventi a oggetto una legge statale o regionale impugnata per contrasto con la normativa comunitaria.

Con l'ordinanza 15 aprile 2008, n. 103, in *Foro It.*, 2009, 7-8, 1, 2009, inoltre, la Corte Costituzionale, per la prima volta, ha effettuato il rinvio pregiudiziale alla CGUE, ai sensi dell'art. 234 /CE (ora 267 TFUE), superando la vecchia tesi, fino ad allora consolidata, che negava il potere e tantomeno il dovere della Consulta di adire essa stessa la Corte Comunitaria.

Corte cost., 28 gennaio 2010, n. 28, in *cortecostituzionale.it*, 2010 infine, estende la competenza della Corte Costituzionale, nel giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale, anche al caso di contrasto della normativa nazionale con la normativa comunitaria non direttamente applicabile, affermando che, in tal caso, non è possibile far ricorso al meccanismo della disapplicazione.

³⁹ Cfr., Corte Cost., *Granital*, 8 giugno 1984, n. 170, in *Prev. soc.*, 1984, 1403.

Diversamente, tuttavia, per quanto concerne il diritto comunitario non direttamente applicabile (ossia le norme *non self executing*, siccome non contenenti disposizioni sufficientemente dettagliate e precise), la giurisprudenza italiana, anche costituzionale, appare oramai tendenzialmente orientata nel ritenere che l'obbligo del Giudice nazionale di assicurare la primazia del diritto comunitario, debba trovare esecuzione concreta attraverso lo strumento dell'interpretazione conforme⁴⁰ ovvero, laddove tale interpretazione in senso conforme all'ordinamento comunitario non sia possibile, attraverso la rimessione della relativa questione per violazione dell'art. 11 Cost. (e, ora, anche dell'art. 117, cost.) (derivante dal contrasto tra normativa interna e comunitaria non direttamente applicabile) al giudice delle leggi italiano il quale, pure, ha, da ultimo, affermato il proprio potere di rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 234 TCE (ora art. 267TUE), alla Corte di Giustizia UE, per l'interpretazione del diritto comunitario⁴¹.

L'obbligo dell'interpretazione conforme al diritto comunitario (anche laddove non direttamente applicabile), è stato ribadito a più riprese pure dalla giurisprudenza comunitaria la quale ha affermato, più generalmente, che il giudice nazionale è tenuto a prendere in considerazione le norme del diritto interno nel loro complesso e ad interpretarle, quanto più possibile, al fine di conseguire il risultato perseguito dal diritto dell'Unione, disapplicando, ove necessario, di propria iniziativa, l'interpretazione accolta dal giudice nazionale di ultima istanza, allorché tale interpretazione non sia compatibile con il diritto dell'Unione⁴².

È stato ribadito, infatti, che l'obbligo dell'interpretazione conforme deve ritenersi insito nel sistema del Trattato FUE, in quanto permette ai giudici nazionali di assicurare, nell'ambito

⁴⁰ Cfr., Corte appello Perugia, sez. lav., 23 settembre 2014, n. 114, in *Red. Giuffrè*, 2015.

⁴¹ Cfr., Corte Cost., 28 gennaio 2010, n. 28, in *Cass. pen.*, 2010, 5, 1738; Corte Cost., 18 luglio 2013, n. 207, in *Giur. Cost.*, 2013, 4, 2885, nota di CERRI.

⁴² Cfr., per tutte, CGUE, grande sezione, 8 novembre 2016, n. 554, Bulgaria/Atanas Ognyanov, causa C-554/14, in *Cass. Pen.*, 2017, 3, 1214; principio affermato costantemente anche per le norme dell'Unione non direttamente applicabili, cfr., CGUE, 5 settembre 2012, n. 42, *Joao Pedro Lopes Da Silva Jorge*, Causa C-42/11, in *Diritto e Giustizia online*, 6 settembre 2012; v. anche punto 53 e ss., della motivazione, per la giurisprudenza ivi citata.

delle rispettive competenze, la piena efficacia del diritto dell'Unione quando risolvono le controversie ad essi sottoposte⁴³.

L'applicazione e l'interpretazione delle norme comunitarie nell'ordinamento nazionale deve, inoltre, necessariamente tener conto delle pronunce nomofilattiche della Corte di Giustizia, i cui principi entrano nell'ordinamento interno degli stati membri con lo stesso rango e la stessa forza vincolante delle norme comunitarie (trattati, regolamenti e direttive) cui si riferiscono⁴⁴.

Ne consegue, pertanto, che il Giudice nazionale, ai sensi degli artt. 10, 11 e 117 Cost., avrebbe l'obbligo di assicurare la primazia dell'ordinamento comunitario dell'Unione sul diritto nazionale in contrasto, attraverso l'interpretazione conforme e, solo laddove ciò non sia possibile:

- disapplicando la normativa interna in contrasto con la normativa comunitaria dell'Unione direttamente applicabile;

- ovvero, sollevando questione di legittimità costituzionale sulla normativa interna in contrasto con il diritto comunitario dell'Unione non direttamente applicabile, per violazione degli artt. 11 e 117 Cost., nonché del parametro comunitario interposto.

Il Tribunale di Pistoia sembra, invece, aderire alla tesi della disapplicazione *tout court* del diritto interno in contrasto con quello comunitario, sia esso direttamente applicabile o meno, come pare doversi inferire dal richiamo⁴⁵ al precedente comunitario che, con riferimento a una legge dell'ordinamento tedesco, aveva affermato l'obbligo della disapplicazione della stessa siccome in contrasto con il divieto di discriminazioni, inteso come principio generale dell'ordinamento comunitario⁴⁶.

Nondimeno, laddove si ritenga che le disposizioni dell'ordinamento dell'Unione, di cui si assume la violazione per effetto dell'interpretazione intransigente dell'art. 7, comma 1, parte 3,

⁴³ Cfr., CGUE, 5 settembre 2012, n. 42, cit., punto 54 e giurisprudenza ivi citata.

⁴⁴ Cfr. Corte Cost., 7 febbraio 2000, n. 41, in *Giur. bollettino legisl. Tecnica*, 2000, 237 (s.m); Corte Cost., 10 novembre 1994, n. 384, in *Giur. cost.*, 1994, fasc. 6; Corte Cost., 16 marzo 1990, n. 132, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1991, 513; Corte Cost., 11 luglio 1989, n. 389, in *Il merito*, 2007, 6, 61 (s.m); Corte Cost. 3 febbraio 1986, n. 29, in *Giur. cost.*, 1986, I,154.

⁴⁵ Cfr., Trib. Pistoia, 26, aprile 2017, p.p. 14 e 15.

⁴⁶ Cfr., CGUE, Grande Sezione, 22 novembre 2005, W. Mangold / R. Helm, causa C-144/04, in *ECLI:EU:C:2005:709*, par 78, capoverso secondo.

L. 3/2012, siano norme non sufficientemente dettagliate nè precise, e come tali non direttamente applicabili, la conseguenza di tale contrasto, secondo l'interpretazione che appare dominante nella giurisprudenza (anche costituzionale) italiana, sarebbe l'obbligo del giudice nazionale di sollevare questione di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 10, 11 e 117, cost., e del parametro comunitario interposto⁴⁷.

4. Il quadro normativo stratificatosi a seguito dei vari interventi del legislatore e, soprattutto, della giurisprudenza nazionale e comunitaria (sopra analizzato al paragrafo due), pone all'interprete, oggi, nuovi problemi di compatibilità costituzionale e comunitaria e, in parte, ne rievoca di più vecchi.

Tra le nuove questioni sollevate dal Tribunale di Pistoia nel provvedimento in commento, merita particolare attenzione quella relativa alla compatibilità con le norme della direttiva in materia di IVA, di cui agli artt. 2, 250 e 273, di un'interpretazione intransigente e letterale dell'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012.

Il rilievo vale, naturalmente, per tutte le altre norme che, con riferimento all'accordo di composizione della crisi, condizionano l'ammissibilità, l'omologa e la relativa efficacia al pagamento integrale dell'IVA, delle ritenute e dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione⁴⁸.

La denunciata incompatibilità, invero, si fonda su tre condivisibili presupposti:

- che i principi affermati dalla Corte di Giustizia nella sentenza 546(2016, in ordine all'interpretazione dell'art. 4, comma 3, TUE, nonché degli artt. 2, 250, par. 1, e 273, della direttiva in materia di IVA, siano applicabili a tutte le procedure concorsuali

⁴⁷ Cfr., App. Perugia, sez. lav., 23 settembre 2014, n. 114, cit.; Corte Cost., 28 gennaio 2010, n. 28, cit.; Corte Cost., 18 luglio 2013, n. 207, cit.

⁴⁸ Si tratta, più precisamente, dell'art. 7, comma 1, parte terza, 1, dell'art. 10, comma 1, dell'art. 12, commi 2 e 4, dell'art. 13, comma 3, L. 3/2012 e ss. mm., che prevedono, rispettivamente, quale condizione di apertura (e quindi di ammissione) della procedura (art. 7, comma 1, parte terza, cit. e art. 10, comma 1, cit.), nonché di omologazione del piano (art. 12, comma 2, cit.) e, altresì, quale causa di cessazione dei relativi effetti (art. 12, comma 4, cit.) e quale condizione per l'esecuzione degli atti dispositivi del piano omologato nella fase liquidatoria dei beni in esso compresi (art. 13, comma 3, cit.), il pagamento integrale dell'IVA, delle ritenute operate e non versate, nonché dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea.

in cui sia accertata - attraverso un procedimento connotato dalle specifiche garanzie ritenute dalla corte sussistenti nel concordato preventivo⁴⁹- l'impossibilità di un realizzo maggiore del predetto tributo nell'alternativa liquidatoria;

- che l'accordo di composizione delle crisi da sovraindebitamento integra un modulo rapportabile a quello concordatario e che, pertanto, anche ad esso debbano applicarsi i principi enunciati dalla Corte di Giustizia nella predetta sentenza⁵⁰;

- che, tra i principi desumibili dalla sentenza 546/2016, della Corte comunitaria, vi è anche l'affermazione, sia pur implicita, che dall'obbligo della riscossione integrale ed effettiva dell'IVA, deriva anche (a maggior ragione) l'obbligo dello stato membro, nel caso di impossibilità di realizzare l'intero credito predetto, di perseguirne quantomeno la riscossione migliore e maggiore possibile⁵¹.

Non appare ragionevolmente revocabile in dubbio, infatti, che le garanzie procedurali in presenza delle quali la Corte di Giustizia ammette l'accertamento dell'impossibilità di un realizzo maggiore in sede liquidatoria (fallimentare) rispetto a quella concordataria, siano quelle individuate, rispettivamente, nella rimessione di siffatto accertamento a un esperto indipendente, e nella previsione di un meccanismo che assicuri la costante partecipazione dei creditori, attraverso il voto, le opposizioni e le eventuali impugnazioni e, quindi, anche il controllo del giudice.

Tali requisiti, ritenuti dalla Corte di Giustizia idoneamente regolati nell'ambito del concordato preventivo⁵², trovano sostanziale identità di disciplina anche nella procedura di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, di cui agli artt. 6 – 12, L. 3/2012.

Sia nel concordato preventivo che nell'accordo di composizione della crisi, infatti:

- il procedimento è avviato su domanda dell'imprenditore (nel caso dell'Accordo, trattasi di imprenditore, del professionista o di altro soggetto economico non fallibile), dinanzi al giudice

⁴⁹ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 4 e 5.

⁵⁰ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 3 e 4; 10 e 11; Cfr., LIMITONE G., *La falcidia del credito iva dopo le sezioni unite e il nuovo art. 182-ter l.f.*, cit., pp. 2 e ss.

⁵¹ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 10.

⁵² CGCUE, 546/2016, cit., par. 8 della parte in fatto.

competente che si pronuncia anzitutto sulla ricevibilità della domanda, dopo aver verificato la sussistenza dei presupposti di legge (artt. 160 – 163, l. fall., per il concordato preventivo; artt. 6 - 10, L. 3/2012, per l'accordo di composizione della crisi);

- i creditori - ai quali il debitore proponga un pagamento non integrale del rispettivo credito - sono chiamati a votare la proposta, che deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino la maggioranza del totale dei crediti dei creditori ammessi al voto (art. 177, L. fall., per il concordato preventivo; per l'accordo da sovraindebitamento, invece, l'art. 11, comma 2, L. 3/2012, richiede addirittura una maggioranza qualificata del 60%);

- se le maggioranze prescritte sono raggiunte, il tribunale - decise le eventuali opposizioni di creditori dissenzienti e comunque verificati nuovamente i presupposti di legge - omologa l'accordo che diviene vincolante per tutti i creditori anteriori (art. 180, L. fall., per il concordato preventivo; art. 12, l. 3/2012, per l'accordo da sovraindebitamento);

- i creditori hanno, comunque, la possibilità di opporsi all'omologa, di contestare la convenienza dell'accordo e persino di impugnare il decreto di omologa (rispettivamente, art. 180, L. fall., e art. 12, L. 3/2012, cit.).

Lo stesso meccanismo di falciatura, come si diceva più sopra, è disciplinato (dall'art. 160, comma 3, L. fall., e ora dall'art. 182 – *ter*, comma 1, L. fall., per il concordato preventivo; e, per l'accordo di composizione della crisi, dall'art. 7, comma 1, parte seconda, L. 3/2012), in modo sostanzialmente identico, attraverso l'intervento di un professionista dotato dei requisiti di imparzialità e indipendenza.

Deve trattarsi, infatti, di un professionista:

- indipendente, anche se designato dal debitore, come prescritto, per il concordato preventivo, dagli artt. 160, comma 3, 182-*ter*, comma 1, 67, comma 3, lett. d), 28, lett. a), b), L. fall.; e per le procedure da sovraindebitamento dall'art. 15, comma 1, L. 3/2012;

- dotato di adeguata formazione professionale e di determinati requisiti di onorabilità, quali, l'appartenenza a determinate categorie professionali (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti, anche operanti in studi professionali associati o società tra professionisti, sempre che i soci delle

stesse abbiano i requisiti professionali di cui sopra e, in tale caso, all'atto dell'accettazione dell'incarico, deve essere designata la persona fisica responsabile della procedura), e comunque in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile (art. 28, L. fall., per il concordato preventivo; art. 15, commi 1 e 3, L. 3/2012, nonché art. 4, del Decreto del Ministero della Giustizia, n. 202/2014, emanato in forza dell'art. 15, cit., per l'accordo di composizione della crisi);

- chiamato ad attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano (art. 161, comma 3, l. fall., per il concordato preventivo; e, per le procedure da sovra indebitamento, artt. 15, comma 6, e 9, comma 2, L. 3/2012;

- non essere legato, all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento, da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio, e non avere prestato negli ultimi cinque anni, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo (per il concordato preventivo, v. artt. 28 e 67, comma 3, lett. d; e, per i gestori delle crisi nelle procedure da sovra indebitamento, art. 15, commi 1 e 3, L. 3/2012 e art. 11, d.m. 202/2014, cit.).

Si può, dunque, concludere, anche alla luce della sopra succinta analisi topografica delle norme che disciplinano, rispettivamente, il concordato preventivo e l'accordo di composizione della crisi, che entrambe le procedure prevedono garanzie sostanzialmente identiche e tali, pertanto, da legittimare, come correttamente osservato dal Tribunale di Pistoia⁵³, l'applicazione, ad ambedue, dei medesimi principi affermati dalla Corte di Giustizia nella sentenza 546/2016, cit.

In secondo luogo, non è revocabile in dubbio che, se dal combinato disposto dell'art. 4 TFUE, e degli artt. 2, 250 e 273, Direttiva IVA, nell'interpretazione adottata dalla Corte di Giustizia, deriva l'obbligo della riscossione effettiva e integrale dell'IVA, allora, a maggior ragione, l'impossibilità di realizzazione integrale di tale credito determinerà l'obbligo dello stato membro di perseguire la riscossione migliore e maggiore possibile del tributo; il principio di intangibilità non lascia spazio ad

⁵³ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 3, 4, 9, 10.

altre alternative, rispetto a quella tra realizzazione integrale e migliore possibile.

Laddove una proposta di accordo di composizione della crisi assicuri, attraverso l'apporto di finanza esterna, un realizzo del credito IVA maggiore dell'alternativa liquidatoria, disciplinata dagli artt. 14 – ter e ss., L. 3/2012, al pari di quanto deve ritenersi per il concordato preventivo rispetto all'alternativa liquidatoria fallimentare, allora, la domanda deve necessariamente ritenersi ammissibile; non solo perché, nella situazione ipotizzata, la falcidiazione non costituisce rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA; ma anche, anzi al contrario, perché essa costituisce applicazione del principio di intangibilità dell'IVA, conforme allo spirito e alla *ratio* delle succitate norme comunitarie.

In conclusione, pertanto, l'interpretazione letterale e intransigente dell'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012 (come anche delle altre norme che, sempre in materia di accordo di composizione della crisi, prevedono l'inderogabilità del divieto di falcidiare l'IVA – art. 10, comma 1; art. 12, commi 2 e 4; art. 13, comma 3, L. 3/2012, cit.), desta seri dubbi di compatibilità con il principio di intangibilità dell'IVA, di cui all'art. 4, TFUE, nonché degli artt. 2, 251 e 274, Direttiva IVA, nell'interpretazione derivante dai principi affermati dalla CGUE, nella sentenza 546/2016 che, come più sopra ricordato, è vincolante, al pari delle norme comunitarie vagliate, per tutti gli Stati membri.

Il Tribunale di Pistoia ha accennato, altresì, all'ulteriore incompatibilità con l'art. 3 Cost., della discriminazione operata dal legislatore italiano, attraverso il diverso trattamento dell'IVA, rispettivamente, nel concordato preventivo (con transazione fiscale) *ex art. 182-ter*, L. Fall., e nell'accordo di composizione della crisi *ex art. 7*, comma 1, parte terza, L. 3/2012⁵⁴, e sembra voler insinuare che, nonostante la lettera dell'art. 182-ter, l. fall., non sarebbe più possibile negare l'ammissibilità della falcidiazione dell'IVA anche nel concordato senza transazione fiscale, stante la sostanziale coincidenza di garanzie procedurali che la Corte di Giustizia ha ritenuto idonee, nella sentenza 546/2016,

⁵⁴ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 8 e 9.

a legittimare l'accertamento dell'impossibilità di migliore realizzazione del credito IVA nell'alternativa liquidatoria fallimentare⁵⁵, pena il rischio di nuove censure in sede comunitaria.

La falcidiabilità dell'IVA anche nel concordato preventivo senza transazione fiscale, sembra conclusione obbligata alla luce dell'inegabile applicabilità, anche a tale fattispecie, dei principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia n. 546/16, cit., alla base del dovere di ogni Stato membro di perseguire la sua migliore e maggiore realizzazione, quando la riscossione integrale di essa diventa impossibile (principio di massimizzazione delle risorse)⁵⁶.

In altri termini, il principio di intangibilità dell'IVA determina, non solo la compatibilità, bensì l'obbligatoria ammissibilità della proposta di concordato con falcidiazione del relativo credito nella misura in cui, attraverso la stessa, il debitore assicuri all'erario un soddisfo maggiore rispetto all'alternativa liquidatoria (fallimentare, per il concordato preventivo; e nell'ambito della legge sul sovraindebitamento, per l'accordi composizione della crisi).

Del resto, se l'interpretazione letterale dell'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012 è in contrasto, per le ragioni più sopra evidenziate, con l'art. 4, TFUE, e gli artt. 2, 251 e 273, Direttiva IVA, parimenti dovrebbe ritenersi l'art. 182-ter, L. fall., laddove interpretato nel senso di escludere la falcidiazione dell'IVA, nel concordato preventivo senza transazione fiscale, stante l'identità di garanzie procedurali che accomuna le tre procedure in esame (concordato preventivo con transazione fiscale, concordato preventivo senza transazione fiscale e accordo di composizione della crisi).

Se, invece, si insiste con il voler ritenere legittima la tesi dell'esclusione della falcidia nel concordato senza transazione fiscale, potrebbe risultare poi difficile – anche se non impossibile – conciliare tale conclusione con quella dell'incompatibilità, con il diritto comunitario, dell'interpretazione restrittiva dell'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012, cit.

⁵⁵ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 16 – 17.

⁵⁶ Principio che appare coincidere con il corollario del buon andamento, di cui all'art. 97, Cost., evocato anche nell'ordinanza 10 aprile 2013, del Tribunale di Verona, cit., che aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182 – ter, L. fall., per contrasto con gli artt. 3 e 97, cost., dichiarata infondata da Corte Cost., 225/2014, cit.

Né, del resto, la transazione fiscale rientra tra le condizioni procedurali ritenute, dalla Corte di Giustizia, rilevanti e necessarie ai fini della legittimità della falcidiazione dell'IVA nello stesso concordato preventivo⁵⁷; sicchè nemmeno la scelta di condizionare la falcidiabilità dell'imposta sul valore aggiunto nel concordato preventivo all'utilizzo della transazione fiscale (al di là degli ulteriori sospetti di legittimità relativi alla mancata previsione dell'istituto nell'accordo di composizione della crisi e della conseguente discriminazione, anche *in parte qua*, tra imprenditori fallibili e tutti gli altri soggetti economici non fallibili), sembra poter seriamente giustificare la diversa disciplina dell'IVA nell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento.

L'incompatibilità con il diritto comunitario dell'interpretazione rigorista dell'art. 7, comma 1, parte 3, L. 3/2012, potrebbe venire in rilevanza, unitamente all'illegittimità costituzionale della stessa, sotto l'ulteriore insegna comune della violazione del divieto di discriminazione, per contrasto, rispettivamente, con l'art. 3 Cost., nonché con l'art. 4, TUE, 2, par. 1, l'art. 250, par. 1, l'art. 273 della direttiva 2006/112/Ce del Consiglio del 28 novembre 2006, e anche con l'art. 2, TUE, l'art. 21, comma 1, della Carta di Nizza dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo (e avente lo stesso valore del TUE, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Trattato), nonché con l'art. 14, della Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata in Italia, con L. 848/1955; per avere il legislatore eliminato totalmente il divieto di falcidiazione dell'IVA nel concordato preventivo con transazione fiscale, attraverso la nuova formulazione dell'art. 182 – *ter*, l. fall., introdotta dall'art. 1, comma 81, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, mantenendolo inderogabilmente, invece, nell'accordo di composizione della crisi da sovra indebitamento.

Il principio di uguaglianza e di pari dignità sociale delle persone, fisiche ma anche giuridiche e dei soggetti collettivi in generale⁵⁸, davanti alla legge, senza distinzioni di sesso, di razza,

⁵⁷ Cfr., LIMITONE G., *La falcidia del credito iva dopo le sezioni unite e il nuovo art. 182-ter l.f.*, cit., p. 5.

⁵⁸ C. Cost., 23 marzo 1966, n. 25, in *Red. Giuffrè (iusexplorer.it)*; C. Cost., 24 gennaio 1969, in *Red. Giuffrè (iusexplorer.it)*; C. Cost., 5 febbraio 1975, n. 5, in

di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali, sociali, ed anche economiche, infatti, trova consacrazione, anzitutto, nell'art. 3 Cost., alla luce della giurisprudenza costituzionale diritto vivente.

Nondimeno, esso ridonda nel nostro ordinamento anche quale principio generale di diritto comunitario, di proporzionalità e di divieto di discriminazione⁵⁹, sancito in numerose sedi dalla normativa nell'Unione e, precisamente, all'art. 2, TUE⁶⁰, all'art. 21, comma 1, nella Carta di Nizza dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000⁶¹, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo (e avente lo stesso valore del TUE, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Trattato), nonché nell'art. 14, della Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali⁶², firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata in Italia, con L. 848/1955.

Esso è, inoltre, ricavabile dalla stessa direttiva in materia di IVA, 2006/112/CE, cit., la quale, agli articoli 2, 250 e 273, come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia, impone agli Stati membri l'obbligo della tassazione e della riscossione IVA,

Red. Giuffrè (iusexplorer.it); C. Cost., 5 maggio 1980, n. 68, in *Giur. cost.*, 1980, I,647; C. Cost., 19 ottobre 1988, n. 975, in *Giur. cost.*, 1988, I,4598.; C. Cost., 1 aprile 1992, n. 98, in *Giur. cost.*, 1998, 845.

⁵⁹ Da cui, secondo la consolidata giurisprudenza comunitaria, “*il divieto di [...] trattare situazioni analoghe in maniera differenziata e situazioni diverse in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato*”; cfr., CGUE, Sesta Sezione, 17 luglio 1997, n. 354, Causa c- 54/1995, *National Farmers' Union*, in *ECLI:EU:C:1997:379*, punto 61; CGUE, 29 giugno 1995, causa C-56/94, SCAC, in *ECLI:EU:C:1995:209*, punto 27).

⁶⁰ Cfr., 2, TUE, infatti, “L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini”.

⁶¹ Cfr., art. 21, comma 1, della Carta di Nizza, dispone che “È vietata qualsiasi forma di discriminazione fondata, in particolare, sul sesso, la razza, il colore della pelle o l'origine etnica o sociale, le caratteristiche genetiche, la lingua, la religione o le convinzioni personali, le opinioni politiche o di qualsiasi altra natura, l'appartenenza ad una minoranza nazionale, il patrimonio, la nascita, la disabilità, l'età o l'orientamento sessuale”

⁶²Cfr., art. 14, CEDU, statuisce che “Il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere garantito senza alcuna distinzione di sesso, di razza, di colore, di lingua, di religione, di opinione politica o di altro genere, di origine nazionale o sociale, di appartenenza a una minoranza nazionale, di ricchezza, di nascita o di altra condizione”.

secondo il principio di massima riscossione e senza possibilità di discriminazione tra i diversi soggetti sottoposti⁶³.

L'art. 7, comma 1, parte terza (ma eguale discorso, come detto, vale per le altre norme relative all'accordo di composizione della crisi che ad esso si richiamano), laddove interpretato nel senso dell'inderogabilità della falcidiazione dell'IVA, anche nel caso in cui il piano consenta un realizzo maggiore per l'erario, rispetto all'alternativa liquidatoria di cui agli artt. 14 – *ter* e ss., L. 3/2012, cit., determinerebbe un'irrazionale ed intollerabile discriminazione a carico di quella particolare categoria di debitori cui, per i loro requisiti dimensionali o per il tipo di attività svolta, l'art. 1, comma 2, L. fall., preclude l'accesso al concordato preventivo con transazione fiscale e, quindi, alla falcidiazione dell'IVA; facoltà che, invece, l'ordinamento italiano, in spregio ai principi cardine di uguaglianza e non discriminazione, riconoscerebbe espressamente, per effetto dell'art. 182-*ter*, l. fall., attualmente vigente, solo agli imprenditori commerciali di dimensioni medio grandi (quelli, cioè, per i quali non ricorrano i requisiti previsti dall'art. 1, comma 2, legge fallimentare).

La segnalata discriminazione appare, all'evidenza, basata su condizioni sociali ed economiche, considerato che i criteri di applicazione della legge fallimentare (e, quindi, del concordato preventivo con transazione fiscale e annessa possibilità di falcidiare l'IVA), previsti dall'art. 1, comma 2, L. Fallimentare, individuano esclusivamente requisiti di ordine prettamente economico, patrimoniale e finanziario, quali l'ammontare dell'attivo patrimoniale, del ricavo lordo e dei debiti anche non scaduti, nell'ultimo triennio; laddove, di converso, l'art. 6, comma 1, L. 3/2012, cit., individua il proprio ambito di applicazione in relazione a quei soggetti economici non sottoposti nè assoggettabili a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dalla Legge sul sovraindebitamento - tra i quali, appunto, gli imprenditori che hanno i requisiti dimensionali di cui all'art. 1, comma 2, L. fall., quelli che, seppur aventi i requisiti di fallibilità, non sono più fallibili per decorso dell'anno dalla cancellazione dell'impresa e, in generale, i professionisti.

⁶³ Cfr., CGUE, Commissione/Italia, 17 luglio 2008, cit., punto 39; CGUE, Grande Sezione, 15 novembre 2011, Commissione/Germania, causa C-539/09, in *ECLI:EU:C:2011:733*, punto 74; CGUE, Ufficio IVA di Piacenza/Belvedere Costruzioni, 29 marzo 2012, n. 500, cit., punto 22.

In definitiva, il raffronto dell'attuale art. 182-*ter*, L. fall., con l'art. 7, comma 1, parte 3, L. 3/2012, appalesa, già per sé soltanto, in ragione della sostanziale identità di situazioni che entrambe le norme sono destinate rispettivamente a regolare, una patente violazione del dettato costituzionale e comunitario, sotto l'evidente profilo della divieto di discriminazione.

A seguito della sentenza 546/2016 della Corte di Giustizia, infine, non ci si può non interrogare sulla questione se il divieto di falcidiazione dell'IVA, nell'accordo di composizione della crisi, possa ritenersi violativo del principio di uguaglianza anche in relazione al parametro del buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, di cui all'art. 97 Cost.

La Corte comunitaria, infatti, sembra aver definitivamente sconfessato il presupposto sul quale la Corte Costituzionale, con la sentenza 225/2014, cit., aveva dichiarato non fondate le argomentazioni poste alla base della questione di legittimità costituzionale, sollevata con ordinanza 10 aprile 2013, dal Tribunale di Verona, in ordine alla disciplina, *illo tempore* vigente, del concordato preventivo in punto di divieto di falcidiazione dell'IVA.

Il Giudice delle leggi, in particolare, muoveva dal presupposto che il divieto di falcidiazione dell'IVA, quale risorsa propria dell'Unione Europea, inteso in maniera assoluta e inderogabile, sia conseguenza obbligata dell'indisponibilità del tributo; sicchè la previsione legislativa della sola modalità dilatoria, contenuta nell'art. 182 – *ter*, L. fall., ante vigente, costituiva, secondo la Corte, il limite massimo di espansione della procedura transattiva, da ritenersi non irragionevole e, anzi, ben giustificabile (sul piano prognostico) dal 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'impresa⁶⁴; per poi escludere l'esistenza di qualsivoglia discriminazione, rispetto al trattamento che la legge assicurava agli altri creditori privilegiati, trattandosi di categoria (la disciplina dei crediti privilegiati nel concordato) diverse e non accostabili alla peculiare regolamentazione dell'IVA.

La Corte di Giustizia sembra, al contrario, aver definitivamente sdoganato la questione della compatibilità della falcidiazione dell'IVA (mediante un piano che ne assicuri un realizzo

⁶⁴ Cfr., Corte Cost., 225/2014, cit., punto 6.1 e 6.2.

maggiore rispetto all'alternativa liquidatoria) con il principio di intangibilità della stessa-

In questa prospettiva, dunque, l'inderogabilità del relativo divieto ben potrebbe risultare, alle condizioni individuate dalla Corte Comunitaria, anche in contrasto con l'art. 97, Cost., nel momento in cui, rendendo necessariamente inammissibile la proposta di accordo che non preveda il pagamento integrale dell'Iva, non consente alla Pubblica amministrazione di valutare in concreto la "convenienza della proposta" che assicuri un grado di soddisfacimento del credito erariale pari (o addirittura) superiore al ricavato dell'alternativa liquidatoria; violando, in tal guisa, il principio costituzionale del buon andamento della Pubblica amministrazione, che obbliga la stessa a seguire criteri di economicità e di massimizzazione delle risorse.

Sempre nella medesima prospettiva, quindi, tutt'altro che razionale sarebbe il diverso – e, in questo senso – deteriore trattamento che gli articoli in esame riserverebbero alla Pubblica Amministrazione, rispetto agli altri creditori privilegiati, ai quali, soltanto, l'art. 7, comma 1, parte 2, L. 3/2012, riserverebbe la possibilità di valutare e approvare un piano che, seppur falciando il relativo credito, ne consenta una realizzazione effettiva e maggiore rispetto all'alternativa liquidatoria.

Siffatta discriminazione, a carico dell'Amministrazione Pubblica, rispetto al trattamento più favorevole apparentemente riservato agli altri creditori privilegiati, pertanto, non può non evocare un palese contrasto anche con il principio di uguaglianza *ex art. 3, Cost.*

Nè sembra, peraltro, in contrasto con la soluzione sopra ipotizzata l'ulteriore problema, sollevato sempre dal Tribunale di Pistoia, circa la compatibilità dell'art. 182 – *ter*, 1. fall., nella versione attualmente vigente, con gli artt. 2, 250 e 273, della direttiva in materia di IVA, in relazione alla parte in cui, prevedendo (nel concordato preventivo con transazione fiscale) un meccanismo di falcidiazione del credito IVA in tutto e per tutto simile a quello dell'art. 160, comma 3, L. fall., per gli altri crediti privilegiati, verrebbe a equiparare inopinatamente questi ultimi al credito per l'imposta sul valore aggiunto.

Nella prospettiva assunta dal Tribunale di Pistoia, infatti, non viene in discussione la derogabilità del divieto di falcidia

dell'IVA che, dunque, viene ammessa (in base ai principi comunitari) al pari degli altri crediti privilegiati, sia pur con presupposti e garanzie diversi⁶⁵.

Ciò che viene in rilevanza, invece, è la diversa prospettiva assunta dal Tribunale di Pistoia in ordine all'oggetto dell'accertamento richiesto ai fini della falcidiabilità dell'IVA nel concordato con transazione fiscale; accertamento che, nella nuova formulazione dell'art. 182-ter, L. fall., sembra parzialmente disallineato rispetto ai principi affermati dalla Corte di giustizia⁶⁶, nella parte in cui l'art. 182-ter, cit., condiziona la falcidia del tributo all'accertamento della possibilità di realizzare, in sede concordataria, un valore non inferiore all'alternativa liquidatoria fallimentare; anziché alla più ampia verifica dell'impossibilità di un realizzo maggiore, in sede fallimentare, rispetto all'alternativa concordataria⁶⁷.

In altri termini, il professionista indipendente non si dovrebbe limitare ad attestare semplicemente l'incapienza dei beni del debitore sui quali insista la prelazione - condizione minima, ma non sufficiente, insita nella serietà delle garanzie procedurali che accompagnano la falcidia dei crediti privilegiati nel concordato preventivo; dovrebbe, invece, verificare l'impossibilità del miglior realizzo, in sede liquidatoria fallimentare, attraverso una valutazione che deve tenere conto di altri contenuti, previsti anche nella relazione *ex art. 172, L. fall.* - tra i quali, ad esempio, le utilità che, in caso di fallimento, potrebbero derivare da eventuali azioni risarcitorie, recuperatorie o revocatorie promosse anche nei confronti dei terzi⁶⁸.

⁶⁵ Anche se la scelta di ulteriormente condizionare la falcidia dell'IVA, nel concordato preventivo, ad un accordo con l'agente nazionale della riscossione del tributo europeo, viene correttamente criticata da LIMITONE G., *op. cit.*, p. 5, sulla scorta del rilievo che l'ufficio finanziario nazionale agisce secondo valutazioni non sempre e necessariamente collimanti con quelle dell'Unione.

⁶⁶ Cfr., Trib. Pistoia, 16 aprile 2017, cit., pp. 11 e 12; nello stesso senso, altresì, LIMITONE, *op. cit.*, pp. 4 e 5, che, pure, sottolinea una discrasia tra il criterio di raffronto tra realizzo in sede concordataria e fallimentare di cui al nuovo art. 182-ter, comma 1, L. fall. V. anche CGUE, 16 aprile 546/2016, cit., la cui massima è stata già trascritta, nel testo del presente articolo, al paragrafo 2.

⁶⁷ Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 11 e s.; nel senso che l'accertamento del professionista indipendente, ai fini dell'ammissibilità della deroga al divieto di falcidia dell'IVA, debba investire l'impossibilità di un realizzo migliore in sede concordataria, conforme ai principi di CGUE, 546/2016, cit., anche Cass. Civ., SS.UU., n. 26988/2016, cit., seppure con riferimento alla formulazione ante vigente dell'art. 182 - ter, l. fall.; cfr., altresì, LIMITONE, *op. cit.*, p. 4.

⁶⁸ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 11 e 12.

Una diversa lettura dell'art. 182 – *ter*, L. fall., secondo il Tribunale di Pistoia, desta il sospetto di un'irrazionale equiparazione del credito IVA agli altri crediti privilegiati, e perciò irrispettosa dei principi comunitari in tema di intangibilità del relativo tributo; di modo che non appare assolutamente condivisibile la conclusione del Tribunale di Pistoia, nella parte in cui ritiene sostenibile il doppio binario, in relazione al concordato preventivo, strutturato su due diversi criteri di valutazione della proposta, rispettivamente, a seconda del contestuale ricorso – o meno – alla transazione fiscale:

- falcidia non deteriore e, quindi, limitata alla capienza dei beni, rispetto all'alternativa liquidatoria, nella ipotesi di concordato con transazione fiscale, come apparentemente risultante dall'art. 182-*ter*, cit., nella versione attualmente vigente;

-impossibilità di realizzo migliore in sede fallimentare, rispetto alla proposta concordataria, secondo i diversi e più ampi parametri sopra accennati, nell'ipotesi di concordato senza transazione fiscale ⁶⁹.

Un siffatto doppio binario, infatti, legittimerebbe una falcidiazione dell'IVA (connessa alla scelta del debitore di ricorrere all'istituto della transazione fiscale), al di fuori dei casi e dei mezzi consentiti dalla Corte comunitaria e, dunque, si risolverebbe, in ultima analisi, in una legittimazione della falcidia potenzialmente in contrasto con il principio di massimizzazione delle risorse.

D'altra parte, se, in forza dei principi comunitari, si ritiene che anche nel concordato preventivo senza transazione fiscale, nonostante l'esplicito tenore del vigente art. 182-*ter*, cit., sia ammissibile la falcidia dell'IVA, alle condizioni indicate dalla Corte di Giustizia; non appare sostenibile che, nel caso di concordato con transazione fiscale, la falcidia dello stesso tributo possa ammettere un criterio di valutazione della convenienza più attenuato rispetto a quello enunciato dalla giurisprudenza comunitaria.

5. Molteplici sono, in conclusione, gli argomenti a favore dell'incompatibilità, tanto con il diritto costituzionale quanto con il diritto comunitario, di una lettura intransigente del divieto di falcidiazione dell'IVA, delle ritenute operate ma non versate

⁶⁹ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., pp. 16 e 17.

e degli altri tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, sancito dall'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012.

Il tribunale di Pistoia, tuttavia, ha ritenuto di poter individuare quale interpretazione possibile dell'art. 7, cit., e da preferire siccome conforme all'ordinamento comunitario (ma, evidentemente, anche a Costituzione), quella secondo cui detta norma si limiterebbe *“a replicare, in modo affatto neutrale, la regola comunitaria espressa, secondo la quale gli Stati membri hanno l'obbligo di garantire il prelievo integrale dell'IVA sul territorio ai sensi degli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE”*⁷⁰; con la conseguenza che, anche nell'interpretazione dell'art. 7, cit., così come nella normativa comunitaria di cui il primo costituirebbe neutrale ripetizione, debba valere il principio che, accanto alla regola espressa dell'intangibilità dell'IVA, debba ricavarsi la regola *“implicita”* della massimizzazione delle risorse e, dunque, l'obbligo di garantire il miglior prelievo possibile (da accertare nell'ambito di un procedimento giudiziale, connotato dalle garanzie più sopra analizzate in punto di partecipazione dei creditori, intervento di professionista indipendente e controllo del giudice); da cui, infine, l'ammissibilità di una proposta di accordo che contempra la falcidiazione dell'IVA attraverso un piano che ne assicuri un trattamento migliore rispetto all'alternativa liquidatoria di cui all'art. 14 – *ter*, L. fall.⁷¹.

Certamente la via dell'interpretazione conforme, sostenuta nel provvedimento impugnato, si rivela particolarmente apprezzabile sotto il profilo eminentemente operativo e non manca di argomenti, peraltro, logicamente coerenti, brillanti e suggestivi.

Tale soluzione consente, altresì, di superare il problema procedurale, dalle notevoli implicazioni sostanziali, connesso alla natura di norme non direttamente applicabili che gli artt. 2, 251 e 273, della Direttiva IVA, rivestono in *subiecta materia*; giacché, in mancanza di una possibile interpretazione conforme, il Giudice nazionale, non potendo disapplicare la normativa interna incompatibile con il diritto comunitario non direttamente applicabile, potrebbe essere tenuto, almeno in base a quella che sembra la prospettiva assunta dalla giurisprudenza nazionale e

⁷⁰ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 15.

⁷¹ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 16.

costituzionale italiana⁷², a dover sollevare la questione di legittimità costituzionale e/o comunitaria, anche per violazione degli artt. 10, 11 e 117, Cost., nonché del parametro comunitario interposto, già durante la fase di ammissione della proposta⁷³; con l'ovvia conseguenza che, in tal caso, però, il giudice non potrebbe pronunciare – nelle more dell'incidente pregiudiziale - il decreto di cui all'art. 10, comma 2, L. 3/2012, al quale soltanto sono riconnessi l'automatica sospensione delle procedure cautelari ed esecutive in corso e il correlato divieto, sotto pena di nullità, di nuove azioni dello stesso genere, nonché di acquisto di diritti di prelazione; e con l'ulteriore corollario di vanificare, di fatto, l'utilità e la rilevanza delle questioni prospettate, essendo piuttosto verosimile che, nel tempo necessario per giungere alla definizione delle questioni di legittimità costituzionale e comunitaria, il patrimonio oggetto del piano proposto con l'accordo potrebbe andare disperso per effetto, tra le altre, delle azioni individuali dei creditori.

Dal punto di vista ermeneutico, tuttavia, detta soluzione non appare scevra da criticità e non ci sembra, in verità, facilmente conciliabile con la lettera dell'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012, tanto più se raffrontata con il nuovo art. 182 – *ter*, l. fall.; né tantomeno appare compatibile, con l'evidenza letterale della norma in commento, l'argomento che l'inciso “in ogni caso”, all'inizio della parte terza dell'art. 7, comma 1, L. 3/2012, cit., nel ricollegare la previsione in essa contenuta della sola dilazione dell'IVA al pagamento non integrale dei creditori privilegiati di cui alla seconda parte del comma 1, art. 7, cit., possa lasciare spazio alla diversa regola della falcidia dell'IVA per il caso di trattamento migliorativo rispetto all'alternativa liquidatoria, a mezzo di finanza esterna⁷⁴.

L'opzione esegetica del Tribunale di Pistoia, del resto, appare esplicitamente contraddetta dagli stessi rilievi – sia pur *incidenter tantum* - delle Sezioni Unite della Suprema Corte (richiamati anche nel decreto impugnato)⁷⁵, secondo cui “*nell'ambito della*

⁷² Cfr., Corte appello Perugia, sez. lav., 23 settembre 2014, n. 114, cit.; Corte Cost., 28 gennaio 2010, n. 28, cit.; Corte Cost., 18 luglio 2013, n. 207, cit.

⁷³ L'art. 10, comma 1, L. 3/2012, cit., infatti, conferma la natura del divieto di falcidiazione dell'IVA quale requisito di ammissibilità della domanda, prima ancora che di omologazione e dei relativi effetti (secondo quanto previsto dall'art. 12, commi 2 e 4, L. 3/2012, cit.).

⁷⁴ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 16.

⁷⁵ Cfr., Trib. Pistoia, 26 aprile 2017, cit., p. 5.

disciplina speciale del concordato con transazione fiscale, la infalciabilità del credito IVA rappresenta un'eccezione alla regola della falciabilità dei crediti privilegiati anche tributari. Ma questa eccezione non può estendersi automaticamente oltre l'ambito di applicazione della disciplina speciale in cui è inclusa, come dimostra il fatto che la sua applicazione al procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento ne ha richiesto l'espressa previsione nella L. 27 gennaio 2012, n. 3, art. 7⁷⁶.

Tali rilievi, infatti, avvallano, in senso contrario all'interpretazione conforme dell'art. 7, L. 3/2012, sostenuta dal Tribunale di Pistoia, la conclusione che la previsione del divieto di falciatura dell'IVA, contenuta nell'art. 7, L. 3/2012, risponda alla specifica volontà del legislatore di estendere il predetto divieto, di natura eccezionale, anche e proprio al campo delle procedure di sovraindebitamento.

Non è escluso, pertanto, che altri Tribunali possano effettuare la scelta, pur con le difficoltà pratiche sopra accennate, di affrontare le questioni di legittimità costituzionale e comunitaria, più sopra ricordate, avanti il giudice naturale; investendo, pertanto, del relativo giudizio, rispettivamente, la Corte Costituzionale e la Corte di Giustizia dell'UE.

Altra questione che, infine, merita affrontare, sia pur nell'economia che questa sede impone, è quella se i principi più sopra esaminati in ordine all'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, alla luce dell'innovativa soluzione proposta nel decreto in commento, possano trovare applicazione anche con riferimento al piano del consumatore, disciplinato dagli artt. 6, 7, 8, 12-bis, 12-ter, 14-bis, L. 3/2012, cit.; o, meglio ancora, se i principi comunitari e costituzionali più sopra analizzati impongano, anche per il piano del consumatore, le medesime conclusioni enunciate dal Tribunale di Pistoia per l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento.

Mette conto preliminarmente evidenziare che l'apparente aporia tra l'art. 6, comma 2, Lett. b, L. 3/2012, cit., come sostituito dall'articolo 18, comma 1, lettera d), numero 3), del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito in L. 221/2012, da una parte, e il richiamo all'art. 7, comma 1, parte terza, L. 3/2012, cit., contenuto nell'art. 12-bis, L. 3/2012, ai fini dell'ammissione e

⁷⁶ Cfr., Cass. Civ., SS.UU., 26988/2016, cit.; Cass. Civ., SS.UU., 760/2017, cit.

dell'omologazione del piano del consumatore, ha trovato finalmente composizione nella recente giurisprudenza della Suprema Corte

Ci si riferisce, più precisamente, all'apparente discrasia tra nozione di consumatore, adottata dall'art. 6, cit., e obbligo del pagamento integrale dell'IVA e delle ritenute (nonché dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione), considerando che tali tributi appartengono ontologicamente alla sfera dei debiti derivanti da attività professionale o imprenditoriale.

Si era, infatti, da più parti dubitato, in tal senso, dell'applicabilità dell'art. 7, comma 1, parte terza, cit., al piano del consumatore; e ciò, a maggior ragione, dopo la sostituzione dell'art. 6, comma 2, lett. b), cit., a mezzo del d.l. 179/2012, cit., che ora definisce "consumatore" il debitore persona fisica il quale abbia assunto obbligazioni esclusivamente per scopi estranei all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta.

Sostituendo, infatti, l'avverbio "esclusivamente" a quello "prevalentemente", utilizzato nella pregressa versione dell'art. 6, cit., non sussiste più alcun dubbio sull'inammissibilità di un piano del consumatore che comprenda anche debiti derivanti da attività professionale e/o imprenditoriale; di modo che il riferimento esclusivo ai debiti contratti per scopi estranei all'attività professionale o imprenditoriale eventualmente svolta sembrava dover pacificamente escludere, dall'ambito della definizione di "consumatore", anche il soggetto sovraindebitato che, tra i propri debiti, annoverasse quelli per IVA e ritenute.

La Suprema Corte di Cassazione, nondimeno, all'esito di una capillare analisi semantica delle varie norme della L. 3/2012, cit., che disciplinano anche la procedura in esame⁷⁷, è giunta ad

⁷⁷ Cfr., Cass. Civ., sez. 1, 1 febbraio 2016, n. 1869, in *Fall.*, 2016, 6, 661 nota di PASQUARIELLO, secondo cui la compatibilità estensione della qualifica di consumatore anche al professionista e all'imprenditore, troverebbe conferma, anzitutto, nell'art. 6, comma 2, lett. b), ove si fa riferimento al debitore persona fisica, mentre sono menzionati espressamente i debiti nascenti da attività d'impresa o da professione, apparendo sufficiente, quindi, che essi non sussistano più al momento della presentazione del piano.

In particolare, nell'alternativa tra interpretazione restrittiva che considera il richiamo all'art. 12 bis, L. 3/2012, ai fini dell'omologazione del piano del consumatore, all'art. all'art. 7, comma 1, terzo periodo (per il quale "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"), un mero refuso inconciliabile con la nozione di consumatore prevista all'art. 6, comma 2, lett. b), cit., da una parte; e la

estendere la qualifica di consumatore anche ai soggetti che, pur essendo stati imprenditori o professionisti, non lo siano più al momento della presentazione del piano; a coloro che, pur essendo tali anche al momento del deposito della proposta, non annoverino più, tra i debiti “attuali”, quelli un tempo contratti in funzione dell’attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta; a coloro che, rivestendo la qualifica di imprenditore o di professionista, abbiano contratto debiti per un’attività altrui laddove, secondo un giudizio rimesso alla discrezionale valutazione del giudice del merito, il relativo impegno finanziario trovi causa nello schema solidaristico di terzi (spesso, nella pratica, legato ai rapporti familiari intercorrenti con il debitore principale), anziché in un interesse comune che giustifichi la compartecipazione al rischio economico o d’impresa⁷⁸; e,

diversa opzione ermeneutica che estende l’accesso al piano del consumatore anche ai soggetti che si trascinino debiti IVA o ritenute, contratti in una qualità di imprenditori o professionisti, purché “dismessa o almeno non produttiva di debiti così caratteristici”, dall’altra, la corte nomofilattica, in particolare, aderisce alla seconda tesi argomentando, anzitutto, dalla lettera dell’art. 6, comma 2, lett. b), che non escluderebbe la qualifica di consumatore in presenza di debiti d’impresa o derivanti dallo svolgimento di attività professionale, laddove essi non siano sopravvissuti al momento della presentazione del piano.

Secondo la Suprema Corte, inoltre, ulteriore conferma di tal tesi verrebbe, rispettivamente, dall’art. 7, comma 2, L. 3/2012, cit., che vieta l’accesso alle procedure (sia l’accordo di cui al comma 1, sia il piano del consumatore, di cui al comma 1 bis, della stessa norma) quando il debitore, anche consumatore, è soggetto a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dal capo II (accordo e piano del consumatore); ciò, in quanto tale norma presupporrebbe implicitamente una valutazione riferita solo a imprenditori commerciali sotto o sopra la soglia di cui alla L. Fall., art. 1; dall’art. 8, comma 3 *bis*, L., cit., disposizione intitolata al contenuto dell’accordo o del piano del consumatore, che si riferisce ad una proposta di accordo o di piano che può essere “presentata da parte di chi svolge attività d’impresa”; dall’art. 9, dettato in tema di Disposizioni generali, nella Sezione prima delle Procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento, che, in tema di “deposito della proposta” si riferisce, al comma 3, al “debitore che svolge attività d’impresa”, imponendogli l’onere di depositare le scritture contabili degli ultimi tre esercizi, con copia conforme all’originale; dall’art. 14 *quinqüies*, comma 2 lett. c), che prescrive l’annotazione, nel registro delle imprese, della apertura della liquidazione, quale vicenda che può derivare anche da una conversione evolutiva o per eventi anomali del piano del consumatore, come espressamente statuisce l’art. 14 *quater*; e, infine, anche dall’art. 16, comma 1, lett. b), che, in tema di sanzioni, prevede la punizione del debitore che, al fine di ottenere l’accesso alle procedure di cui alle sezioni prima e seconda (dunque anche del piano del consumatore), sottrae, occulta o distrugge, anche in parte, la “propria documentazione contabile”.

⁷⁸ Cfr., Cass. Civ., 1869/16, cit., par. 4, della motivazione. In tal senso, nella Trib. Reggio Emilia, Sez. fall., 19 novembre 2016, in *Fall.*, 2017, 3, 356; persiste nella posizione contraria, Trib. Treviso, sez. II, 21 dicembre 2016, in *Pluris-cedam*,

quindi, anche a coloro che, avendo debiti economici per IVA e/o ritenute, evidentemente e fisiologicamente inerenti all'attività professionale o imprenditoriale eventualmente svolta⁷⁹, ricompresi nel piano, ne offrano il pagamento integrale senza dilazione⁸⁰.

Nella prospettiva dogmatica assunta dalla Suprema Corte, pertanto, la falcidiabilità dell'IVA, anche nei casi in cui il piano offra una realizzazione maggiore rispetto all'alternativa liquidatoria, assume funzione inconciliabile con gli stessi presupposti di ammissione del piano del consumatore e, anzi, con la stessa definizione di consumatore.

Si potrebbe dire, anzi, che, proprio perché trattasi di debiti non riconducibili alla categoria del debito di consumo, l'ammissibilità del piano del consumatore sembra dover implicare un'esclusione degli stessi dalle agevolazioni dilatorie (e, dunque, a maggior ragione, falcidiatorie) concesse dalla procedura in esame.

Nell'intricato e delicato groviglio tra i dilemmi - ancora attuali - relativi, rispettivamente, all'ammissibilità (o meno) del piano del consumatore con debiti per IVA e/oritenute e, nell'ipotesi affermativa, all'ammissibilità della relativa falcidia (ove nell'alternativa liquidatoria non sia possibile un realizzo maggiore di quello offerto nel piano), la soluzione negativa a quest'ultimo quesito parrebbe trovare, ad avviso di chi scrive, ben validi argomenti.

La funzione selettiva del trattamento particolarmente favorevole per i debiti consumieristici, attribuita dalla Suprema Corte al pagamento integrale e senza nemmeno dilazione dei debiti IVA⁸¹, invero, non sembra affatto collidere con i principi costituzionali (di uguaglianza, razionalità e buon andamento) né con

massima redazionale, 2017, che muovendo dalla "teoria dell'imprenditore o professionista di riflesso", conclude nel senso che la posizione di colui che presta fidejussioni bancarie nell'interesse dell'altrui attività imprenditoriale non può, comunque, ritenersi consumatore, a causa dell'omologa posizione di imprenditore/professionista imputabile al debitore principale nel rapporto garantito.

⁷⁹ La Suprema Corte precisa, tuttavia, che i debiti economici di natura pubblicitica sono l'unica eccezione ammessa - alle condizioni di cui sopra - nel piano del consumatore, dovendosi escludere l'ammissibilità dello stesso per i debitori che vantino esposizioni debitorie di natura composita (comprendenti, cioè, i debiti altrimenti contratti in funzione dell'attività professionale o imprenditoriale eventualmente svolta), cfr., Cass. Civ., 1869/2016, parr. 6 e 7, della motivazione.

⁸⁰ Cfr., Cass. Civ., 1869/16, cit., par. 5, della motivazione.

⁸¹ Cfr., Cass. Civ., 1869, cit., par. 5, della motivazione.

quelli di diritto comunitario (divieto di discriminazioni e obbligo di massimizzazione delle risorse).

Lo speciale trattamento riconosciuto al debitore nel piano del consumatore (ossia la sottrazione del diritto di voto ai creditori), infatti, comporta un palese affievolimento di quelle garanzie procedurali ritenute decisive dalla Corte di Giustizia UE, ai fini della falcidiabilità dell'IVA nelle procedure concorsuali, ancorchè parzialmente compensato (forse) dai maggiori poteri di controllo del giudice in relazione a un sindacato quivi esteso anche alla meritevolezza del debitore, e dal persistente potere dei creditori di contestare la convenienza del piano.

In secondo luogo, ma non ultimo, i contenuti del piano del consumatore sono, ai sensi degli artt. 6 e 7, comma - *bis*, L. 3/2012, cit., esattamente gli stessi dell'accordo di composizione della crisi.

Pertanto, da un lato, non pare potersi ravvisare alcuna discriminazione a carico del consumatore, proprio perché la possibilità di falcidiare l'IVA è rimessa a un'opzione procedurale che presenta costi e benefici il cui bilanciamento è frutto di una libera scelta del debitore; dall'altro, tutt'altro che irrazionale ci sembra la differenziazione del trattamento dell'IVA, rispettivamente, nell'accordo e nel piano del consumatore, considerato che essa pare costituire giusta contropartita e, al tempo stesso, idoneo incentivo, per il debitore che voglia avvalersi della procedura più favorevole, nella ricerca di una soluzione che assicuri l'integralità – senza dilazioni - della riscossione dell'IVA, onde poter godere dell'immunizzazione del piano da valutazioni discrezionali dei creditori che esulino dall'oggettivo parametro della convenienza.