CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **245/2019** (ECLI:IT:COST:2019:245)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **LATTANZI** - Redattore: **BARBERA**
Udienza Pubblica del **22/10/2019**; Decisione del **22/10/2019**
Deposito del **29/11/2019**; Pubblicazione in G. U. **04/12/2019**
Norme impugnate: Art. 7, c. 1°, terzo periodo, della legge 27/01/2012, n. 3.
Massime: **40848 42846 42847 42848**
Atti decisi: **ord. 171/2018**

SENTENZA N. 245

ANNO 2019

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giorgio LATTANZI; Giudici : Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge 27 gennaio 2012, n. 3 (Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento), promosso dal Tribunale ordinario di Udine, in composizione monocratica, nel procedimento a carico di D. K., con ordinanza del 14 maggio 2018, iscritta al n. 171 del registro ordinanze 2018 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 48,

prima serie speciale, dell'anno 2018.

Visto l'atto di costituzione di D. K.;

udito nell'udienza pubblica del 22 ottobre 2019 il Giudice relatore Augusto Antonio Barbera;

udito l'avvocato Pierpaolo Curri per D. K.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza depositata il 14 maggio 2018 (reg. ord. n. 171 del 2018), il Tribunale ordinario di Udine, in composizione monocratica, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge 27 gennaio 2012, n. 3 (Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento), limitatamente alle parole «all'imposta sul valore aggiunto».

2.– Il rimettente premette che il giudizio principale ha ad oggetto un ricorso volto ad ottenere l'ammissione e la successiva omologazione di un accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, proposto ai sensi dell'art. 6, comma 1, primo periodo, della legge n. 3 del 2012. L'incidente di legittimità costituzionale, in particolare, interviene nella fase di valutazione dell'ammissibilità del ricorso, prevista dall'art. 10 della legge n. 3 del 2012, nel corso della quale occorre verificare la presenza dei requisiti pregiudiziali previsti dagli artt. 7, 8 e 9 della stessa legge.

3.– Con riguardo ai presupposti soggettivi del relativo ricorso, il rimettente chiarisce che il ricorrente non è assoggettabile a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dalla legge n. 3 del 2012. In particolare, si sottolinea nell'ordinanza che il ricorrente non esercita attività d'impresa commerciale e che il relativo sovraindebitamento deriva principalmente dalla condizione di responsabile solidale (art. 38 del codice civile) per le obbligazioni contratte da una associazione sportiva (nel cui nome ha agito in passato e di cui è stato legale rappresentante), a sua volta non soggetta a procedure concorsuali diverse da quelle disciplinate dalla legge n. 3 del 2012, perché comunque estranea ai requisiti di cui all'art. 1, comma secondo, del regio decreto 16 maggio 1942, n. 267 (Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa; da ora in avanti: legge fallimentare).

4.– In ordine agli ulteriori presupposti legittimanti il ricorso oggetto del giudizio principale, il giudice a quo evidenzia che : a) il ricorrente è soggetto sovraindebitato, non avendo la possibilità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni alla luce della complessiva situazione che lo riguarda, considerati i debiti scaduti, i beni patrimoniali suscettibili di liquidazione e i flussi finanziari positivi prospettabili, con cadenza annua, nel quinquennio a venire, coincidente con il periodo di tempo compreso nel piano proposto ai creditori; b) che il piano prevede il pagamento integrale dei creditori prededucibili e in quota parte dei crediti concorsuali, tutti collocati al chirografo, compresi i privilegiati, attesa l'incapienza totale dei beni gravati; c) che al ricorso sono allegati tutti i documenti prescritti dall'art. 9, comma 2, della legge n. 3 del 2012 e che il ricorrente non ha mai fatto ricorso in precedenza alle procedure previste da detta legge, né risulta aver compiuto atti in frode ai creditori nel quinquennio pregresso; d) che il professionista designato per svolgere le funzioni di organismo di composizione della crisi, ai sensi dell'art. 15, comma 9, della legge n. 3 del 2012, ha attestato la fattibilità del piano elaborato nonché la veridicità dei dati contenuti nel ricorso e nei documenti allegati, avuto riguardo, in particolare, al profilo della incapienza dei beni sui quali i creditori privilegiati potrebbero far valere la loro collocazione preferenziale in caso di

liquidazione forzata, beni caratterizzati da un valore di molto inferiore alla misura della soddisfazione che potrebbe risultare garantita dalla relativa liquidazione.

5.– Ciò precisato, il rimettente rimarca che tra le poste di credito privilegiate, oggetto della falcidia proposta dal debitore, figura anche l'obbligo di pagare all'erario somme a titolo di imposta sul valore aggiunto (d'ora in poi: IVA), garantite dal privilegio generale mobiliare di cui all'art. 2752, terzo comma, cod. civ. Previsione del piano, questa, che, tuttavia, sarebbe in immediato conflitto con quanto imposto dalla norma censurata, secondo la quale, avuto riguardo a siffatta pretesa tributaria, il piano «può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento».

6.– Il giudice a quo evidenzia che nel ricorso si sollecita, in prima battuta, la non applicazione della disposizione censurata perché assertivamente non conforme con quanto prevede, in materia di IVA, l'ordinamento dell'Unione europea; in subordine, sempre nel ricorso, se ne rimarca l'illegittimità costituzionale, per la ritenuta violazione dell'art. 3 Cost.

7.– Quanto al primo profilo, il rimettente non trascura di valutare criticamente alcune pronunce, rese da altri giudici di merito, attraverso le quali si è ritenuto di poter accedere alla soluzione della non applicazione o comunque di dover procedere ad un'interpretazione conforme della norma censurata alla luce dei principi dettati, nella materia in oggetto, dalla normativa dell'Unione europea, come interpretata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 7 aprile 2016, in causa causa C-546/14, Degano Trasporti sas; decisione, questa, assunta in esito al rinvio pregiudiziale disposto dallo stesso Tribunale rimettente con riguardo all'analoga tematica della falcidiabilità dell'IVA nell'affine procedura di concordato preventivo.

7.1.– Segnala il giudice a quo che dette pronunce muovono dalla condivisa riconducibilità della disciplina dell'IVA all'interno della sfera di competenza dell'Unione. Ruotano, in particolare, intorno al ruolo da ascrivere all'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (da ora in avanti: direttiva IVA); disposizione, questa, in forza del quale, secondo la costante interpretazione che di tale norma ha offerto la CGUE, ogni Stato membro è obbligato ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitarne le evasioni, nel rispetto della parità di trattamento, beneficiando tuttavia di una certa libertà circa l'individuazione dei mezzi a sua disposizione, ma sempre senza mettere in discussione l'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione europea.

In questa cornice, sottolinea il rimettente, nella giurisprudenza della CGUE, normative interne che portavano ad una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA sono state ritenute contrarie all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'imposta in esame nel proprio territorio, nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione europea; per altro verso, senza smentire il precedente assunto, proprio con la citata sentenza Degano Trasporti sas, è stato ritenuto che non dà luogo ad una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, la possibilità, garantita da una norma interna agli imprenditori commerciali in stato di insolvenza, di pagare solo parzialmente il debito IVA, qualora ciò avvenga nel quadro di una procedura seria, rigorosa e garantita, quale quella del concordato preventivo di cui agli artt. 160 e seguenti della legge fallimentare, che consenta di riscontrare il maggior vantaggio della relativa proposta rispetto alla alternativa liquidatoria del patrimonio posto a garanzia delle obbligazioni da soddisfare.

7.2.– Pur muovendo da tali argomentazioni, ritiene il rimettente che l'ostacolo offerto dal tenore letterale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge n. 3 del 2012 non possa essere superato attraverso la non applicazione della norma interna, perché ritenuto conflitto con la disciplina comunitaria o, in alternativa, per il tramite della interpretazione della stessa conforme alle indicazioni di principio provenienti dagli orientamenti dettati, nella materia in oggetto, dalla CGUE.

7.2.1.– Sotto il primo versante, ad avviso del rimettente, per procedersi alla non applicazione di una norma interna in forza di una norma contenuta in una direttiva, occorre che questa sia caratterizzata da un contenuto precettivo chiaro, preciso e incondizionato. Tanto sarebbe da escludere con riguardo all'art. 273 della direttiva IVA, così come interpretato dalla sentenza Degano Trasporti sas: ad avviso del rimettente, infatti, il portato di tale statuizione, se legittima pagamenti parziali dell'IVA all'interno di determinati meccanismi procedurali, non esprime, al contempo, un precetto chiaro, preciso ed incondizionato che imponga agli Stati membri di consentire, a parità di condizioni, la falcidia dell'IVA ad un debitore insolvente. Ciò in quanto rimane, in via di principio, libera l'individuazione dei modi attraverso i quali perseguire l'obiettivo della effettiva riscossione del dovuto per tale risorsa.

7.2.2.– Per altro verso, ad avviso del rimettente, l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione sarebbe impedita dal tenore letterale della disposizione censurata, la quale, escludendo «[i]n ogni caso» la falcidia dell'IVA, rende ardua la possibilità di accedere a siffatta soluzione interpretativa.

7.3.– Il rimettente perviene a valutazioni di segno positivo quanto al denunziato contrasto tra la norma censurata e l'art. 3 Cost.

7.3.1.– Quanto alla rilevanza della questione, il giudice a quo rimarca che la prevista falcidiabilità dell'IVA costituisce l'unico profilo ostativo alla ammissibilità della proposta.

7.3.2.– In punto di non manifesta infondatezza, il rimettente evidenzia che la previsione portata allo scrutinio di questa Corte riproduce un principio identico a quello vigente, all'epoca della introduzione della norma censurata, nell'affine procedura del concordato preventivo (art. 182-ter, comma primo, periodo primo, ultima parte, della legge fallimentare).

In sostanza, all'epoca della introduzione della norma censurata, i soggetti legittimati ad avvalersi delle procedure previste dalla legge n. 3 del 2012, alla stessa stregua delle imprese fallibili, potevano proporre, ai creditori, in alternativa alla liquidazione complessiva del relativo patrimonio, un pagamento parziale dei crediti privilegiati, purché nei limiti della capienza dei beni gravati. Il credito privilegiato per IVA (assieme ad altre specifiche poste di credito di matrice tributaria, estranee al perimetro delimitato dall'oggetto del giudizio principale) faceva tuttavia eccezione a tale regola generale: andava infatti soddisfatto sempre per intero, essendo al più consentita una dilazione dei relativi tempi di adempimento. Il tutto secondo un assetto complessivo che questa stessa Corte (è citata la sentenza n. 225 del 2014) aveva ritenuto conforme a Costituzione (anche se esclusivamente in relazione al versante della disciplina dettata per il concordato preventivo dalla legge fallimentare).

7.3.3.– Il quadro interpretativo e normativo di riferimento, si sottolinea nell'ordinanza di rimessione, è mutato all'indomani della più volte citata sentenza della CGUE, all'esito della questione pregiudiziale sollevata dallo stesso tribunale di Udine.

In forza dell'interpretazione del diritto unionale offerta da tale sentenza, le sezioni unite della Corte di cassazione (sentenza 27 dicembre 2016, n. 26988, e sentenza 13 gennaio 2017, n. 760) hanno mutato il precedente orientamento interpretativo proprio della giurisprudenza di legittimità, ritenendo possibile la falcidia dell'IVA, anche se limitatamente ai soli concordati preventivi proposti senza avvalersi della disciplina dettata dall'art. 182-ter della legge fallimentare per la "transazione fiscale".

Successivamente, sempre sulla scia tracciata dal quadro interpretativo emerso dalla citata sentenza Degano Trasporti sas, è intervenuto il legislatore nazionale, procedendo ad una riscrittura dell'art. 182-ter della legge fallimentare tramite l'art. 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019).

In virtù di siffatta novella la disciplina di riferimento, attualmente dettata dalla legge fallimentare, impone al debitore, che intenda proporre un concordato preventivo (o che miri alla stipula di un accordo di ristrutturazione) e che debba soddisfare anche obbligazioni tributarie, di avvalersi dello strumento della transazione fiscale disciplinata dal citato art 182-ter della legge fallimentare. Disposizione quest'ultima che, per quanto rimarcato dal giudice a quo, consente ora il pagamento parziale dei tributi, dei contributi previdenziali e dei relativi accessori, senza distinzioni di sorta; e ciò sempre che la soddisfazione offerta a tali crediti privilegiati non sia inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione e purché vengano rispettate le altre prescrizioni procedimentali previste dal detto art. 182-ter della legge fallimentare.

7.4.– Il tribunale rimettente osserva che una evoluzione simile non si è invece manifestata nel settore delle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento, giacché la disposizione dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge n. 3 del 2012, a suo tempo quasi identica sul piano letterale rispetto a quella dell'art. 182-ter, comma primo, ultima parte, della legge fallimentare (vigente all'epoca dell'introduzione della disciplina sul sovraindebitamento), è rimasta immutata malgrado il diverso tenore assunto dalla norma che ebbe ad ispirarne il contenuto.

8.– Tale assetto normativo, ad avviso del giudice a quo pone in dubbio la tenuta costituzionale della disposizione censurata

8.1.– In primo luogo, perché in asserito contrasto con l'art. 3 Cost.

Il rimettente sottolinea che la regola della falcidiabilità dei crediti privilegiati, purché pagati in misura corrispondente al valore ricavabile in via di esecuzione forzata dai beni destinati per legge alla loro soddisfazione, è ormai comune in tutte le procedure concorsuali che consentano una soluzione negoziata di un'insolvenza qualsiasi, prescindendo dai profili di soggettivo accesso all'uno o all'altra procedura: coloro che hanno a disposizione solo le procedure concorsuali negoziate previste dalla legge n. 3 del 2012, tuttavia, sono tenuti a pagare sempre e per intero quella particolare categoria di crediti privilegiati rappresentata dal credito IVA; per contro, gli imprenditori soggetti a fallimento possono invece gestire il medesimo credito con falcidia (nei limiti indicati), al pari di tutti gli altri crediti muniti di causa di prelazione.

8.1.1.– Una tale soluzione non sarebbe compatibile con l'art. 3 Cost., che esige dalla legge uguaglianza di trattamento nei confronti di tutti i soggetti (persone fisiche, giuridiche, enti collettivi in generale) che si trovino nelle medesime condizioni. Condizioni che nella fattispecie consistono in uno stato di crisi economica, comune a tutti i debitori posti in rassegna, coinvolgente anche un debito per IVA.

Né rileva al fine il fatto che i soggetti che possono accedere solo a quanto stabilito dalla legge n. 3 del 2012 hanno in genere dimensioni economiche meno rilevanti (e dunque un impatto della loro insolvenza sull'economia generale inferiore, compresa la probabilità di sussistenza di crediti IVA) rispetto a coloro cui è applicabile la legge fallimentare: in tal caso, infatti, sarebbe più razionale un trattamento di maggior favore per i debitori «non commerciali e piccoli», e non invece deteriore come nei fatti accade.

8.1.2.– La disciplina contestata, inoltre, conclama, secondo il rimettente, una discriminazione su base censitaria fra gli stessi imprenditori commerciali, favorendo quelli assoggettabili al fallimento, i quali possono prospettare ai creditori il pagamento parziale di ogni pretesa garantita da prelazione, compresa quella legata all'IVA. Ad avviso del tribunale di Udine, tuttavia, la dimensione dell'impresa commerciale in tal caso non pare essere criterio discretivo sufficiente, anche perché essa è mutevole nel tempo sì che un soggetto, nel corso della sua attività economica, potrebbe o meno essere soggetto alle disposizioni della legge

fallimentare a seconda di mere contingenze.

Parimenti sarebbe a dirsi per gli imprenditori agricoli, che possono trattare con l'erario per farsi approvare una falcidia del credito IVA nell'ambito di un accordo di ristrutturazione ex artt. 182-bis e 182-ter della legge fallimentare, ma non possono ottenere lo stesso risultato laddove intendano accedere all'accordo di ristrutturazione dei debiti previsto dalla legge n. 3 del 2012. E ciò a prescindere dalle dimensioni della relativa attività di impresa, sicché lo stesso soggetto paradossalmente può godere o no dei vantaggi correlati alla falcidiabilità dell'IVA a seconda dello strumento (pur omologo) che egli stesso scelga di impiegare.

8.1.3.– Del resto, sottolinea il rimettente, alla stessa stregua del concordato preventivo, l'accordo disciplinato dalla legge n. 3 del 2012, è una procedura concorsuale avente un base negoziale: non diversamente dalla affine procedura prevista dalla legge fallimentare, anche quella oggetto del giudizio principale è sottoposta al controllo giurisdizionale e risulta filtrata da valutazioni espresse da esperti indipendenti, ritualmente contestabili dagli interessati.

Nelle procedure negoziate per la gestione del sovraindebitamento, dunque, sono rinvenibili le medesime connotazioni procedurali che hanno indotto la CGUE, nella sentenza Degano Trasporti sas, a ritenere che il pagamento parziale di un credito IVA in tal caso non contrasta con l'ordinamento dell'Unione europea; il che vale a rendere ancora più evidente la diseguaglianza prospettata a sostegno della addotta violazione dell'art. 3 Cost.

8.2.– Sotto altro profilo, la norma in esame sarebbe in contrasto anche con l'art. 97 Cost., secondo il quale la legge deve organizzare i pubblici uffici in modo da assicurarne il buon andamento.

È ben vero che questa Corte, con la sentenza n. 225 del 2014, ha già dichiarato insussistente il contrasto fra la regola dell'infalcidiabilità dell'IVA (all'epoca in vigore per tutte le procedure concorsuali negoziate) e tale parametro costituzionale. Ad avviso del tribunale rimettente, tuttavia, in quell'occasione il presupposto fondante del giudizio speso dalla Corte era offerto dall'idea in forza della quale l'obbligo di pagamento integrale dell'IVA, inteso in maniera assoluta e inderogabile, fosse conseguenza della ritenuta indisponibilità del tributo in quanto risorsa propria dell'Unione europea.

8.2.1.– Tale considerazione non sarebbe più attuale ora che la CGUE ha meglio definito l'ambito degli obblighi imposti, nella materia de qua, agli Stati membri, ritenendo compatibile con la disciplina dell'Unione la legge fallimentare italiana anche quando prevede un pagamento parziale dell'IVA, se inserita nel quadro di un piano controllato e controllabile che dimostri come tale soluzione porti un beneficio non inferiore a quello che si otterrebbe all'esito di una liquidazione forzata dei beni del debitore.

8.2.2.– Ciò, ad avviso del rimettente, dovrebbe portare ad una rivalutazione delle considerazioni esposte a sostegno della suddetta sentenza della Corte costituzionale, n. 225 del 2014.

La disposizione oggetto di censura, quando rende necessariamente inammissibile la proposta di accordo che non preveda il pagamento integrale dell'IVA, priva la pubblica amministrazione del potere di valutare autonomamente ed in concreto se la proposta (al di là delle attestazioni di corredo e del primo vaglio giudiziale) è davvero in grado di soddisfare tale credito erariale in misura pari o addirittura superiore al ricavato ottenibile nell'alternativa liquidatoria. Non le consente, dunque, di determinarsi nel caso concreto al voto favorevole o contrario (con facoltà di successiva opposizione e reclamo) a seconda delle prospettive di effettivo recupero del dovuto, mettendo in crisi il principio costituzionale del buon andamento, perché preclude in radice criteri di economicità e di massimizzazione delle risorse nel caso concreto.

8.3.– Considerazioni, queste, che ad avviso del giudice a quo portano nuovamente al centro del discorso la prospettata violazione dell'art. 3 Cost.

Il rimettente dubita anche della razionalità del diverso trattamento cui la norma censurata sottopone, da un lato, la pubblica amministrazione che gestisce il credito IVA e, dall'altro, gli ulteriori creditori privilegiati. Questi ultimi, infatti, mantengono la piena possibilità di valutare liberamente se prestare assenso ad un piano che, pur tramite la falcidia del relativo diritto, in ipotesi ne consenta una realizzazione effettiva e non inferiore rispetto all'alternativa liquidatoria; per altro verso, l'amministrazione finanziaria, invece, è espropriata di tale potere, anche in caso di manifesta convenienza.

9.– Né, ad avviso del rimettente, sono infine possibili interpretazioni della norma che possano ovviare ai vizi denunziati, considerati il tenore letterale della stessa e la sua ratio.

Preclusa, dunque, anche la via dell'interpretazione costituzionalmente orientata della norma censurata, se ne imporrebbe in coerenza la declaratoria di illegittimità costituzionale, con conseguente ablazione del riferimento all'IVA tra le poste di credito non suscettibili di falcidia.

10.– Nel giudizio è intervenuta la parte privata K. D., ribadendo la fondatezza delle argomentazioni spese dal rimettente nel ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art 7, comma 1, terzo periodo, della legge n. 3 del 2012, laddove esclude la falcidiabilità dell'IVA in caso di accordo proposto ai sensi del medesimo art. 7, comma 1.

In data 9 ottobre 2019 la parte privata ha quindi depositato una memoria integrativa.

Considerato in diritto

1.– Con ordinanza depositata il 14 maggio 2018 (reg. ord. n. 171 del 2018), il Tribunale ordinario di Udine, in composizione monocratica, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge 27 gennaio 2012, n. 3 (Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovra-indebitamento), limitatamente alle parole «all'imposta sul valore aggiunto».

2.– Giova premettere che il giudizio principale ha ad oggetto un ricorso volto ad ottenere l'ammissione e la successiva omologazione di un accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, proposto ai sensi dell'art. 6, comma 1, primo periodo, della legge n. 3 del 2012. L'incidente di legittimità costituzionale, in particolare, interviene nella fase di valutazione dell'ammissibilità del ricorso, prevista dall'art. 10 della legge n. 3 del 2012, nel corso della quale occorre verificare la presenza dei requisiti previsti dagli artt. 7, 8 e 9 della stessa legge, ostativi della successiva fase di omologazione della proposta.

2.1.– Così come evidenziato dal tribunale rimettente, il piano proposto ai creditori prevede la soddisfazione solo parziale dei crediti concorsuali, tutti indistintamente collocati al chirografo, compresi quelli privilegiati, attesa l'incapienza dei beni sui quali dovrebbe gravare la relativa prelazione, tale da non consentire prospettive liquidatorie di maggior favore.

Tra le poste di credito privilegiate – che il piano propone di soddisfare solo parzialmente – figura anche l'obbligo di pagare all'erario somme a titolo di imposta sul valore aggiunto (da ora in poi: IVA), garantite dal privilegio generale mobiliare di cui all'art. 2752, terzo comma, del codice civile. Ed è siffatta previsione del piano che provoca il dubbio di legittimità

costituzionale sollevato dal Tribunale di Udine: essa si pone, infatti, in immediato contrasto con la regola dettata dall'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge n. 3 del 2012, pregiudicando l'ammissibilità del ricorso.

2.2.– In forza del citato articolo 7, comma 1, infatti, il piano nel quale si sostanzia l'accordo di ristrutturazione dei debiti proposto ai creditori può prevedere una soddisfazione non integrale dei crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca «allorché ne sia assicurato il pagamento 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 insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi». Il medesimo comma 1 del citato articolo 7, al terzo periodo, precisa tuttavia che «[i]n 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».

A differenza delle altre ragioni di credito tributarie, in genere soggette a possibile falcidia alla stessa stregua delle altre poste di credito privilegiate, l'adempimento legato all'IVA (oltre che dei tributi che costituiscono risorse proprie dell'Unione e delle ritenute non versate dal sostituto d'imposta), può dunque essere oggetto solo di dilazione, mai di parziale decurtazione.

3.– Di qui la ritenuta non manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, primo periodo, della legge n. 3 del 2012.

3.1.– Ad avviso del rimettente, la disposizione censurata, nella parte in cui nega al debitore sovraindebitato la possibilità di prospettare il pagamento parziale dell'IVA, a pena di inammissibilità del relativo ricorso, viola l'art. 3 Cost., sotto diversi profili.

Per un verso, perché a fronte di situazioni omogenee tra loro, discrimina i debitori soggetti alla procedura prevista dal citato art. 7, comma 1, della legge n. 3 del 2012, trattati diversamente da quelli legittimati a proporre il concordato preventivo, rispetto ai quali la falcidia del credito IVA è consentita dal combinato disposto di cui agli artt. 160 e 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa; da ora in avanti: legge fallimentare).

Per altro verso, la norma censurata discrimina la pubblica amministrazione (da ora in poi: PA) chiamata all'esazione del relativo tributo, rispetto agli altri creditori muniti di prelazione, giacché, a differenza di questi ultimi, non consente alla stessa, a monte, la possibilità di aderire alla proposta del debitore, ottimizzando le prospettive di soddisfazione del relativo credito a fronte di un patrimonio di riferimento che, in caso di liquidazione, non garantisce un grado di adempimento maggiore rispetto a quello proposto dal relativo piano.

3.2.– La disposizione censurata sarebbe inoltre in contrasto con l'art. 97 Cost., perché l'inammissibilità del ricorso che non preveda il pagamento integrale dell'IVA priva l'amministrazione finanziaria del potere di valutare, in concreto, la proposta quanto al grado di soddisfazione del credito IVA che la stessa garantisce in alternativa alla prospettiva liquidatoria, precludendole di informare la relativa azione a criteri di economicità e massimizzazione delle risorse, in contrasto con il principio del buon andamento sancito dal parametro evocato.

4.– Lo scrutinio delle questioni prospettate dal rimettente rende imprescindibile una preliminare descrizione del quadro normativo all'interno del quale si colloca la norma sottoposta all'esame di questa Corte. Ciò avuto riguardo non solo all'insieme di disposizioni contenute nella legge n. 3 del 2012, ma anche in riferimento alla disciplina del concordato preventivo prevista dalla legge fallimentare.

Sotto quest'ultimo versante, in particolare, assumono un rilievo fondamentale le vicende giuridiche che hanno interessato nel tempo l'istituto della "transazione fiscale" previsto dall'art. 182-ter della legge fallimentare. Disposizione, quest'ultima, che nella specie, per un verso funge, in relazione al tema della falcidia dell'IVA, quale tertium comparationis della disparità di trattamento denunziata ai sensi dell'art. 3 Cost.; e che, per altro verso, ha ispirato il contenuto della norma indubbiata, che ne replicava sostanzialmente i contenuti vigenti all'epoca di introduzione della stessa.

5.– La legge n. 3 del 2012, radicalmente innovata già nel corso dello stesso anno di introduzione dall'art. 18 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 (Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2012, n. 221, ha messo a disposizione dei soggetti non fallibili, in crisi perché gravemente indebitati o già insolventi, strumenti che consentano in via preventiva una composizione della crisi da indebitamento o, in alternativa, una liquidazione, organizzata e complessiva, del relativo patrimonio. Il tutto in termini di evidente alternatività rispetto alla disciplina comune del codice civile ed alle regole dell'esecuzione individuale dettate dal codice di procedura civile, attraverso le quali, in precedenza, venivano esclusivamente regolati i profili di responsabilità patrimoniale del debitore non fallibile, titolare o no di attività di impresa.

5.1.– Si tratta, all'evidenza, di strumenti di chiara matrice concorsuale, strutturati, in esito alle modifiche apportate dal citato d.l. n. 179 del 2012, in chiave concordataria o meramente liquidatoria ed in termini sostanzialmente analoghi agli affini istituti contenuti nella legge fallimentare. Disciplina, quest'ultima, rispetto alla quale la normativa sul sovraindebitamento, nel suo attuale tenore normativo, mantiene autonomia sistematica, pur replicandone la filosofia di fondo, individuata nella esigenza di garantire anche ai soggetti non fallibili, connotati da gravi situazioni debitorie, l'accesso a misure di carattere esdebitatorio, alternative alla liquidazione o conseguenziali alla stessa, tali da consentire loro di potersi ricollocare utilmente all'interno del sistema economico e sociale, senza il peso delle pregresse esposizioni, pur a fronte di un adempimento solo parziale rispetto al passivo maturato; e ciò alla stessa stregua di quanto riconosciuto dall'ordinamento agli imprenditori assoggettabili a fallimento.

5.2.– La disciplina del sovraindebitamento appare chiaramente dominata dalla posizione di favore riconosciuta al debitore, che resta l'unico legittimato ad attivare le procedure in questione, fatta salva l'ipotesi della conversione di una delle procedure di composizione preventiva in liquidazione, giusta l'art. 14-quater, comma 1, della legge in esame. Impostazione, questa, del resto coerente con l'obiettivo di compensare le distonie di sistema venutesi a creare, nel raffronto comparativo con i debitori legittimati ad accedere alle procedure concorsuali disciplinate dalla legge fallimentare, all'indomani della riforma di tale ultima disciplina, avviata dal decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 (Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80).

Per quel che qui immediatamente interessa, tra le novità all'epoca apportate all'impianto originario della legge fallimentare, assumono un rilievo decisivo l'implementazione dei rimedi preventivi di carattere prevalentemente non liquidatorio e natura non necessariamente concorsuale; ancora, l'avvenuta introduzione, in luogo della riabilitazione, del procedimento di esdebitazione (art. 142 e seguenti della legge fallimentare), tale da consentire al fallito di ottenere la liberazione dai debiti residui all'esito della relativa procedura. Elementi di novità, questi, che se, da un lato, hanno permesso di riconsiderare la fallibilità in termini di vera e propria opportunità, dall'altro hanno marcato la differenza con il debitore non assoggettabile a fallimento, all'epoca privo della possibilità di godere di uno strumento di esdebitazione similare a quello ora previsto dalla legge fallimentare, oltre che di avvalersi di strumenti concordati di definizione anticipata della crisi da indebitamento.

Di qui l'esigenza di introdurre nel sistema procedure che, alla stessa stregua di analoghe

esperienze sovranazionali, in alternativa alla esecuzione individuale ed in deroga al principio secondo il quale delle obbligazioni si risponde con i propri beni attuali e futuri, attraverso forme concorsuali di soddisfacimento dei creditori destinate a garantire la par condicio (art. 2741 cod. civ.), fossero in grado di permettere al debitore civile di conseguire il beneficio dell'esdebitazione.

6.– La legge n. 3 del 2012, nel suo attuale assetto, prevede due procedure alternative alla liquidazione complessiva del patrimonio del debitore (art. 14-ter e seguenti), segnatamente identificate nell'accordo di composizione dei debiti con i creditori e nel piano del consumatore, entrambe previste dall'art. 6, comma 1.

6.1.– Sotto il versante dei requisiti soggettivi di legittimazione, la relativa disciplina risulta destinata ad una ampia e variegata categoria di soggetti interessati, tutti legati da un comune denominatore, vale a dire la non assoggettabilità al fallimento o ad altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare.

Gli strumenti previsti dalla legge in oggetto sono, dunque, destinati ad operare sia in favore dell'impresa commerciale la cui attività si attesta sotto le soglie di fallibilità; sia dell'imprenditore agricolo, cui si riferisce espressamente l'art. 7, comma 2-bis, della stessa legge; sia dei titolari di attività professionale; nonché, in termini generali e di chiusura, dei debitori che contraggono obbligazioni prescindendo da una attività di impresa o professionale (definiti "consumatori", nel delimitato perimetro di riferibilità della relativa disciplina, ai sensi dell'art. 6, comma 2, lettera b).

6.2.– Dal punto di vista oggettivo, i rimedi previsti dalla legge n. 3 del 2012, quale che sia la connotazione tipologica del debitore che intende avvalersene, presuppongono la medesima situazione di sovraindebitamento, descritta dall'art. 6, comma 2, della medesima legge n. 3 del 2012 in termini di «perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente». Definizione, questa, che con gli aggiustamenti del caso (determinati dalla presenza, tra i debitori coinvolti, anche di soggetti estranei ad attività di impresa) non si distanzia da quelle (di crisi e insolvenza) che legittimano, per gli imprenditori commerciali, l'accesso alle procedure concorsuali previste dalla legge fallimentare.

6.3.– Le caratteristiche soggettive del debitore recuperano un rilievo dirimente con riguardo ai profili di accesso alle diverse procedure previste dalla legge n. 3 del 2012.

Mentre il debitore imprenditore (anche agricolo) e il professionista possono attivare esclusivamente l'accordo di ristrutturazione e la liquidazione totale dei beni, il consumatore è legittimato ad attivare anche un piano avente il contenuto previsto dall'art. 8 della citata legge n. 3 del 2012, che prescinde dalla deliberazione favorevole dei creditori.

7.– Il rimettente giudica dell'ammissibilità di un ricorso volto alla omologazione di un accordo di composizione della crisi. L'oggetto del giudizio principale delimita, dunque, lo scrutinio della disciplina di riferimento alle connotazioni proprie di siffatta procedura.

7.1.– L'accordo con i creditori è strutturato ribadendo, nei suoi tratti essenziali, la struttura del concordato preventivo previsto dalla legge fallimentare.

L'iniziativa sottesa al piano, alla stessa stregua di quanto è previsto per la domanda di concordato preventivo, non ha contenuti necessariamente predeterminati dal legislatore (art. 8) ed è compatibile con la divisione dei creditori in più classi, cui accordare trattamenti differenziati (art. 7, comma 1).

Sempre in ragione di un evidente parallelismo con la disciplina del concordato preventivo

dettata nella legge fallimentare, l'intervento giurisdizionale si scompone in una preventiva fase di ammissibilità della proposta, cui segue quella di omologazione, sempre che il piano proposto dal debitore sia stato approvato dalla maggioranza qualificata dei creditori, pari al 60 per cento dei crediti ammessi al voto. Approvata dalla maggioranza dei creditori e omologata dal giudice, anche la proposta resa dal debitore non fallibile vincola tutti i creditori, compresi quelli dissenzienti e preclude la possibilità di aggredire i beni del debitore ai creditori titolari di crediti posteriori alla data in cui è stata effettuata la pubblicità del decreto di ammissione (art. 12, comma 3).

7.2.– Da quanto sopra evidenziato, emerge con chiarezza come entrambe le procedure abbiano una base negoziale (giacché passano imprescindibilmente da una deliberazione di assenso, anche tacito, dei creditori) che non le pone, tuttavia, al di fuori dell'area delle procedure concorsuali: risultano, infatti, pervase dal principio della parità di trattamento dei creditori concorsuali; prevedono il blocco delle iniziative esecutive individuali in danno del patrimonio del proponente (ex art. 168, comma 1, della legge fallimentare e art. 10, comma 2, lettera c, della legge n. 3 del 2012); impongono, sin dall'ammissione e sino all'omologazione, un parziale spossessamento della capacità di disporre dei beni (art. 167 della legge fallimentare e art. 10, comma 3-bis, della legge n. 3 del 2012), nonché la cristallizzazione degli accessori (ex artt. 55, cosi come richiamato dall'art. 169, comma 1, della legge fallimentare e 9, comma 3-quater, della legge n. 3 del 2012); infine le procedure suddette risultano sottoposte alla verifica giurisdizionale, in sede di ammissione e di successiva omologa, dalla quale ultima promana la vincolatività della decisione per tutti creditori, anche quelli contrari alla approvazione.

Sia l'accordo proposto dal debitore non fallibile sia la proposta di concordato, inoltre, si muovono lungo le direttrici comuni ad entrambi della fattibilità (intesa come effettiva possibilità di realizzare il programma predisposto dal debitore per giungere all'adempimento prospettato) e della convenienza della proposta rispetto alla possibile alternativa liquidatoria; convenienza che diviene regola di giudizio imprescindibile e non solo momento di valutazione rimesso alla scelta ponderata della maggioranza dei creditori, allorquando vi sia una contestazione specifica da parte di un creditore dissenziente in sede di omologa o laddove sia previsto il pagamento in percentuale di crediti muniti di prelazione.

Soprattutto, pur nella loro autonomia di sistema, le due procedure in questione sono caratterizzate da una identica ratio finalistica: limitare il ricorso a procedure esclusivamente demolitorie, garantendo, in via anticipata, ai creditori una soddisfazione anche solo parziale governata dalla par condicio nonché, al contempo, al debitore di godere della esdebitazione senza attendere il corso della liquidazione.

8.– In questa complessiva cornice di riferimento assume un rilievo essenziale, nell'ottica che immediatamente interessa lo scrutinio di legittimità sollecitato dal rimettente, il tema della falcidia dei crediti privilegiati.

8.1.– In entrambe le procedure viene lasciata al proponente la più ampia libertà nel predisporre il contenuto della proposta, compresa la parziale soddisfazione dei crediti favoriti da prelazione e, tra questi, anche di quelli tributari.

L'accordo di composizione, al pari del concordato preventivo, prevede infatti la possibile falcidiabilità dei crediti privilegiati in deroga al principio dettato dall'art. 2741 cod. civ., giacché l'art. 7, comma 1, della legge n. 3 del 2012 riproduce, in parte qua, il contenuto dell'art. 160, comma 2, della legge fallimentare.

In particolare, il pagamento parziale dei crediti risulta condizionato al positivo riscontro del favor che la proposta del debitore deve accordare alla soluzione di definizione preventiva della crisi rispetto alla alternativa liquidatoria, secondo indicazioni valutative che il legislatore

rimette all'attestazione resa da un terzo, il quale, al di là del profilo relativo alla relativa nomina, deve comunque svolgere la propria attività in modo indipendente. Mentre nel concordato preventivo (art. 160, comma 2, della legge fallimentare) siffatta attività viene demandata ad un professionista terzo che rivesta i requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lettera d), della stessa legge, nella procedura di accordo, qui considerata, il medesimo ruolo, ai sensi del secondo periodo dell'art. 7, comma 1, della legge n. 3 del 2012, viene svolto dagli organismi di composizione della crisi di cui al successivo art. 15.

8.2.– Le due procedure si disallineano, invece, in relazione al trattamento dei debiti tributari, pur se entrambe, in linea di principio, consentono la falcidia anche di queste poste di credito.

8.2.1.– Nel concordato preventivo, la disciplina di riferimento è attualmente dettata, in forza delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 81, legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019), dall'art. 182-ter della legge fallimentare (la cui rubrica è oggi denominata «Trattamento dei crediti tributari e contributivi» e non più «Transazione fiscale»).

Prendendo le distanze dal precedente assetto normativo, così come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità (sul punto, Corte di cassazione, sezioni unite, 27 dicembre 2016, n. 26988 e 13 gennaio 2017, n. 760, che hanno mutato l'orientamento espresso dalla Corte di cassazione, sezione prima, 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932), la legge fallimentare nel suo vigente tenore legittima domande di concordato preventivo che prevedano la falcidia dei crediti tributari esclusivamente se proposte attraverso il meccanismo procedurale definito dal citato art. 182-ter della legge fallimentare. In questa cornice, le proposte di concordato possono prevedere «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», senza imporre deroghe di sorta quanto alle tipologie delle poste di credito falcidiabili. Infine, come nel passato, l'ammissibilità di tali proposte risulta condizionata alla previsione di un grado di soddisfazione del credito falcidiato «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», nonché al rispetto del rango di riferimento, laddove il relativo credito sia assistito da privilegio.

8.2.2.– Anche la normativa dettata per l'accordo di composizione della crisi del debitore non fallibile prevede la generale falcidiabilità dei crediti tributari, privilegiati e chirografari, ma, a differenza della legge fallimentare, la esclude in riferimento al regime dell'IVA (oltre che per gli altri crediti descritti dalla disposizione censurata).

8.3.– Ferma dunque la regola comune della generale falcidiabilità delle pretese tributarie, anche se privilegiate, le due discipline trovano un tratto di differenziazione, per quel che immediatamente interessa, proprio nel regime previsto per l'IVA.

8.4.– Per meglio comprendere il tenore di tale differenziazione, tuttavia, occorre soffermarsi sull'evoluzione che nel tempo ha assunto l'art. 182-ter della legge fallimentare, alla luce della stratificazione normativa che ne ha riguardato il disposto, nonché delle letture interpretative che di tale previsione normativa sono state offerte nel tempo dalla giurisprudenza, anche di questa Corte, proprio con riferimento al tema della deroga al principio della generale falcidiabilità delle pretese tributarie all'interno della procedura di concordato preventivo.

8.4.1.– La disposizione di cui all'art. 182-ter della legge fallimentare è stata inserita all'interno della legge fallimentare in forza di quanto previsto dall'art. 146, comma 1, del d.lgs. n. 5 del 2006. È stata poi novellata più volte: in primo luogo dall'art. 32, comma 5, lettera a),

del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale), convertito con modificazioni nella legge 28 gennaio 2009, n. 2; successivamente dall'art. 29, comma 2, lettera a), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito con modifiche nella legge 30 luglio 2010 n. 122; da ultimo, per quanto già evidenziato, dall'art. 1, comma 81, della legge n. 232 del 2016, tramite il quale si è pervenuti all'attuale versione, evocata dal rimettente quale tertium comparationis della denunziata violazione dell'art. 3 Cost.

8.4.2.– Nella sua originaria versione, la falcidia dei debiti tributari prevista dalla transazione fiscale vedeva un limite espresso nelle sole risorse proprie dell'Unione europea, senza alcun specifico riferimento all'IVA. Ciò malgrado, secondo la giurisprudenza di legittimità, qualunque concordato preventivo, anche quello modulato avvalendosi della transazione fiscale, non poteva comunque prevedere la falcidia dell'IVA; ciò sull'assunto che si trattasse di un tributo costituente risorsa propria dell'Unione europea (sul punto, le già citate sentenze della Corte di cassazione, sezione prima, n. 22931 e n. 22932 del 2011).

La novella apportata dal d.l. n. 185 del 2008 risolse ogni dubbio sotto questo versante, introducendo espressamente il divieto di falcidia dell'IVA.

Come chiarito dai relativi lavori preparatori, tale previsione venne giustificata della necessità di non contravvenire alla normativa comunitaria che vieta «allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica» (Camera dei Deputati, XVI Legislatura, Relazione illustrativa al disegno di legge n. 1972), secondo i principi contenuti nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (da ora in avanti: direttiva IVA).

Con la novella del 2010, inoltre, il divieto della falcidia previsto per l'IVA e per i tributi costituenti risorse dell'Unione europea è stato esteso alle ritenute fiscali.

8.4.3.– Da tale excursus normativo emerge, dunque, che la disciplina prevista per il concordato preventivo, quanto alle deroghe inerenti al principio generale della falcidiabilità dei crediti di matrice tributaria, recava, alla data di introduzione della norma censurata, intervenuta con il d.l. n. 179 del 2012, contenuti sostanzialmente identici a quelli che ancora oggi connotano il portato dell'art. 7, comma 1 della legge n. 3 del 2012. Sia per il concordato preventivo, sia per l'accordo proposto ai creditori in forza della legge n. 3 del 2012, la falcidia dei crediti tributari era dunque consentita con l'esclusione di quanto dovuto per IVA, per altri tributi costituenti risorse dell'Unione europea, per il versamento delle ritenute fiscali.

Una tale coincidenza di contenuti trovava ragion d'essere nella chiave tipicamente concordataria assunta dai rimedi preventivi offerti dalla disciplina dettata dalla legge n. 3 del 2012 in esito alla riforma apportata dal citato d.l. n. 179 del 2012 (Senato della Repubblica, XVI Legislatura, Relazione illustrativa al disegno di legge n. 3533); muoveva a conferma, inoltre, della comune ratio che fondava le due discipline in parte qua, legata alla natura dell'IVA quale risorsa dell'Unione europea, in quanto tale intangibile in ordine alla sua integrale riscossione da parte di ciascun Stato membro.

8.5.– Siffatto assetto normativo è stato ritenuto conforme alla Costituzione da questa Corte (sentenza n. 225 del 2014 e ordinanza n. 232 del 2015).

Sollecitata al sindacato di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182-ter della legge fallimentare, nel contenuto vigente all'epoca, in riferimento all'asserita violazione dei medesimi parametri evocati dall'ordinanza in esame, in ragione del divieto di falcidia dell'IVA che tali disposizioni comportavano, questa Corte ha ritenuto non fondate le relative questioni

muovendo, per l'appunto, dalla «natura dell'IVA come imposta la cui disciplina è fortemente armonizzata a livello comunitario in quanto "risorsa propria" dell'Unione europea», tale da giustificare «i vincoli derivanti per gli Stati membri nell'accertamento e nella riscossione dell'imposta in esame» (sentenza n 225 del 2014).

Nelle citate decisioni di questa Corte è stato dato fondamentale rilievo alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in relazione ai limiti imposti al legislatore nazionale dalla normativa unionale di riferimento e, in particolare, alla direttiva IVA. Si è così rimarcata l'indisponibilita della relativa disciplina da parte degli stati membri e dunque «l'incompatibilità con la disciplina comunitaria dell'IVA» di normative interne dirette a prevedere la «rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi imposta» (citata sentenza n. 225 del 2014).

Di qui la scelta di negare la fondatezza sia all'addotta violazione dell'art. 97 Cost., perché «la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento alla transazione fiscale avente ad oggetto il credito IVA deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo»; sia alle denunziate discriminazioni di trattamento tra le categorie di creditori ammessi a partecipare al concordato preventivo, in presenza di una «disciplina eccezionale attributiva di un "trattamento peculiare e inderogabile"» quale quella prevista per l'IVA, tale da deprivare di rilievo anche la questione prospettata in riferimento all'art. 3 Cost. (così, la medesima sentenza n. 225 del 2014).

8.6.– Rispetto a siffatto consolidato quadro interpretativo, ha assunto una valenza decisiva la decisione della CGUE, sentenza 7 aprile 2016, in causa C–546/14, Degano Trasporti sas, resa peraltro in esito ad un rinvio pregiudiziale sollevato dallo stesso odierno tribunale rimettente.

Nell'occasione, il Tribunale ordinario di Udine si trovava a delibare sull'ammissibilità della proposta di un concordato preventivo che, per quanto proposto senza transazione fiscale, prevedeva comunque la falcidia dei crediti tributari e tra questi dell'IVA, sul presupposto della convenienza della proposta rispetto alla alternativa liquidatoria. Ritenendo coerente una lettura del dato normativo interno con i termini di tale proposta, il tribunale interrogò la Corte di Lussemburgo in ordine alla compatibilità di una siffatta normativa con l'art. 4, paragrafo 3, del Trattato sull'unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992, entrato in vigore il 1° novembre 1993 (da ora in poi: TUE), nonché gli artt. 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA, dai quali 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.

La CGUE, dopo aver ricordato che, nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri beneficiano di una certa autonomia di intervento, ha altresì ribadito che «[t]ale 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».

Muovendo da tale indicazione di principio, la Corte di Lussemburgo ha quindi ritenuto 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 come prevista dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, non debba ritenersi 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».

Con la decisione in oggetto, la CGUE, in particolare, ha attribuito rilievo alle connotazioni della procedura nel corso della quale viene vagliata tale proposta di parziale soddisfazione del credito IVA, rimarcando che il concordato preventivo è soggetto «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. 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» (paragrafi 23 e 24). Per altro verso, la decisione in questione mette in evidenza 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» (paragrafo 8): nell'assunto argomentativo seguito dalla Corte di Lussemburgo, la relativa procedura offre, dunque, 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» (paragrafo 26); laddove, poi, la proposta venga omologata con il voto contrario dell'amministrazione, consente comunque allo Stato membro interessato di contestare ulteriormente, mediante opposizione, un concordato che preveda un pagamento parziale di un credito IVA, favorendo il controllo giudiziale sul punto.

La CGUE ha quindi concluso ritenendo 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» (paragrafo 28).

8.6.1.– Conclusione, questa, ribadita anche nelle relative argomentazioni della successiva decisione, Corte di Giustizia dell'Unione europea, 17 marzo 2017, in causa C-493/15, Agenzia delle entrate contro Marco Identi, resa in esito alla questione pregiudiziale sollevata dalla Corte di cassazione, sezione quarta, con ordinanza del 1° luglio 2015, n. 13542, relativa alla compatibilità con il diritto dell'Unione europea delle norme dettate dalla legge fallimentare (artt. 142 e seguenti) in tema di esdebitazione, nella parte in cui consentono la liberazione del fallito anche con riferimento alla parziale soddisfazione del debito IVA.

8.7.– Tali decisioni della Corte di Lussemburgo hanno determinato un radicale cambio di tendenza quanto al quadro normativo e interpretativo di riferimento sul tema della falcidia del credito IVA all'interno della procedura di concordato preventivo.

In particolare, hanno costituito la ragione fondante dell'attuale tenore dell'art. 182-ter della legge fallimentare, così come modificato dall'art. 1, comma 81, della legge n. 232 del 2016, in forza del quale, con riguardo alle procedure promosse dal 1° gennaio 2017 (data di vigenza della novella apportata dalla legge n. 232 del 2016), le domande di concordato preventivo non trovano più limiti quanto al tipo di tributi possibile oggetto di falcidia: l'odierna previsione legislativa di riferimento (l'art. 182-ter della legge fallimentare, per l'appunto), l'unica che attualmente risulta chiamata a regolare proposte di concordato destinate ad incidere sulle prospettive di soddisfazione del credito tributario, non riproduce più le originarie deroghe.

8.8.– Giova infine segnalare che, con il decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155; da ora in avanti: CCII), il legislatore ha da ultimo operato una revisione complessiva della disciplina relativa alle procedure concorsuali, all'interno della quale risulta anche ridisegnata la normativa relativa alle crisi da sovraindebitamento, attualmente disciplinata dalla legge n. 3 del 2012.

Sono diverse le novità offerte dal CCII, comunque estranee al giudizio principale (e dunque anche all'odierno incidente di illegittimità costituzionale), perché operative solo per le procedure instaurate dopo il 15 agosto 2020 (artt. 389, comma 1, e 390, commi 1 e 2, del citato d.lgs. n. 14 del 2019).

Tra queste, per quel che qui direttamente interessa, va rimarcato che le nuove disposizioni sul sovraindebitamento contenute nel CCII, sia con riferimento al concordato minore (ovverosia il vecchio accordo di composizione, ora disciplinato dagli artt. 74 e seguenti del citato decreto), sia in relazione alla procedura di "ristrutturazione dei debiti del consumatore" (l'originario piano del consumatore, oggi regolato dagli artt. da 67 a 73), prevedono, una volta entrata in vigore, il possibile pagamento parziale dei crediti privilegiati e tra questi anche di quelli tributari, senza più riprodurre il divieto di falcidia, attualmente previsto dalla norma censurata. Ciò sempre che la proposta sia maggiormente favorevole rispetto alla prospettiva liquidatoria, in termini non diversi da quanto previsto dall'attuale disciplina del concordato preventivo relativamente alla falcidia dei crediti privilegiati (attualmente ai sensi degli artt. 160 e 182-ter della legge fallimentare, destinati ad essere sostituiti dagli artt. 85 e 88 del CCII).

9.– Venendo allo scrutinio delle censure prospettate dal rimettente, giova in primo luogo evidenziare che tale disamina non risulta nel caso impedita da pregiudiziali profili di inammissibilità.

9.1.– Le argomentazioni spese dal rimettente sulle connotazioni del giudizio principale, destinate ad incidere sulla rilevanza della questione, sono da ritenersi compiute e plausibili.

In particolare, il rimettente si è soffermato adeguatamente sulle condizioni di ammissibilità del ricorso, ricavabili dal complessivo tenore degli artt. 7, 8 e 9 della legge n. 3 del 2012, approfondendo in particolare i termini afferenti le precondizioni previste dal comma 2 dell'art. 7, negandone la ricorrenza. In questa ottica, il giudice a quo rimarca con puntualità il rilievo ostativo che deriva dall'applicabilità della disposizione censurata rispetto all'ulteriore corso della procedura posta al suo giudizio.

9.2.– Sempre preliminarmente, va altresì rimarcato che il rimettente ha provveduto ad un pregiudiziale scrutinio di compatibilità della disposizione censurata con il diritto dell'Unione europea e, in particolare, con l'art. 273 della direttiva IVA; ciò in adesione alla giurisprudenza di questa Corte, in forza della quale il giudizio sulla compatibilità della norma censurata con il diritto dell'Unione europea costituisce un prius logico e giuridico rispetto al sindacato di legittimità costituzionale in via incidentale, poiché ne mette in discussione la stessa applicabilità nel giudizio principale, così da incidere sulla rilevanza della questione (ex multis, da ultimo, ordinanza n. 47 del 2017).

9.2.1.– Nell'ordinanza, dopo un puntuale confronto con gli orientamenti maturati nella giurisprudenza interna successivamente alle sentenze Degano Trasporti sas e Agenzia delle entrate contro Marco Identi della Corte di Lussemburgo, si esclude che dall'art. 273 della direttiva IVA, così come interpretata dalla CGUE, possa emergere un principio chiaro e incondizionato, suscettibile di applicazione diretta, che si ponga in immediata antinomia con la norma censurata tale da portare alla non applicazione della stessa.

9.2.2.– Le motivazioni spese dal rimettente in parte qua non solo non possono ritenersi implausibili, ma rivelano anche una condivisibile ricostruzione del dato normativo di riferimento.

Con la sentenza Degano Trasporti sas, la Corte di Lussemburgo non ha affermato l'incompatibilità con il diritto dell'Unione in ambito IVA dell'allora vigente art. 182-ter della legge fallimentare, nella parte in cui imponeva il divieto di falcidia dell'IVA; piuttosto, ha

ritenuto la compatibililità con tale diritto di una disposizione interna (l'art. 160, comma 2, della legge fallimentare), che tale falcidia finiva per consentire (nella lettura che ebbe a darne il giudice che sollevò la questione pregiudiziale).

Il quadro normativo offerto dalla disciplina dell'Unione europea in tema di IVA conseguente alle letture che ne hanno dato le sentenze soprarichiamate non mette, peraltro, in discussione il principio fondamentale che si ricava in parte qua dalla direttiva IVA, ovverosia l'esigenza di perseguire l'obiettivo di una riscossione effettiva e integrale dell'IVA; né, ancora, intacca la discrezionalità lasciata agli stati membri nell'individuare gli strumenti più funzionali al fine in oggetto.

Da tali decisioni, piuttosto, emerge che non sono incompatibili con l'esigenza di garantire una riscossione effettiva dell'IVA norme interne che, al verificarsi di determinati presupposti procedurali, consentano una parziale riscossione del dovuto, così da garantire una maggiore soddisfazione degli interessi dell'Unione europea rispetto alla alternativa liquidatoria.

Tanto porta a ritenere compatibile con il diritto dell'Unione l'attuale disposizione dettata in materia di concordato preventivo, come ora formulata in esito alla novella apportata nel 2016, senza che ciò determini, al contempo, l'incompatibilità della scelta, di segno opposto, assunta dal legislatore nazionale nella procedura di sovraindebitamento: quest'ultima, infatti, ben potrebbe costituire una delle vie attraverso il quale lo Stato membro intende perseguire l'obiettivo della piena riscossione del tributo imposto dal diritto dell'Unione europea.

9.3.– Il giudice a quo ha anche escluso di poter accedere ad una interpretazione orientata del dato censurato conforme al diritto dell'Unione, in ragione della chiara ed univoca lettera dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge n. 3 del 2012, che non permetterebbe una simile lettura.

9.3.1.– Anche questa valutazione deve ritenersi condivisibile nel merito.

Sul piano letterale, l'uso della locuzione «in ogni caso» non consente all'interprete alcun margine di manovra, precludendo la via dell'interpretazione conforme della disposizione interna ai principi e agli obiettivi espressi nella direttiva di riferimento, non praticabile senza stravolgerne il significato letterale. Ciò in linea, del resto, con la giurisprudenza della CGUE, in forza della quale «l'obbligo per il giudice nazionale di fare riferimento al contenuto di una direttiva nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme pertinenti del diritto nazionale trova un limite nei principi generali del diritto e non può servire a fondare un'interpretazione contra legem del diritto nazionale» (Corte di Giustizia dell'Unione europea, 24 gennaio 2012, Grande Sezione, in causa C-282/10, Maribel Dominguez).

9.4.– Non diversamente, il tenore letterale della norma censurata, nel suo radicale rigore, preclude a monte, la possibilità sia di accedere a soluzioni interpretative costituzionalmente orientate; sia a letture alternative del complessivo quadro normativo di riferimento che, in una ottica di sistema, consentano di estendere, alle procedure di definizione preventiva del sovraindebitamento del debitore non fallibile, la specifica disciplina attualmente prevista per il concordato preventivo.

10.– Nel merito, le questioni sollevate dal Tribunale ordinario di Udine devono ritenersi fondate in riferimento all'art. 3 Cost.

10.1.– Si è più volte ribadito il parallelismo che corre tra l'accordo di composizione della crisi da indebitamento, previsto dalla normativa censurata e il concordato preventivo disciplinato dalla legge fallimentare.

Il primo riproduce i tratti sostanziali della seconda procedura, ma soprattutto ne ribadisce la filosofia di fondo. Pur a fronte di una chiara disomogeneità di interessi, quanto ai soggetti

che possono accedervi, in entrambe le procedure viene consentita l'esdebitazione di chi è gravemente indebitato, evitando l'azione liquidatoria, frazionata o complessiva, del relativo patrimonio e favorendo, al contempo, una immediata ricollocazione del debitore all'interno del circuito economico e sociale, senza il peso delle esposizioni pregresse.

11.– In questo quadro di chiara assonanza, assumono importanza primaria le previsioni che attengono al regime previsto per i crediti privilegiati e tra questi, per quelli di matrice tributaria.

La regola che domina le due procedure è quella della falcidiabilità di tali poste creditorie: la pretesa alla soddisfazione integrale del credito munito di prelazione, anche di natura tributaria, può recedere sull'altare della minor convenienza della alternativa liquidatoria del relativo patrimonio di riferimento.

Infatti, gli artt. 160, comma 2, e 182-ter, comma 1, della legge fallimentare, per un verso, e l'art. 7, comma 1, della legge n. 3 del 2012, per altro verso, riproducono pedissequamente lo stesso schema: si deroga al principio di cui all'art. 2741 cod. civ. e si determina il conseguenziale sacrificio della posizione del creditore solo perché, nel realizzare la finalità esdebitatoria, viene dato comunque rilievo imprescindibile alle prospettive di effettiva soddisfazione del credito munito di prelazione, che devono essere maggiori rispetto a quella potenzialmente derivante dalla liquidazione dei beni coperti dalla prelazione.

Il tutto all'interno di percorsi procedurali comunque rimessi alla scelta deliberativa e decisiva dei creditori, subordinati a valutazioni estimative di assoluta serietà quanto alla incapienza dei beni da liquidare a garanzia del dovuto; soggetti al controllo giurisdizionale, utile a verificare la fattibilità della proposta e a definire anche i possibili conflitti concernenti la convenienza della stessa.

11.1.– La falcidia delle posizioni garantite da prelazione, del resto, costituisce un passaggio essenziale sul versante della funzionalità delle procedure preventive che mirano alla esdebitazione: il pagamento integrale dei crediti privilegiati, compresi quelli tributari, finirebbe infatti per vanificare il vantaggio legato alla definizione preventiva della crisi per quelle situazioni che, come ordinariamente accade, non risultano garantite da una capienza patrimoniale che consenta un integrale ripianamento delle esposizioni favorite dalla prelazione.

Di qui il rilievo che occorre ascrivere, in tali ambiti procedurali, alla regola afferente alla falcidia dei crediti privilegiati.

11.2.– Trasferendo le precedenti argomentazioni allo specifico settore delle pretese tributarie, non può non rimarcarsi, inoltre, che, in questo ambito, la possibilità di operare la falcidia, compensata dalla maggiore soddisfazione garantita rispetto alla alternativa liquidatoria, costituisce diretta espressione dei canoni di economicità ed efficienza ai quali deve conformarsi, ai sensi dell'art. 97 Cost., l'azione di esazione della PA.

La possibilità di prospettare un pagamento anche parziale dell'obbligazione tributaria, pur se assistita da prelazione, a fronte della grave situazione debitoria del proponente, non adeguatamente supportata da un patrimonio tale da assicurare l'effettività della riscossione anche coattiva della relativa pretesa, garantisce il male minore, sia per il privato debitore, sia per l'amministrazione finanziaria: il primo, attraverso tale decurtazione, può evitare azioni liquidatorie complessive, se del caso anche protraendo l'attività economica sino a quel momento svolta, acquisendo anche il diritto alla esdebitazione; la seconda realizza il miglior risultato possibile alla luce della condizioni patrimoniali e finanziarie del contribuente, evitando di far ricadere sulla comunità l'onere delle conseguenze finanziarie correlate ad una escussione fortemente posta in dubbio quanto alle effettive possibilità di recuperare il credito

in termini più favorevoli rispetto al quantum proposto dal debitore.

12.– Rispetto alla generale falcidiabilità dei crediti privilegiati e tra questi anche dei crediti di natura tributaria, il trattamento dell'IVA, per quel che qui direttamente interessa, crea un immediato ed ingiustificato disallineamento tra le procedure in discorso, come rimarcato dal giudice rimettente.

12.1.– Vale ribadire, peraltro, che in origine le disposizioni di riferimento coincidevano. Anzi, proprio il parallelismo tra le due procedure era stata la ragione fondante della disposizione censurata: ricostruite in chiave concordataria, le procedure preventive di definizione della crisi e dell'insolvenza del debitore civile non potevano che riprodurre il divieto di falcidia dell'IVA, alla stessa stregua dell'allora vigente ed identica norma dettata dall'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare, per il concordato preventivo.

Diversamente si sarebbe creata una irrazionale distonia comportante una illegittimità costituzionale opposta a quella qui denunciata.

12.2.– La ratio della deroga, rispetto alla regola generale della falcidiabilità delle poste di credito privilegiate, contenuta nella disposizione censurata, può dunque essere ricostruita solo guardando alla norma che ne ha ispirato il contenuto: anche per la norma censurata, dunque, assumono valenza dirimente gli effetti attribuiti alla qualificazione dell'IVA come risorsa propria dell'Unione europea.

Secondo una prima impostazione, asseverata anche da questa Corte (con la citata sentenza n. 225 del 2014) in relazione al tenore originario dell'art. 182-ter della legge fallimentare, il legislatore interno, tenuto al prelievo integrale di detta risorsa tributaria, non avrebbe potuto introdurre disposizioni destinate ad incidere su tale obiettivo.

La falcidiabilità, dunque, doveva ritenersi consentita, nelle procedure concorsuali con finalità esdebitatorie, in via generale per tutti i tributi di esclusiva rilevanza interna; ciò non valeva, invece, per i tributi costituenti risorse dell'Unione (come previsto nell'originaria formulazione dell'art. 182-ter della legge fallimentare), e tra questi, per l'IVA (come precisato successivamente con la novella apportata dal d.l. n. 185 del 2008), rispetto alla quale era consentita la sola dilazione del relativo adempimento, per scelta imposta da obblighi sovrannazionali, non derogabili dal legislatore italiano.

Il tutto alla luce di una interpretazione del diritto dell'Unione europea in forza della quale anche la falcidia concorsuale del credito IVA altro non avrebbe rappresentato se non una indebita rinuncia integrale al prelievo di una risorsa propria dell'Unione europea, così da replicare i vizi che, sotto tale profilo, avevano portato l'Italia a patire il giudizio di incompatibilità rispetto alle indicazioni derivanti dal diritto dell'Unione europea, con riferimento ad altre disposizioni di legge sempre incidenti sull'IVA (valga, a tal fine, il riferimento a Corte di Giustizia dell'Unione europea, 17 luglio 2008, in causa C-132/06, Commissione della comunità europea contro Repubblica italiana, relativa al condono "tombale" previsto dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato», resa a ridosso della modifica normativa apportata nel 2008 all'art. 182-ter della legge fallimentare)

12.3.– Con la citata sentenza Degano Trasporti sas, la Corte di Lussemburgo ha mutato, però, tale presupposto interpretativo di riferimento, ritenendo compatibile una norma interna (l'art. 160, comma 2, della legge fallimentare) che, inserita in un percorso sottoposto al sindacato giurisdizionale, consenta un pagamento parziale del credito IVA qualora sia accertato giudizialmente che tale soddisfazione garantisca comunque una acquisizione di risorse maggiore rispetto alla alternativa liquidatoria e venga consentito all'amministrazione interessata di esprimere parere contrario alla proposta del debitore oltre che di opporsi

giudizialmente alla stessa, contestandone la convenienza.

12.4.– Tale decisione, come già evidenziato, ha costituito la ratio ispiratrice della novella apportata dalla legge n. 232 del 2016 alla disciplina del trattamento dell'IVA nel concordato preventivo, in forza della quale oggi la falcidiabilità delle pretese tributarie, anche garantite da prelazione, non vede più deroghe espresse.

Per altro verso, assume rilievo anche in relazione all'odierno scrutinio di legittimità costituzionale, perché, a posteriori, ha tolto ragionevolezza alla scelta adottata dal legislatore con la norma censurata nel definire l'IVA intangibile all'interno delle procedure alternative alla liquidazione prevista dalla legge n. 3 del 2012.

13.– La differenza di disciplina che oggi caratterizza il concordato preventivo e l'accordo di composizione dei crediti del debitore civile non fallibile dà luogo ad una ingiustificata e irragionevole disparità di trattamento tale da concretare l'addotta violazione dell'art. 3 Cost.

In particolare, le modifiche da ultimo citate, innovando solo in relazione alla disciplina del concordato preventivo, hanno determinato quella discrasia di sistema che in origine il legislatore aveva inteso evitare ricostruendo il contenuto della norma dettata per il sovraindebitamento del debitore non fallibile in termini sostanzialmente riproduttivi della disciplina all'epoca vigente dettata dall'art. 182-ter della legge fallimentare.

13.1.– Disparità, questa, che tocca in primo luogo i debitori interessati dalle procedure in questione, giacché non v'è motivo per trattare diversamente, sotto questo profilo, i debitori legittimati ad avvalersi della procedura di concordato preventivo in quanto assoggettabili a fallimento: la ragione di fondo che giustifica la falcidia dell'IVA, al pari di quella di tutte le altre poste di credito privilegiate e tributarie, non può porsi in termini differenziati per tutte le categorie di debitori legittimati ad avvalersi di una procedura concorsuale esdebitatoria. E ciò a prescindere dal tipo di attività esercitata, imprenditoriale o no, nonché dalle dimensioni di tale attività ed all'incidenza economica che ad esse si correla, trattandosi di elementi indifferenti rispetto all'obiettivo perseguito dalle relative procedure di definizione della crisi.

Semmai, sotto quest'ultimo versante, l'ordinamento dovrebbe dare il giusto rilievo al fatto che l'intera normativa dettata in tema di sovraindebitamento è stata costruita in termini di beneficio riconosciuto a tale vasta categoria di debitori, che non raramente maturano la relativa esposizione in una posizione di debolezza o comunque di asimmetria negoziale con i titolari delle relative poste creditorie.

13.2.– Del resto, la differenza di trattamento sottolineata dal rimettente, trova conferma inequivoca nella normativa prevista per gli imprenditori agricoli gravemente indebitati.

Questi ultimi, in ragione di quanto previsto dall'art. 23, comma 43, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito con modificazioni nella legge 15 luglio 2011, n. 111, sono legittimati ad avvalersi degli accordi di ristrutturazione dei debiti previsti dall'art. 182-bis della legge fallimentare, ai quali risulta estesa l'applicabilità del successivo art. 182-ter della legge fallimentare, con conseguente possibile falcidiabilità dei debiti tributari, compresa l'IVA.

Al contempo gli stessi soggetti possono attivare anche l'accordo di composizione della crisi oggetto della odierna censura (art. 7, comma 2-bis, della legge n. 3 del 2012), rispetto al quale, tuttavia, la norma censurata impone il divieto di falcidia dell'IVA.

A fronte dunque di una situazione oggettiva sostanzialmente simile (perché il sovraindebitamento non si distanzia in termini decisivi dai concetti di crisi e insolvenza che legittimano lo strumento di cui all'art. 182-bis della legge fallimentare), gli stessi soggetti possono o no avvalersi della falcidia IVA a seconda della procedura che scelgono di attivare.

13.3.– Piuttosto, la ragionevole sostenibilità della differenza di trattamento in questione va misurata guardando alla ratio sottesa al divieto di falcidia dell'IVA; ratio, come più volte ribadito, ascritta alla ritenuta indisponibilità del relativo gettito da parte del legislatore interno, siccome assertivamente imposta dal diritto dell'Unione europea.

Siffatto assunto di partenza, tuttavia, è stato decisamente posto in discussione dalla più volte richiamata sentenza Degano Trasporti sas con considerazioni che, seppur rivolte alla disciplina del concordato preventivo (nel suo assetto antecedente alla riforma apportata dalla legge n. 232 del 2016), possono trasporsi in direzione della norma censurata, considerate le più volte rimarcate affinità che connotano le due procedure di riferimento: una volta chiarito che la normativa euro unitaria non impone sempre e comunque l'integrale riscossione della risorsa, anche nell'accordo di composizione della crisi previsto dalla legge n. 3 del 2012 perde coerenza quel giudizio di intangibilità del credito IVA che, in origine, ha rappresentato la ratio del divieto di falcidia della relativa pretesa tributaria.

Di qui l'attuale ingiustificata dissonanza di disciplina che sussiste, in parte qua, tra le due procedure, non essendovi motivi che, secondo il canore della ragionevolezza, legittimino il trattamento differenziato cui risultano assoggettati i debitori non fallibili rispetto a quelli che possono accedere al concordato preventivo.

13.4.– L'attuale assetto normativo, inoltre, crea diseguaglianze ingiustificate a caduta anche con riferimento agli stessi creditori che partecipano all'accordo di composizione della crisi del debitore non fallibile.

Se per un verso – come evidenziato anche da questa Corte con la sentenza n. 225 del 2014 – prima di tale assetto, era l'indisponibilità dell'IVA, determinata dalla riconducibilità del tributo alle risorse proprie dell'Unione europea, che finiva per porre questa imposta in una posizione di assoluta intangibilità rispetto a tutte le altre voci di credito privilegiate (le quali, anche se di rango poziore, finivano per risultare posposte a siffatta pretesa tributaria); per altro verso, oggi, a seguito del richiamato orientamento della CGUE, tale situazione di preferenza non ha più ragion d'essere.

13.5.– Né pare che la violazione dell'art. 3 Cost. possa ritenersi esclusa muovendo dall'assunto in forza del quale la regola della falcidiabilità dell'IVA, ora ricavabile dall'art. 182-ter della legge fallimentare, costituirebbe un beneficio accordato ai debitori fallibili in deroga al principio generale dell'indisponibilità della obbligazione tributaria. Ciò al fine di richiamare, in ragione di tale condizione presupposta, la giurisprudenza di questa Corte in forza della quale un trattamento diverso di situazioni analoghe non è di per sé illegittimo allorquando quello più favorevole, evocato quale momento di comparazione nell'ottica della denunziata disparita di trattamento, assuma i caratteri della eccezionalità (ex plurimis, da ultimo, sentenze n. 177 e n. 153 del 2017 e n. 111 del 2016).

13.5.1.– Tale assunto non è condivisibile.

Non convince l'affermazione di principio che assegna natura eccezionale alla regola della falcidiabilità dell'IVA, attualmente prevista dall'art. 182-ter della legge fallimentare, anche in sede di concordato preventivo (sul punto, le sentenze della Corte di cassazione, sezioni unite, n. 760 del 2017 e n. 26988 del 2016).

A ben vedere tale ultima disposizione non prevede letteralmente la possibilità di procedere ad una soddisfazione parziale dell'IVA; piuttosto, non replica più l'originale divieto di falcidia previsto, tra gli altri, per tale tributo, in un quadro di generale falcidiabilità dei crediti tributari, chirografari e privilegiati.

L'art. 182-ter della legge fallimentare non detta, dunque, una specifica regola che possa, in

via di eccezione, derogare ad un principio generale. Costituisce, per contro, diretta espressione di una indicazione generale, altro non rappresentando che una diretta declinazione, in relazione alle pretese tributarie, della regola della falcidiabilità dei crediti privilegiati, prevista dall'art. 160, comma 2, della stessa legge in tema di concordato preventivo. Principio, quest'ultimo, che, come già rimarcato, deve ritenersi espressione tipica delle procedure concorsuali, maggiori o minori, con finalità esdebitatoria, tanto da risultare replicato anche per gli strumenti di definizione anticipata delle situazioni di sovraindebitamento prevista dalla legge n. 3 del 2012.

14.– Di qui la fondatezza della questione posta in riferimento all'art. 3 Cost. Resta assorbita la censura riferita all'art. 97 Cost.

15.– L'accoglimento della questione porta, in coerenza, all'ablazione delle parole «all'imposta sul valore aggiunto» dal terzo periodo del comma 1 dell'art. 7 della legge n. 3 del 2012.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge 27 gennaio 2012, n. 3 (Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento), limitatamente alle parole: «all'imposta sul valore aggiunto».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 ottobre 2019.

F.to:

Giorgio LATTANZI, Presidente

Augusto Antonio BARBERA, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 29 novembre 2019.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.