

Essere o non essere... Ecco il problema dell'infalciabilità dell'IVA

Autore: Giarrizzo Mauro

In: Diritto civile e commerciale, Giurisprudenza commentata

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione il 27/12/2016, ha emesso questo principio di diritto: <<La previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'art. 182 ter[1] legge fallimentare trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da transazione fiscale[2]>>.

La Corte di Giustizia della Comunità Europea, con sentenza del 7 aprile 2016, nella causa C-546/14[3], decise sulla possibilità di poter accedere al concordato preventivo (nella fattispecie la Degano Trasporti il 22/05/2014 chiese detto concordato preventivo senza vincolo di transazione fiscale),[4] quale procedura concorsuale senza che vi ostasse il diritto comunitario.

Leggi la sentenza della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016.

Già subito dopo l'emanazione della suddetta sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea, (Sezione II), la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, con il documento del 15/06/2016[5], espose nel suo abstract quanto segue: <<Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha ritenuto compatibile con la normativa comunitaria in materia di IVA una proposta di concordato preventivo che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento deteriore di tale credito nell'alternativa fallimentare. L'autorevole

affermazione circa la mancanza di qualsiasi vincolo di matrice comunitaria al divieto di falcidia dell'IVA, oltre a sollecitare la modifica da parte del legislatore nazionale del testo dell'art. 182 ter legge fallimentare attualmente in vigore, impone un' immediata attuazione di quanto statuito dalla CGCE nelle ipotesi di concordato preventivo in cui non sia stato attivato il procedimento di transazione fiscale>>.

La falcidiabilità dell'IVA, prevista dall'art. 160[6], comma 2, legge fallimentare, deve coniugarsi con l'intangibilità dell'IVA di cui all'art. 182 ter, medesima legge, che non permette alcuna possibilità di pagamento parziale se il soggetto insolvente non abbia chiesto la transazione fiscale.

La Corte di Cassazione nel confermare la facoltà[7] in capo al debitore di chiedere la transazione fiscale, con le sentenze gemelle del 4 novembre 2011 n. 22931[8] e n. 22932[9], aveva tracciato una linea maestra.aria.

Già il Legislatore, con l'introduzione dell'art. 182 ter legge fallimentare, ha posto regole antinomiche e non coordinate con la permanenza dell'art. 160, comma 2, detta legge.

Regola di favore per una parte dei creditori.

Il contrasto di norme, entrambe speciali, stride con l'istituto del privilegio[10], norma che resiste alle intemperie legislative. La stessa Corte di Cassazione, Sez. I, 30/07/2004, n. 14646, e conformi, stessa Sez. I, n. 10734/1994; n. 11512/1993, in tema generale di qualificazione dei crediti privilegiati, afferma che <<integra la causa petendi della domanda, atta a far introdurre nel processo il campo di indagine necessario all'accertamento della sussistenza del singolo diritto di prelazione.>>[11]

Lo studio dell'istituto del privilegio deve essere ricercato nella legge, come ammodernata dalla giurisprudenza! A parere di chi scrive la Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, ha portato le lancette dell'orologio indietro nel tempo e, pur avendo menzionato sia la sentenza della CGCE sia l'istituto del privilegio, ha tenuto saldo la tutela del credito IVA.

In merito alla falcidiabilità o meno dell'IVA, la stessa Dottrina[12] è divisa tra chi la conferma e chi la nega[13], mentre le suddette sentenze gemelle della medesima Corte di Cassazione affermano altro.

Anche la Corte Costituzionale con
la sentenza

n. 225[14] del 15 luglio 2014

si espresse su un tema altrettanto delicato ed importante, quale la possibilità di sottoporre il credito erariale

IVA a falcidia. Infatti, la sentenza della Corte Costituzionale afferma che la: <<norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale.>>

Se da una parte la norma permette la falciabilità dei crediti privilegiati, purchè in presenza di perizia rilasciata da professionista indipendente, dall'altra la medesima norma, art. 182 ter, impone il categorico divieto di poter soddisfare i creditori con quello che si ha.

La soluzione prospettata dalla Cassazione, con la sentenza in commento, appare di non possibile applicazione poiché, detto principio di diritto, stride con la decisione dei Giudici della CGCE.

Anche l'intervento dell'Avvocato Generale UE, nelle conclusioni del 14 gennaio 2016, C-546/14, affermò che: <<...omissis...34. In primo luogo, l'argomento che i crediti IVA debbano avere precedenza su tutti gli altri crediti per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione non trova alcun supporto nei principi che ho richiamato. È vero che la libertà degli Stati membri nel garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi è limitata dall'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse proprie dell'Unione, compresa l'IVA. Il sistema comune dell'IVA non impone tuttavia agli Stati membri di accordare ai crediti IVA un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti.

35. Nelle mie conclusioni nella causa Belvedere Costruzioni ero dell'avviso che l'obbligo della riscossione effettiva non può essere assoluto. La Corte ha accolto tale affermazione sulla base del fatto, in primo luogo, che l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non può contrastare con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio
e, in secondo luogo, che la disposizione in questione non costituiva una rinuncia generale alla riscossione

dell'IVA per un dato periodo, bensì una disposizione eccezionale che, per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai presupposti della sua applicazione, non creava significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudicava il principio di neutralità fiscale.

36. In talune circostanze, pertanto, uno Stato membro può ragionevolmente ritenere legittima la rinuncia al pagamento integrale di un credito IVA, purché siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate e purché lo Stato membro non crei significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudichi il principio di neutralità fiscale.

37. In tale contesto, gli Stato membri devono godere di un livello di flessibilità quanto alla riscossione dei crediti IVA quando - come nel procedimento principale - il soggetto passivo si trova in stato di difficoltà finanziaria. Detta situazione è specifica perché il patrimonio del soggetto passivo non è sufficiente a soddisfare tutti i creditori. In tali circostanze, poiché nel diritto dell'Unione non vi sono norme di armonizzazione relative al rango dei crediti IVA, gli Stati membri devono essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti (quali gli stipendi o i contributi previdenziali - o, nel caso di soggetti passivi singoli, gli alimenti) meritino una tutela maggiore.

38. Inoltre, una procedura come quella di cui trattasi nel procedimento principale è coerente con l'obbligo degli Stato membri di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione, in quanto comporta almeno tre salvaguardie relative alla tutela dei crediti IVA.

39. In primo luogo, la proposta di concordato deve essere respinta, tra l'altro, qualora il ricorrente abbia deliberatamente occultato parte dell'attivo o omesso di denunciare uno o più crediti (compresi i crediti IVA).

40. In secondo luogo, sebbene, ad avviso del giudice del rinvio, il concordato possa prevedere la

soddisfazione parziale di un credito IVA, ciò è possibile solo qualora un esperto indipendente attesti che l'amministrazione tributaria non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento. Di conseguenza, vi possono essere situazioni in cui un concordato preventivo comporti il pagamento di una porzione maggiore del debito IVA rispetto a quanto accadrebbe in caso di fallimento, ma il contrario può non essere vero. Ciò posto, una disposizione di diritto nazionale non può essere

ritenuta incompatibile con l'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione semplicemente perché sceglie un mezzo, piuttosto che un altro, per ottenere la massima riscossione possibile.

41. In terzo luogo, anche qualora la proposta di concordato sia ammissibile, il concordato stesso è soggetto al voto di tutti i creditori rispetto ai quali la proposta non prevede un pagamento integrale e immediato (compreso lo Stato qualora la proposta non preveda il pagamento integrale del credito IVA). Essa deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino complessivamente la maggioranza del totale dei crediti dei creditori ammessi al voto. I creditori dissenzienti possono quindi opporsi al concordato dinanzi al giudice. La procedura di concordato consente pertanto allo Stato di adottare tutte le misure che ritiene necessarie per garantire la riscossione dell'importo massimo di credito IVA date le circostanze. Il che può comportare, ad esempio, un voto contrario al concordato (o l'opposizione dinanzi al giudice) qualora lo Stato non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente.>>[15]

Perché, quindi, il cambiamento della Cassazione sulla possibilità di poter falciare l'IVA, in presenza di tutte le garanzie atte alla riscossione disposte dalla procedura concorsuale se il debitore non ha come pagarla? In ultima istanza e comunque il debitore non risponde con tutto i suoi beni presenti e futuri[16]?

Per saperne di più, leggi: **La falcidia del credito Iva: Cosa cambia dopo la sentenza della CGCE**

7-4-2016.

[1]

V. CUFFARO - B. SASSANI (a cura di), I Codici d'Udienza Giuffrè - Codice Civile e Procedura Civile e Leggi Complementari 2016, Milano 2016, pag. 1359,

Art. 182-ter. Trattamento dei crediti tributari e contributivi

<<1. 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). Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe.

2. Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici

nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda. L'agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni deve essere trasmessa al commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dagli articoli 171, primo comma, e 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

3.

Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma.

4.

Il voto è espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

5.

Il debitore può effettuare la proposta di cui al comma 1 anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. In tali casi l'attestazione di cui al citato articolo 182-bis, primo comma, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili; tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale. La proposta di transazione fiscale, unitamente alla documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati al comma 2 del presente articolo. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal

debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo precedente rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. L'adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. L'atto è sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

6. La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

[2] www.cortedicassazione.it

[3] www.curia.ue

[4] www.curia.eu - punto 10 della sentenza causa C-546/14.

[5] P. ROSSI, La falcidia del credito IVA tra concordato preventivo e transazione fiscale: cosa cambia dopo la sentenza della CGCE (7 aprile 2016 Causa C-546/14), abstract

[6] V. CUFFARO - B. SASSANI (a cura di), op. cit., pag. 1344, Dell'ammissione alla procedura di concordato preventivo - Art. 160.

-Presupposti per l'ammissione alla procedura.

L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere:

a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, accollo, o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote, ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni, o altri strumenti finanziari e titoli di debito;

b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assuntore; possono costituirsi come assuntori anche i creditori o società da questi partecipate o da costituire nel corso della procedura, le azioni delle quali siano destinate ad essere attribuite ai creditori per effetto del concordato;

c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;

d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

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

Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza.

In ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari. La disposizione di cui al presente comma non si applica al concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis.

[7] Il vocabolario Treccani,

II,

D-K , Facoltà: <<Potere, autorità, possibilità, capacità di fare o no qualcosa>>.

[8]<https://www.unijuris.it/sites/default/files/sentenze/Corte%20di%20Cassazione%204%20novembre%202011%20n.%2022931.pdf> : <<...omissis...ciò che rileva è l'erroneo richiamo alla disciplina della graduazione dei crediti. La disposizione che sostanzialmente esclude il credito IVA da quelli che possono formare oggetto della transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile. ...omissis... Il vincolo, per contro, non astringe il legislatore che può, come nella fattispecie e per cause discrezionalmente individuate, attribuire un trattamento particolare a determinati crediti come avviene per la prededuzione, senza che ciò incida automaticamente sul trattamento degli altri.>> La domanda di concordato fu dichiarata inammissibile.

[9] <https://www.unijuris.it/sites/default/files/sentenze/Corte%20di%20Cassazione,%20Sez.%20I,%2004%20novembre%202011%20n.%2022932.pdf> : <<...omissis... Con la transazione fiscale il debitore ottiene il vantaggio della apprezzabile o assoluta certezza sull'ammontare del "debito (a seconda del significato che si vuole attribuire al consolidamento) e quindi una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori. Tutto ciò ha però un costo che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti in questa sede di discuterlo e ridurlo. Escludendo il ricorso alla transazione fiscale il debitore non ottiene i richiamati benefici ma può optare per la contestazione della pretesa erariale in vista di un minore esborso se gli importi in contestazione non incidono in modo rilevante e se quindi il consenso del fisco non è decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza.>>

La Sentenza continua affermando che:<< Ma non vi è dubbio che l'esame della possibilità dell'alternativa presuppone innanzitutto che si accerti se il consenso del fisco sia comunque indispensabile per l'omologazione del concordato o se la falcidia del credito fiscale possa intervenire anche in presenza del voto contrario dell'Amministrazione. Il quesito deve essere risolto nel senso della seconda alternativa. Decisivo è in proposito il disposto della L. Fall., art. 184, laddove, enunciando gli effetti del concordato, sancisce che "il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato. La tassatività della disposizione, e quindi l'affermazione del principio secondo il quale l'assetto dei crediti (inteso quale definizione della percentuale di pagamento o delle modalità alternative di soddisfacimento) quale emerge dalla proposta omologata obbliga tutti i creditori indipendentemente non solo dal loro voto favorevole o contrario ma dalla stessa loro partecipazione al procedimento, porta ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporta, sarebbe stata espressamente inserita dal legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia.>>

[10] V. CUFFARO - B. SASSANI (a cura di), op. cit. pag. 556, Art. 2745 Fondamento del privilegio: <<Il privilegio

è accordato dalla legge in considerazione della causa del credito. La costituzione del privilegio può tuttavia dalla legge essere subordinata alla convenzione delle parti; può anche essere subordinata a particolari forme di pubblicità.>>

[11] R. GIOVAGNOLI, Codice Civile annotato con la giurisprudenza, Milano 2016, pag. 3550.

[12] P. MASTELLONE, La non falciabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale, in Rivista Trim.

Dir. Tributario, 2012, 260 ss.

[13] P. MASTELLONE, op. cit. nota 5; M. ALLENA, La transazione fiscale, in Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali, diretto da F. Vassalli, F.P. Luiso, E. Gabrielli, IV, Torino, 2014, 604; G. MARINI, La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali, in Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 677; ID., Indisponibilità e transazione fiscale, in Studi in onore di Enrico De Mita, Napoli, 2012, 566; L. DEL FEDERICO, Articolo 182 ter. Transazione fiscale, in AA.VV., Il nuovo diritto fallimentare, a cura di A. Jorio e M. Fabiani, Bologna, 2007, II, p. 2561; ID., La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, in Riv. dir. trib., 2008, I, 215; ID., La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti, in AA.VV., Le riforme della legge fallimentare, a cura di A. Didone, Torino, 2009, 2059; ID. Il trattamento dei crediti erariali e previdenziali, in AA.VV., Conservazione dell'impresa e tutela dei crediti nelle crisi aziendali, (a cura di) M. Fabiani e A. Guiotto, Torino, 2015, 272; G. LA CROCE, La transazione fiscale, Milano, 2011; A. GUIOTTO, Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti insoddisfatti, in Il Fallimento, 2010, 1278; M. POLLIO, La transazione fiscale, in AA.VV. Fallimento e altre procedure concorsuali, (a cura di) G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009, III, 1835; V. FICARI, Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari, in Rass. trib., 2009, 577; G. GAFFURI, Aspetti problematici della transazione fiscale, in Rass. trib., 2011, 1115.

[14]

<http://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2014&numero=225#>

<<...omissis... Un siffatto ragionamento attua, tuttavia, un accostamento fra i trattamenti differenziati che la disciplina del concordato fallimentare riserva alle diverse categorie di creditori, e segue un approccio ricostruttivo che non è condivisibile, in considerazione della più volte sottolineata peculiarità della regolamentazione della transazione fiscale del credito IVA.

In particolare, il *tertium comparationis* evocato dal giudice a quo concerne i crediti privilegiati non tributari, per i quali la *falcidiabilità* in sede di concordato preventivo è ammessa, in generale, dal citato art. 160, comma 2, della legge fallimentare. Tra tale disciplina e quella specificamente dettata per il credito IVA, si frappone, ancora, il regime previsto dalla seconda parte dell'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare, per i crediti tributari (o contributivi) assistiti da privilegio – per i quali «la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore [...]» – e per i crediti tributari (o contributivi) aventi natura chirografaria, per i quali «il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole».

A nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito IVA, per il quale esiste una disciplina eccezionale attribuita di un «trattamento peculiare e inderogabile» (Corte di cassazione, sez. civ., n. 22931 del 2011), che consentendo esclusivamente la transazione dilatoria è tesa ad assicurare il pagamento integrale di un'imposta assistita da un privilegio di grado postergato (qual è appunto l'IVA), in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione.

7.1.– La questione, pertanto, non è fondata, non essendovi profili di intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dal disposto degli artt. 160 e 182-ter della legge fallimentare, la quale, ai fini dell'ammissibilità del piano di concordato contenente una proposta di transazione fiscale, regola diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio.

Oltre che sull'inammissibile raffronto tra fattispecie normative eterogenee – che riflette, come si è detto, un'opzione del legislatore interno necessitata dalla peculiare disciplina dell'IVA derivante dalle regole comunitarie – la non fondatezza della questione riposa, altresì, sul rilievo che la norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale. Come affermato da questa Corte «non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della

norma, in quanto [...] non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella in esame, costituiscono deroghe a principi generali» (sentenza n. 112 del 2013, e, nello stesso senso, ordinanza n. 49 del 2013).>>

[15]<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173525&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=752503>

[16] V. CUFFARO - B. SASSANI (a cura di) op. cit. pag. 555, Art. 2740, Responsabilità patrimoniale:<< Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge.>>

<https://www.diritto.it/essere-o-non-essere-ecco-il-problema-dell-infalciabilita-dell-iva/>