

LA FALCIDIABILITA' CONCORDATARIA DEL CREDITO IVA: STORIA INFINITA O STORIA FINITA?

di

Francesco Pedoja

(Presidente del Tribunale di Pordenone)

SOMMARIO: *1. Introduzione. | 2. Conseguenze applicative | 3. Aspetti penalistici.*

1. Introduzione.

Premetto che ho sempre sostenuto la non obbligatorietà da un lato della transazione fiscale ex art. 182 ter L.F. – che ha come funzione specifica la cristallizzazione/consolidamento anche per il futuro dei crediti previdenziali e fiscali - per la falcidia concordataria di tali crediti e d'altro lato la falcidiabilità in particolare del credito IVA nel Concordato preventivo indipendentemente dalla transazione fiscale, apparendo quanto mai assurdo che un credito avente in sede fallimentare il privilegio di grado 19° dovesse essere soddisfatto integralmente in sede concordataria, impedendo una valutazione di convenienza anche da parte dell'Agenzia delle Entrate.

A fronte di tale convinzione personale sia la S.C. (a far data dalle sentenze gemelle n. 229321 e 22932 del 2011 e sino alla sentenza n.2560 del 2016) in maniera costante sia la Corte costituzionale con sentenza n.225 del 2014 – peraltro quest'ultima in modo fuorviante ed impreciso – avevano ribadito la fondatezza del dogma della non falcidiabilità del credito IVA in quanto rappresentava introito-risorsa propria dell'Unione

Europea e pertanto pretesa tributaria indisponibile all'infuori di specifica previsione normativa che ne prevedesse la rideterminazione.

Ora la sentenza 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia della Unione Europea ha precisato l'infondatezza di tale dogma, pur adducendo alcune condizioni specifiche procedurali e normative ineliminabili per la falcidiabilità concordataria del credito.

In particolare la Corte ha affermato che detta falcidiabilità è consentita solo a condizione della sua previsione normativa da parte della Legge nazionale, nonché a condizione che un esperto indipendente certifichi che il credito IVA non possa essere maggiormente soddisfatto in procedure alternative liquidatorie al C.P. (alias fallimento).

2. Conseguenze applicative.

In tale situazione e con siffatti precisazioni in ordine alla falcidiabilità del credito IVA deve ora accertarsi in primo luogo se la legislazione nazionale la preveda in astratto .

Questo primo interrogativo può trovare risposta positiva qualora si ribadisca il carattere non obbligatorio della transazione fiscale con conseguente applicazione delle regole generali di cui agli artt.160 e ss. L.F. anche ai crediti non falcidiabili in sede di transazione fiscale e cioè la possibilità di non soddisfare in maniera integrale detti crediti in mancanza dei beni su cui esercitare il privilegio generale loro spettante.

Quanto all'ulteriore condizione della presenza di una certificazione da parte di un esperto indipendente, la stessa è prevista espressamente dall'art.160 c.2 L.F. che, richiamando l'art.67 c.3 lett. d) L.F. quanto ai requisiti del professionista esperto, ribadisce la qualifica di "indipendente" del professionista nominato dal debitore.

Se non si ritenesse corretta tale interpretazione ed a maggiore garanzia del credito fiscale dovrebbe farsi riferimento a quanto contenuto nell'attestazione di cui all'art.161 c.3 L.F.

Dovremo peraltro attendere quale sarà l'orientamento della Giurisprudenza di merito e poi di quella di legittimità.

Nelle more va sottolineata comunque la portata dichiarativa della sentenza della Corte UE anche oltre il caso esaminato – trattandosi di ricorso pregiudiziale - e quindi ribadita la sua efficacia *ex tunc* anche su procedure concordatarie ancora non pervenute alla pronuncia di omologazione o comunque al decreto di inammissibilità irrevocabile e pertanto non esaurite.

Diverse conclusioni vanno invece assunte per quanto riguarda l'accordo di ristrutturazione dei debiti previsto dalla L. n.3/2012.

Infatti l'art. 7 esclude espressamente, richiamando quanto stabilito in tema di transazione fiscale ex art.182 ter L.F., la falcidiabilità del credito IVA, per il quale è prevista la sola dilazione di pagamento.

3. Aspetti penalistici.

Vanno esaminate infine le conseguenze della falcidiabilità concordataria del credito IVA sul piano della responsabilità penale dopo le modifiche legislative introdotte dal D.Lgs. n.158/2015.

In particolare va affrontato il problema dell'applicabilità al pagamento concordatario ridotto del credito IVA, nei limiti della proposta omologata, della causa di non punibilità prevista dall'art.11 che ha modificato l'art.13 del D.Lgs. n.74/2000.

L'art.13 c.1 prevede ora la non punibilità dei reati tributari di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater c.1 qualora prima dell'apertura del dibattimento di primo grado i debiti, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi, siano estinti *“mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso”*.

E' evidente che la procedura concordataria non rientra tra le speciali procedure conciliative previste dalle norme tributarie, ma peraltro potrebbe ritenersi che l'integrale pagamento degli importi dovuti debba riferirsi a quanto stabilito come percentuale promessa nella proposta concordataria omologata, e ciò indipendentemente dal voto

favorevole dell’Agenzia delle Entrate, che comunque sarebbe tenuta in forza del C.P. a subire la proposta medesima.

Il C.P. infatti ha natura esdebitatoria per i debiti inadempiti oltre la percentuale promessa, debiti quindi che non possono essere più richiesti in esecuzione per l’eccedenza.

In tal senso deve ritenersi che l’integrale pagamento, condizione di non punibilità, vada riferito al credito risultante dalla proposta concordataria omologata e non a quello originario ormai “novato”.

Tale interpretazione estensiva appare compatibile con le regole interpretative costituzionalmente previste per le norme penali, trattandosi di interpretazione *in bonam partem*.

Ne consegue che la falciabilità concordataria del credito IVA non può non incidere anche sotto il profilo incriminatorio penale, esentando da pena l’imprenditore che abbia proposto – ed ottenuto con l’assenso della maggioranza esplicita dei creditori e con l’omologa del Tribunale - un pagamento all’origine parziale del credito medesimo.

Attendiamo la risposta della Giurisprudenza.