

ANCORA SULLA FALCIDIA DELL'IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO:  
L'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE ED IL NUOVO ART. 182 TER L. F.

di LEONARDO VECCHIONE

Sommario: 1. La questione. 2. I vari interventi giurisprudenziali della Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. 3. L'intervento delle Sezioni Unite. 4. Il nuovo art. 182 ter legge fallimentare. 5. Conclusioni.

**1. La questione.** La Suprema Corte di Cassazione, in funzione nomofilattica, interviene nella dibattuta questione della falciabilità dell'Iva nel concordato preventivo.

Il primo presidente della Cassazione aveva rimesso, infatti, alle Sezioni unite di *“stabilire se la previsione dell'infalciabilità del credito Iva di cui all'art. 182 ter L. Fall. trovi applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale, fattispecie alla quale la norma fa espresso riferimento, ovvero anche nell'ipotesi di concordato preventivo proposto senza fare ricorso all'istituto disciplinato dall'art. 182 ter L. Fall.”*.

Per la Suprema Corte di Cassazione la previsione dell'infalciabilità del credito Iva di cui all'art. 182 ter della legge fallimentare trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale, fattispecie alla quale la norma fa espresso riferimento, e non anche nell'ipotesi di concordato preventivo proposto senza fare ricorso all'istituto della transazione fiscale<sup>1</sup>.

**2. I vari interventi giurisprudenziali della Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.** Un primo orientamento<sup>2</sup> riteneva inammissibile, per violazione dell'art. 160, comma 2, legge fallimentare, la proposta di concordato preventivo che non prevedesse il soddisfacimento totale dei crediti per Iva e ritenute alla fonte dal momento che veniva violato il divieto di effettuare un pagamento non integrale dei crediti privilegiati per Iva e ritenute alla fonte ed alterato l'ordine delle cause legittime di prelazione.

Il principio dell'intangibilità dei crediti per Iva, in quanto risorsa propria dell'Unione Europea, era stato più volte affermato dalla giurisprudenza<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. Cassazione, Sez. Unite, 27 dicembre 2016, n. 26988.

<sup>2</sup> Cfr. Cassazione, civ., 30 aprile 2014, n. 9541.

<sup>3</sup> Sull'intangibilità dei crediti per iva e per ritenute alla fonte, in giurisprudenza v. Cassazione, civ., sez. I, 30 aprile 2014, n. 9541; Cassazione, civ., sez. V, 16 maggio 2012, n. 7667 e Cassazione, civ., sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931; Corte giust. UE, 29 marzo 2012, in causa C-500/10; Corte giust. UE, 11 dicembre 2008, n. 174; Corte Costituzionale, 25 luglio 2014, n. 215; Corte giust. UE, 17 luglio 2008, n. 132; Decisione (CE Euratom del Consiglio), 29 settembre

La proposta di concordato preventivo secondo tale orientamento poteva, quindi, prevedere solo una dilazione del pagamento dell'Iva in armonia con le regole tributarie atteso che quest'ultima è un tributo che costituisce una risorsa propria dell'Unione Europea, essendo un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie.

Successivamente, la Corte di Giustizia dell'Unione europea, sezione seconda, con sentenza del 7 aprile 2016, nella causa C-546/14, riconosceva ammissibile il concordato preventivo con pagamento parziale dei crediti Iva.

La Corte di Giustizia rilevava, infatti, che *“l'ammissione di un pagamento parziale di un credito Iva, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo [...] non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'Iva, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'Iva nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione”*.

Per la Corte di Giustizia, pertanto, 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.

Ne consegue l'ammissibilità di un concordato liquidatorio il cui piano concordatario preveda il pagamento solo parziale di un debito Iva in presenza dell'attestazione da parte di un esperto indipendente che l'amministrazione tributaria non avrebbe miglior soddisfazione in caso di fallimento.

**3. L'intervento delle Sezioni Unite.** Le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione statuiscono che la previsione dell'infalciabilità del credito Iva di cui all'art. 182 *ter* legge

---

2000, n. 2000/597/CE, *contra* cfr. Corte di Appello Bologna, 24 dicembre 2015, in <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/14371.pdf>.

In dottrina cfr. M. MARTIS, La transazione fiscale e la falcidia dell'iva, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 6, 1043; G. BERSANI, L'ambito di operatività della transazione fiscale nel concordato preventivo: rassegna ragionata di dottrina e giurisprudenza, in *Fisco*, 2012, 6917; A. FANTOZZI, La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in *AA.VV.* (a cura di M. Poggioli), *Adesione, conciliazione ed autotutela*, Padova, 2007, 489 ss.; L. MANDRIOLI, Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso, in *Giur. comm.*, 2008, I, 301.

Sulla non alterazione delle regole delle cause legittime di prelazione in virtù della natura “superprivilegiata” dei crediti fiscali per iva e ritenute alla fonte nel caso l'integrale pagamento dei crediti per iva e ritenute e quindi di soddisfacimento parziale di quelli assistiti da privilegio di grado anteriore a questi ultimi nei limiti della capienza dell'attivo cfr. F. LAMANNA, Graduatoria tra iva, ritenute fiscali e altri privilegi generali nel concordato in caso di incapienza dei beni su cui farli valere, in [www.ilfallimentarista.it](http://www.ilfallimentarista.it).

fallimentare trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale.

La regola dell'infalciabilità del credito Iva, rileva la Cassazione, è inclusa nella disciplina speciale del concordato preventivo con transazione fiscale e non essere estesa ai casi regolati dalla disciplina generale del concordato preventivo senza transazione.

Il rapporto di specialità intercorrente tra la disciplina del concordato semplice e la disciplina del concordato con transazione fiscale comporta che con l'eliminazione della norma speciale i casi da essa regolati rifluirebbero automaticamente nell'ambito di previsione della norma generale; sicché l'ambito di applicazione della norma speciale non può estendersi all'ambito di applicazione della norma generale.

Nella disciplina speciale del concordato con transazione fiscale, la infalciabilità del credito Iva rappresenta, quindi, un'eccezione alla regola della falciabilità dei crediti privilegiati anche di natura tributaria.

Questa eccezione non può, pertanto, estendersi automaticamente oltre l'ambito di applicazione della disciplina speciale in cui è inclusa.

A riprova di quanto affermato, la Cassazione rileva il fatto che per l'applicazione del principio dell'infalciabilità dell'Iva al procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento è stata necessaria un'espressa previsione al riguardo, previsione contenuta nella L., 27 gennaio 2012, n. 3, all'art. 7.

Il quadro che si è delineato successivamente alla pronuncia delle Corte di Giustizia alla luce della quale la falciabilità dell'Iva non era ammissibile, sia che si trattasse di imprenditore fallibile che non, salva la prova, da parte del debitore, che la minor somma proposta costituisse comunque il miglior realizzo per l'erario rispetto all'ipotesi del fallimento, si è complicato a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione atteso che la falciabilità dell'Iva sembrerebbe ora ammissibile esclusivamente nell'ipotesi di proposta di concordato preventivo che non è accompagnata da una transazione fiscale.

In tale contesto si deve, poi, necessariamente inserire la nuova formulazione dell'art. 182 *ter* legge fallimentare.

**4. Il nuovo art. 182 *ter* L.F.** La legge di bilancio 2017 (legge 232/2016) ha, infatti, previsto la falciabilità di Iva e ritenute alla fonte non versate, esclusivamente nell'ambito della transazione fiscale.

Recita, infatti, il primo comma del novellato art. 182 *ter*, legge fallimentare, che *“con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi*

*accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)''.*

**4. Conclusioni.** La modifica apportata dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 all'art. 182 *ter*, legge fallimentare, in vigore dal 1 gennaio 2017, sembrerebbe infatti aver previsto che il ricorso alla transazione fiscale sia diventato obbligatorio per l'ipotesi in cui il debitore voglia proporre un pagamento parziale dei tributi previsti nella stessa norma.

Nel regime anteriore alla modifica normativa e, quindi, con riferimento ai concordati preventivi con riserva depositati prima del 1 gennaio 2017, opererà, invece una sorta di "doppio binario" e conseguentemente il debitore potrà scegliere sia di accedere alla transazione fiscale, restando in tal caso vincolato al pagamento integrale di Iva e ritenute fiscali, sia di non avvalersi della transazione fiscale e di operare, quindi, una falcidia anche di tali voci di debito.

In tale ultimo caso la falcidia sarà ammissibile esclusivamente nel caso di dimostrata impossibilità di una migliore soddisfazione della pretesa tributaria in caso di fallimento.