

# La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale

di Valerio Ficari (\*)

La Corte di Giustizia, con la **sentenza in causa C-546/14 del 2016**, ritiene **compatibile** con la **Direttiva** comunitaria in materia di **IVA** una proposta di **ristrutturazione** del **debito** tributario nella quale l'**imposta** offerta in pagamento sia pari al **valore di liquidazione** dei **beni dell'impresa contribuente** ove questa venisse dichiarata **fallita**; tale regola comporta una più ragionevole composizione degli interessi rilevanti nella transazione fiscale ma costringe il legislatore nazionale ad una **modifica normativa**, risultando il testo di legge attualmente vigente in Italia in palese conflitto letterale con la statuizione della Corte. L'asseverazione dovrà, pertanto, riguardare dapprima il valore liquidabile e poi la fattibilità del piano in termini a questo non inferiori; sarà conseguente una forte limitazione di spazi di diniego di accordo e l'impegnativo onere motivazionale gravante sugli Uffici.

La Corte di Giustizia, con sentenza causa C-546/14/2016 (1), condividendo la posizione assunta in modo (piacevolmente sorprendente) dall'Avvocato Generale Sharpston nelle sue Conclusioni, ha riconosciuto, con logica e proporzionalità, la piena legittimità di accordi transattivi nei quali il contribuente dimostri, attraverso il contenuto della relazione asseverata, che la misura dell'IVA proposta in pagamento rateale e/o ridotto sia non solo sostenibile ma anche (e, a questo punto, necessariamente) non inferiore a quanto l'Erario, in ragione della sua classe di appartenenza e del suo concorso con eventuali altri creditori di rango superiore o pari, potrebbe ottenere laddove il patrimonio del contribuente venisse liquidato. I giudici comunitari hanno, quindi, ritenuto compatibile con l'effettiva riscossione dell'IVA il pagamento parziale ove questo sia proposto, nella sua quantificazione, quale alternativa di pari entità a quella che l'Erario avrebbe, al pari di qualsiasi creditore, in un contesto liquidatorio. A questo punto è evidente che la preclusione di cui alla lettera dell'art. 182-ter, comma 1

della l.f. (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) sia superata, almeno per l'IVA, in ragione dell'interpretazione sancita dalla Corte; si deve, pertanto, osservare come la normativa nazionale sottoposta al vaglio dei giudici debba, a questo punto, essere intesa come se, dopo le parole "la dilazione di pagamento", il periodo terminasse così: "salvo che il pagamento proposto non sia pari a quanto, previa specifica asseverazione sul punto da parte del professionista asseveratore di cui all'art. 161, l'Agenzia delle entrate potrebbe ricevere a seguito della liquidazione in caso di fallimento".

La sentenza in esame, peraltro, dovrebbe, a questo punto, ritenere risolta anche la questione sollevata dalla Corte di Cassazione, con l'ordinanza 1° luglio 2015, n. 13542 (2), nella quale, con riguardo all'istituto dell'esdebitazione di cui all'art. 142 della l.f., si è chiesto alla Corte comunitaria se sia o meno legittima la negazione dalla liberazione di debiti residui dell'IVA in luogo, invece, dell'estinzione del debito IVA qualora il giudice riconosca la pos-

(\*) *Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Sassari - Roma Tor Vergata - Avvocato in Roma - Societax*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) In *Il Fallimento*, 2016, pag. 448 ss., con nota di Del Fe-

derico, Ariatti, "Esdebitazione ed IVA: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalciabilità del tributo nel concordato preventivo".

sibilità di riattivazione dell'impresa a fronte dell'assenza di patrimonio liquidabile.

Dalla pronuncia discende una fondamentale regola sia di diritto che di azione per gli Uffici qualora si faccia ricorso agli strumenti di ristrutturazione dei debiti tributari anche per imprese non fallibili o contribuenti non aventi natura imprenditoriale.

La sentenza, peraltro, ha efficacia anche nei confronti delle procedure, sia in corso di definizione sia appena chiuse, con un diniego fondato sul non più attuale divieto di falcidia dell'IVA; in particolare, in quest'ultimo caso, salvo che il soggetto sia ormai decotto, la prospettiva di un accordo in ragione del minor onere tributario corrispondente all'IVA potrebbe riaprire le trattative con un approccio degli Uffici che, come vedremo, dovrebbe essere profondamente diverso da quello del passato.

È, invece, evidente che non sarebbero condizionate dall'intervento dei giudici comunitari, per ovvie ragioni *ratione materiae*, le ristrutturazioni dei crediti tributari relativi alle ritenute non versate, così come quelle relative ai crediti previdenziali, sebbene il parametro costituito dal valore di liquidazione ben possa costituire una ragione di equilibrata ponderazione degli interessi pubblici in sede di adozione delle scelte da parte degli Uffici.

### La CGE, la Consulta e le Conclusioni dell'Avvocato Generale nel senso della rinunciabilità e flessibilità

La sentenza sancisce un concetto di effettività della riscossione ben diverso da quello meramente astratto che fino ad oggi è stato sotteso all'interpretazione che l'art. 182-ter l.f. ha concretamente avuto (in sede sia di concordato

#### LA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

##### Riduzione dell'IVA in transazione

La Corte di Giustizia, con sentenza C-546/14/2016, riconosce la **legittimità di accordi transattivi** nei quali il contribuente dimostri, attraverso il contenuto della **relazione asseverata**, che la misura dell'IVA proposta in **pagamento rateale e/o ridotto** sia, non solo **sostenibile**, ma anche necessariamente **non inferiore** a quanto l'Erario potrebbe ottenere laddove il **patrimonio** del contribuente venisse **liquidato**. La sentenza avrebbe una efficacia temporale anche nei confronti delle **procedure**, sia in corso di **definizione**, sia appena **chiuse**. Non sarebbero condizionate dall'intervento dei giudici comunitari le ristrutturazioni dei crediti tributari relativi alle ritenute non versate e ai crediti previdenziali.

preventivo, che di accordi di ristrutturazione) da parte degli Uffici.

I segnali dati dalla giurisprudenza che ha sottoposto il creditore pubblico (erariale/previdenziale) alle regole della maggioranza, nel caso in cui il concordato preventivo sia stato chiesto senza la previa istanza di transazione fiscale, già dimostrano come la particolarità del credito erariale non possa giustificare trattamenti differenziati a parità di natura e di classe in violazione del principio del *par condicio creditorum* e della

regole fissate nella legge fallimentare con particolare riguardo al c.d. *cram down*.

L'evoluzione che la sentenza in esame offre all'attenzione dimostra che il credito erariale non solo è pari agli altri ma anche che deve essere tutelato massimizzando le probabilità di soddisfazione con "approcci" analoghi a quelli proprie della ristrutturazione dei debiti tra privati così da garantire nell'accordo l'effettività dell'incasso e la salvaguardia dell'impresa e del livello occupazionale.

Nella prospettiva dell'ammissibilità dei ricorsi per concordato preventivo, degli accordi di ristrutturazione e delle mere istanze di transazione fiscale, esce, quindi, rafforzata la natura disponibile dell'obbligazione tributaria (almeno per il settore delle imposte armonizzate quale l'IVA) condizionando la riduzione del debito ad essa conseguente a dati oggettivi (il confronto con la quota parte dell'attivo liquidabile di spettanza dell'Erario) scevri di qualsiasi discrezionalità.

Si supera, così, la posizione assunta dalla Corte costituzionale nella sentenza 30 luglio 2014, n. 225, in cui, a seguito della rimessione da parte del Tribunale di Verona, si era dichiarata rilevante ma non fondata la questione di legittimità costituzionale del disposto degli artt. 160

e 182-ter della legge fallimentare rispetto agli artt. 3 e 97 della Cost. nella parte in cui si prevede (va) “esclusivamente la dilazione del pagamento”.

In tale occasione, riconosciuta la natura dell’IVA quale “risorsa propria” dell’Unione Europea, anche alla luce dell’ottavo considerando della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, i Supremi giudici nazionali, muovendo dai precedenti comunitari - su cui si erano adagiati un po’ troppo frettolosamente essendo, in realtà, diversi da quello *de quo* - che avevano condannato il condono tombale IVA italiano ed escluso la legittimità in genere di rinunce incondizionate all’accertamento di tributi armonizzati, conclusero nel senso dell’eccezionalità di qualsiasi ipotesi di rinuncia al gettito tributario, della ragionevolezza della sola deroga al principio di indisponibilità del tributo che trovasse, per l’IVA, espressione nella sola rateizzazione per un arco temporale indefinito e, comunque, superiore a quello della rateizzazione c.d. normale e, infine, della non comparabilità (*sic!*) tra crediti tributari e crediti privati anche privilegiati, come, peraltro, già affermato nella giurisprudenza di legittimità.

Un dato storico non trascurabile è che il giudice di Verona avesse evidenziato nella rimessione alla Corte costituzionale come l’art. 97 Cost., nell’obbligare la PA a seguire l’economicità e la “massimizzazione delle risorse”, ben potesse fondare anche la riduzione dell’IVA in sede transattiva qualora, però, l’Agenzia fosse stata messa in grado di valutare, per il tramite dell’istanza di transazione o del ricorso per concordato preventivo e dei documenti allegati, la convenienza del piano con riduzione rispetto a quanto si potesse ricavare dalla vendita in sede fallimentare.

La sentenza della CGE non esplicita, però, una serie di motivi e presupposti molto ben rappresentati, invece, nelle Conclusioni dell’Avvocato Generale Eleanor Sharpston.

La loro lettura mette in luce la necessità di apprezzare in modo specifico le proposte di transazione fiscale nelle quali, con il corredo di una puntuale ed argomentata asseverazione, si dimostri una misura di soddisfazione superiore

a quella raggiungibile in sede di fallimento, ciò al fine di meglio comprendere i limiti della libertà concessa ai singoli Stati di utilizzare i mezzi a loro disposizione per garantire l’esatto adempimento degli obblighi tributari nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell’Unione; l’Avvocato prosegue ricordando come una sostanziale rinuncia sia configurabile anche con riduzioni così significative da far configurare quasi delle esenzioni come accaduto nei precedenti in materia di condono.

In aperta contraddizione (in senso evolutivo, ovviamente) con quanto sostenuto dalla nostra Corte costituzionale, le Conclusioni escludono, nei §§ 34 e ss., che la funzionalizzazione del credito IVA consenta “agli Stati membri di accordare ai crediti IVA un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti” e che “la rinuncia” anche “al pagamento integrale di un credito IVA” sia “legittima” sebbene solo in presenza di circostanze che “siano eccezionali, puntuali e limitate”.

L’Avvocato aggiunge, con estrema rilevanza ai fini che qui interessano, che i singoli Stati devono “godere di un livello di flessibilità quanto alla riscossione dei crediti IVA” quando il contribuente si trovi “in stato di difficoltà finanziaria” ed il patrimonio del debitore non sia “sufficiente a soddisfare tutti i creditori”; ciò anche nella prospettiva, presente nei concordati non liquidatori, di evitare che una ristrutturazione integrale, pretesa dagli Uffici ma non fattibile nella realtà asseverabile, si riveli da subito un ostacolo “all’efficace ristrutturazione di imprese sane in difficoltà finanziarie”.

L’ulteriore dato di fondamentale importanza è la riconosciuta decisività dell’attestazione dell’esperto indipendente il quale, sotto responsabilità penale, dovrà asseverare non solo la fattibilità del piano di rientro ma anche, come sottolinea l’Avvocato Generale, “che l’Amministrazione non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento”.

Non da ultimo, peraltro, lo stesso Avvocato, al §43, ricorda come esista un interesse comunitario alla permanenza delle imprese sul mercato da perseguirsi eliminando “gli ostacoli all’efficace ristrutturazione di imprese sane in diffi-

coltà finanziaria, promuovendo in tal modo l'imprenditoria, gli investimenti e l'occupazione e contribuendo a ridurre gli ostacoli al buon funzionamento del mercato interno", tutti obiettivi che sarebbero impediti dalle conseguenze di un mancato accordo per un rifiuto dell'Agenzia di accettare un pagamento pari al valore di soddisfazione in fallimento.

Sulla base, allora, di questi passaggi delle precedenti Conclusioni deve essere intesa la parte finale della sentenza della CGE nella parte in cui viene dettata la regola operativa: qualora il patrimonio del contribuente non sia sufficiente a pagare tutti i crediti in una misura eguale per classe, il pagamento parziale di un credito privilegiato di natura tributaria come l'IVA può essere ammesso solo se "un esperto indipendente attesta che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore".

### **Il ruolo dell'asseveratore nella dimostrazione della fattibilità e del valore liquidabile del patrimonio del contribuente**

L'esito sintetico della sentenza è, dunque, chiaro: l'IVA può essere pagata in misura ridotta solo nei limiti in cui la sua determinazione sia almeno pari (ma anche superiore) a quanto l'Erario otterrebbe se si liquidassero i beni (se presenti, però) del debitore e solo rispetto ai valori che l'attestatore abbia indicato come realizzabili, con idonea argomentazione e prova.

A questo punto, rispetto a quanto l'esperienza ha sino ad oggi evidenziato, il professionista, terzo indipendente, si dovrà gravare dell'onere, non solo del giudizio di fattibilità in ordine alla veridicità dei dati aziendali ed alla sostenibilità prospettica della proposta, ma anche di quello di valutazione.

#### **LA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA**

##### **Pagamento parziale dell'IVA**

Sulla base delle precedenti Conclusioni dell'Avvocato Generale, la parte finale della sentenza della CGE va intesa nel senso che, qualora il **patrimonio del contribuente non sia sufficiente** a pagare **tutti i crediti** in una misura eguale per classe, il pagamento **parziale** di un credito privilegiato di natura tributaria come l'IVA può essere ammesso solo se "un **esperto indipendente** attesta che tale credito **non riceverebbe un trattamento migliore** nel caso di **fallimento del debitore**".

Ciò conferma l'impressione che sia proprio nella rilevanza dell'asseverazione la giustificazione della disponibilità del credito tributario cartolare ma non realizzabile nella misura piena; la responsabilità penale prevista dalla legge fallimentare è la garanzia a favore dell'Erario che quanto si assevera (ed ora anche valuta) sia attendibile poiché è rispetto a tali valori che il creditore

pubblico esprimerà la propria volontà.

La fattibilità del piano è, quindi, preliminarmente condizionata dall'asseverazione non solo della presenza di *assets* liquidabili ma di un valore pari almeno a quello che, nel piano rateizzato, si offre.

La rilevanza penale della falsa asseverazione si estende, pertanto, anche a valori di liquidazione sottostimati o ritenuti infondatamente assenti.

Si ricordi come nel caso della transazione fiscale si sia provveduto, nel 2012, alla tipizzazione nell'art. 236-bis c.p. del "Falso in attestazioni e relazioni" all'interno del Titolo VI, Capo III del c.p. dedicato alle "Disposizioni applicabili nel caso di concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati e liquidazione coatta amministrativa".

L'art. 236-bis prevede, oltre alla pena detentiva, anche una congrua pecuniaria per il professionista che, anche nella relazione e nelle attestazioni contemplate dall'art. 161, comma 3, "*espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti*" (là dove, è agevole rilevare, l'art. 19, comma 2, Legge 27 gennaio 2012, n. 3, sanziona penalmente direttamente le false attestazioni compiute dal componente dell'organismo di crisi in ordine alla veridicità dei dati contenuti nella proposta di accordo del debitore o nei documenti ad essa allegati ovvero in ordine alla fattibilità del piano di ristrutturazione dei debiti proposto dal debitore).

Se il valore diventa, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia, un parametro fondamentale per la riduzione, il “bene giuridico” tutelato dal reato si identifica nell'affidamento che la relazione crea sulla convenienza del pagamento in misura ridotta rispetto alla vendita fallimentare.

Nella scia di una tradizione del diritto penale dell'economia anglosassone, l'attestatore si palesa quale *gatekeeper* esterno all'impresa possibile autore di un reato proprio non ridotto al falso documentale ma assai vicino a quelli riferibili alla persona esercente un servizio di pubblica necessità.

Si potrebbe, allora, riflettere se l'avvenuta positiva asseverazione crei un automatismo procedimentale tale da far presumere ben soddisfatto anche l'interesse erariale salvo che l'Agenzia delle entrate contesti il contenuto della relazione, nonostante la sua affidabilità sia garantita penalmente, sui relativi passaggi tecnico/economici.

Ciò deriverebbe dal pieno apprezzamento in termini consequenziali della funzione pubblicistica (del certificatore, prima ed, ora) dell'asseveratore nella transazione fiscale, a nulla rilevando che la nomina avvenga da parte non dell'ente pubblico creditore ma del contribuente debitore poiché l'incaricato, in ragione della sua perizia e indipendenza rispetto al contribuente, è tenuto a tutelare, innanzitutto, l'interesse pubblico a quel “minor male” in cui si sostanzia una effettiva riscossione anche se non di tutto il debito a ruolo o, comunque, maturato.

### Valorizzazione del patrimonio e quota creditoria di soddisfazione da garantire

Il grande elemento di novità che discende dalla decisione comunitaria è l'individuazione di un parametro oggettivo/quantitativo rispetto al

#### IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

##### Quota creditoria da garantire

- In sede di proposta di accordo di transazione, il **credito IVA non** potrà essere **ridotto** del valore corrispondente a quello coperto dal **valore liquidabile**. Che cosa accadrebbe se vi fossero crediti privati **superiori** a quello **IVA** ai quali si volesse applicare il medesimo criterio, cioè un'offerta pari a quanto ottenibile dalla liquidazione dell'attivo in sede fallimentare?  
- Il **credito IVA** potrebbe essere **soddisfatto** nella misura corrispondente a quella dell'**attivo liquidabile dopo** aver sottratto da questo quanto corrispondente ai crediti **superiori**.

quale stabilire, di volta in volta, la misura al di sotto della quale non può scendere la disponibilità del credito IVA verso l'impresa fallibile che abbia presentato una proposta di accordo.

La CGE in molte occasioni si riferisce al valore di liquidazione del patrimonio come base di valutazione per la scelta del creditore pubblico costituendo la liquidazione dello stesso in sede fallimentare

l'unico strumento, dai lunghi tempi di attuazione, per garantire la soddisfazione del credito. Di fronte al riconoscimento della compatibilità con i principi e le norme di cui all'art. 4, §3, del TUE e della Direttiva IVA di un pagamento parziale dell'IVA - laddove “sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente e all'esito del controllo del Tribunale” non sia prevedibile “un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare” - occorre verificare più nel dettaglio in che termini il parametro vada utilizzato.

Considerando, infatti, che il credito IVA ha una posizione nella classificazione dei crediti di cui agli artt. 2777 ss. del Codice civile non primaria, sebbene superiore a quella delle imposte sul reddito, questo non potrà essere ridotto, in sede di proposta, del valore corrispondente a quello coperto dal valore liquidabile; ciò potrebbe, di conseguenza, giustificare una inferiore (o addirittura, nulla) soddisfazione del credito erariale per le imposte sul reddito qualora, al netto della soddisfazione dell'IVA nella misura pari al liquidabile, residuasse poco (o nulla).

Ma cosa potrebbe accadere se vi fossero crediti privati superiori a quello IVA e ad essi si volesse applicare lo stesso criterio cioè un'offerta pari a quanto ottenibile dalla liquidazione dell'attivo in sede fallimentare?

Il credito IVA potrebbe essere soddisfatto nella misura corrispondente a quella dell'attivo li-

quidabile dopo aver sottratto da questo quanto corrispondente ai crediti superiori; se così non fosse si causerebbe una palese violazione della *par condicio creditorum*.

Nell'eventualità in cui, invece, non vi fossero crediti superiori a quello IVA è evidente che l'importo del tributo indiretto avrebbe una strada spianata anche a danno, in ipotesi, del credito per le imposte sul reddito qualora il valore liquidabile *post* soddisfazione dell'IVA non avesse affatto capienza o alcuna rilevante capienza.

Vi è, peraltro, da ipotizzare che il patrimonio liquidabile non sia di particolare rilievo quantitativo, in assoluto o relativamente al totale dell'indebitamento.

In questi casi il principio enunciato dalla Corte di Giustizia non avrebbe altra rilevanza pratica se non quella di rendere ancora più compatibile con la disciplina comunitaria e con la riconosciuta (relativa) falcidiabilità dell'IVA una proposta nella quale quanto offerto fosse, seppur non pari al debito, quanto meno superiore al valore acquisibile in sede fallimentare.

Infine, si deve segnalare come i giudici comunitari abbiano fatto riferimento ad un ben preciso valore che si caratterizza per la sua collocazione nel contesto della liquidazione fallimentare la quale presenta valori di molto inferiori a quelli c.d. normali (per dirla nel linguaggio del legislatore fiscale), ovvero di mercato rispetto a transazioni fra parti indipendenti.

La puntualizzazione non è di poco momento in quanto è possibile dimostrare come, nella maggior parte dei casi, anche se il valore di partenza dei beni liquidabili fosse pari a quello di mercato, la diserzione nelle aste o l'assenza immediata di acquirenti, qualora la vendita fosse intentata a trattativa privata, comporterebbero una significativa riduzione del prezzo di chiusura e, quindi, dell'effettivo valore di vendita fallimentare.

### **Asseverazione sul valore di liquidazione fallimentare, proposta superiore e doverosità dell'accordo**

La particolare attenzione che la CGE dedica al valore liquidabile del patrimonio e all'apprezzamento che dello stesso deve fare l'asseveratore sotto responsabilità penale, *ex art. 236 bis* della l.f., rafforza l'impressione che gli spazi di scelta per l'Agenzia diventino più angusti e gravino i singoli Uffici di un profondo e non facile onere motivazionale nel caso di rigetto dell'accordo (nonché, nella permanente inaccessibilità del parere vincolante, anche le Direzioni regionali).

Anche alla luce dei principi perseguibili ed interessi pubblici tutelabili attraverso un accordo su valori di liquidazione fallimentare, come esposti nelle Conclusioni dell'Avvocato Generale Eleanor Sharpston, non pare temerario prefigurare una situazione di doverosità qualora la proposta fosse, addirittura, superiore al valore ritraibile dalla liquidazione fallimentare; non si rinvengono, infatti, plausibili ragioni che l'Ufficio possa addurre per iscritto ad un simile rifiuto se non quelle, molto tecniche ed analitiche, relative all'erroneità dell'asseverazione già in un momento *ex ante* rispetto alla perfezione ed attuazione della ristrutturazione.

## LA SENTENZA

Corte di giustizia UE, Sez. II, Sent. 7 aprile 2016, causa C-546/14 - Pres. Ilešič - Rel. Jarašiūnas

**L'art. 4, par. 3, TUE, nonché gli artt. 2, 250, par. 1, e 273 della Direttiva 2006/112/CE, 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'IVA attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento.**

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, paragrafo 3, TUE e della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la "Direttiva IVA").

2. Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una proposta di concordato preventivo presentata dalla Degano Trasporti S.a.s. di F. D. & C., in liquidazione (in prosieguo: la "Degano Trasporti"), dinanzi al Tribunale di Udine (Italia).

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

3. Ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lett. a), c) e d), della Direttiva IVA, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'"IVA") 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 tale, nonché le importazioni di beni.

4. L'art. 250, paragrafo 1, della Direttiva IVA dispone quanto segue:

"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".

5. Ai sensi dell'art. 273, comma 1, 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".

#### *Diritto italiano*

6. Il Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267, recante "Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa" (GURI n. 81 del 6 aprile 1942), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la "legge fallimentare"), disciplina la procedura di concordato preventivo agli artt. 160 e seguenti.

7. Con tale procedura, che mira a evitare una dichiarazione di fallimento, l'imprenditore che si trovi in stato di crisi o di insolvenza propone ai suoi creditori di mettere a disposizione il proprio patrimonio al fine di rimborsare integralmente i crediti privilegiati e parzialmente i crediti chirografari. Il concordato preventivo può, tuttavia, prevedere un pagamento parziale di talune categorie di crediti privilegiati, purché un esperto indipendente attesti che questi ultimi non riceverebbero un trattamento migliore nel caso di fallimento dell'imprenditore.

8. La procedura di concordato preventivo, cui partecipa il Pubblico ministero, è avviata su domanda dell'imprenditore dinanzi al giudice competente. Quest'ultimo si pronuncia anzitutto sulla ricevibilità della domanda, dopo aver verificato la sussistenza dei presupposti di legge per il concordato preventivo. In seguito, i creditori ai quali il debitore non proponga un pagamento integrale del rispettivo credito sono chiamati a votare la proposta di concordato preventivo, che deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino la maggioranza del totale dei crediti dei creditori ammessi al voto. Se infine tale maggioranza è raggiunta, il Tribunale - decise eventuali opposizioni di creditori dissenzienti e comunque verificati nuovamente i presupposti di legge - omologa il concordato preventivo. Il concordato preventivo così omologato è vincolante per tutti i creditori.

9. Peraltro, l'art. 182-ter della legge fallimentare, intitolato "Transazione fiscale", prevede che, con il piano di cui all'art. 160 di tale legge, il debitore possa proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. Con riguardo, tuttavia, all'IVA e alle ritenute operate e non versate, la proposta del debitore può solo prevedere la dilazione del pagamento.

#### Procedimento principale e questione pregiudiziale

10. Il 22 maggio 2014, la Degano Trasporti ha presentato al giudice del rinvio una domanda di concordato preventivo. Trovandosi in stato di crisi, essa intende liquidare in tal modo il suo patrimonio, al fine di provvedere al pagamento integrale di taluni creditori privilegiati e al pagamento in percentuale dei creditori chirografari e di creditori privilegiati di grado inferiore, per i cui crediti sostiene che non vi sarebbe comunque capienza, neppure in caso di fallimento. Tra questi ultimi vi è un debito di IVA che la Degano Trasporti propone di pagare parzialmente, senza vincolare tale proposta alla conclusione di una transazione fiscale.

11. Dovendosi pronunciare in merito alla ricevibilità della domanda della Degano Trasporti, il giudice del rinvio rileva, in particolare, che l'art. 182 ter della legge fallimentare pone il divieto di concordare, nell'ambito di una transazione fiscale, un pagamento parziale dei crediti dello Stato relativi all'IVA - ai quali la legge riconosce il rango di crediti privilegiati di grado 19° -, ammettendone soltanto un pagamento dilazionato nel tempo.

12. Esso precisa che, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte di cassazione (Italia), tale divieto - seppure posto dall'art. 182 ter della legge fallimentare, che disciplina la transazione fiscale - vale in ogni caso e rimane inderogabile anche nell'ambito di una proposta di concordato preventivo. Tale interpretazione del diritto nazionale s'impone, secondo detto giudice, alla luce del diritto dell'Unione, in particolare dell'art. 4, paragrafo 3, TUE e della Direttiva IVA, come interpretati nelle sentenze Commissione/Italia (C\_132/06, EU:C:2008:412), Commissione/Italia (C\_174/07, EU:C:2008:704) e Belvedere Costruzioni (C\_500/10, EU:C:2012:186).

13. Il giudice del rinvio si domanda, tuttavia, se l'obbligo degli Stati membri di adottare tutte le misure legislative e amministrative necessarie a garantire il prelievo integrale dell'IVA, obbligo previsto dal diritto dell'Unione, impedisca effettivamente di ricorrere a una procedura concorsuale alternativa al fallimento, nel cui ambito l'imprenditore in stato di insolvenza liquida tutto il proprio patrimonio per pagare i propri creditori e preveda pagamenti dei crediti IVA non deteriori rispetto all'ipotesi alternativa del fallimento.

14. Il Tribunale di Udine ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se i principi e le norme contenuti nell'[articolo] 4, paragrafo [3, TUE] e nella Direttiva [IVA], così come già interpretati nelle sentenze della Corte [Commissione/Italia (C\_132/06, EU:C:2008:412), Commissione/Italia (C\_174/07, EU:C:2008:704) e Belvedere Costruzioni (C\_500/10, EU:C:2012:186)], debbano essere altresì interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (e, quindi, per quanto riguarda il caso qui in decisione, un'interpretazione degli [articoli] 162 e 182 ter [della legge fallimentare]) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito dello Stato relativo all'IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito - sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente e all'esito del controllo formale del Tribunale - un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare".

#### Sulla questione pregiudiziale

15. Dato che il giudice del rinvio precisa di sollevare il presente rinvio pregiudiziale in fase di valutazione della ricevibilità della domanda di cui è stato investito - sebbene la fase propriamente contenziosa della procedura di concordato preventivo abbia inizio solamente dopo l'approvazione di un siffatto concordato quando i creditori messi in minoranza possono proporre formale opposizione - occorre, in via preliminare, rilevare che tali elementi non ostano alla competenza della Corte a conoscere della presente domanda di rinvio pregiudiziale.

16. I giudici nazionali possono, infatti, adire la Corte se al loro cospetto pende una lite e se sono stati chiamati a statuire nell'ambito di un procedimento destinato a risolversi in una pronuncia di carattere giurisdizionale (sentenze Grillo Star Fallimento,



C\_443/09, EU:C:2012:213, punto 21, nonché Torressi, C\_58/13 e C\_59/13, EU:C:2014:2088, punto 19), e la scelta del momento più idoneo per interrogare la Corte in via pregiudiziale è di loro esclusiva competenza (v., in tal senso, sentenze X, C\_60/02, EU:C:2004:10, punto 28, e AGM-COS.MET, C\_470/03, EU:C:2007:213, punto 45).

17. La Corte è quindi competente a conoscere della presente domanda di rinvio pregiudiziale, sebbene sia stata presentata dal giudice del rinvio in fase di esame non contraddittorio della ricevibilità della domanda di cui è stato investito, domanda diretta ad aprire una procedura di concordato preventivo che, come emerge dalle norme procedurali nazionali citate al punto 8 della presente sentenza, sfocia, se ricevibile, in una decisione di tipo giurisdizionale, adottata in presenza del Pubblico ministero, dopo che il giudice abbia eventualmente statuito sulle opposizioni sollevate dai creditori messi in minoranza.

18. Con la sua questione il giudice del rinvio domanda, sostanzialmente, se l'art. 4, paragrafo 3, TUE nonché gli artt. 2, 250, paragrafo 1, e 273 della Direttiva IVA ostino 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 in caso di proprio fallimento.

19. A tale riguardo occorre ricordare che dagli artt. 2, 250, paragrafo 1, e 273 della Direttiva IVA nonché dall'art. 4, paragrafo 3, TUE emerge che gli Stati membri hanno l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio (sentenze Commissione/Italia, C\_132/06, EU:C:2008:412, punto 37; Belvedere Costruzioni, C\_500/10, EU:C:2012:186, punto 20; Åkerberg Fransson, C\_617/10, EU:C:2013:105, punto 25, e WebMindLicenses, C\_419/14, EU:C:2015:832, punto 41).

20. Nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiano, al riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione (sentenze Commissione/Italia, C\_132/06, EU:C:2008:412, punto 38, e Belvedere Costruzioni, C\_500/10, EU:C:2012:186, punto 21).

21. 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 questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme dei medesimi. La Direttiva IVA deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, in base al quale 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 principio (v., in tal senso, sentenze Commissione/Italia, C\_132/06, EU:C:2008:412, punto 39; Commissione/Germania, C\_539/09, EU:C:2011:733, punto 74, e Belvedere Costruzioni, C\_500/10, EU:C:2012:186, punto 22).

22. Le risorse proprie dell'Unione comprendono, in particolare, ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 163, pag. 17), le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione. Sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde (sentenza Åkerberg Fransson, C\_617/10, EU:C:2013:105, punto 26 nonché giurisprudenza ivi citata).

23. Alla luce di tali elementi occorre esaminare se 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 come prevista dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, sia contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione.

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 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'art. 4, paragrafo 3, TUE nonché gli artt. 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.

#### Sulle spese

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

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

L'art. 4, paragrafo 3, TUE nonché gli artt. 2, 250, paragrafo 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.