

Legge di bilancio. Nelle transazioni fiscali sì alla falcidia del debito per l'imposta e le ritenute non versate

Con l'accordo uno sconto sull'Iva

Nuovo slancio ai concordati - Integrità limitata alle crisi da sovraindebitamento

PAGINA A CURA DI
Claudio Ceradini

■ La legge di bilancio 2017 (legge 232/2016) dà una nuova struttura alla **transazione fiscale**, rinnovando dal 1° gennaio buona parte dell'articolo 182-ter della legge fallimentare. Tra le novità della norma (articolo 1, comma 81 della legge di bilancio), spicca la previsione esplicita della **falcidiabilità del debito per Iva e ritenute non versate**, che sin ora aveva una disciplina peculiare e inattaccabile, almeno fino al recente cambiamento di rotta delle Sezioni unite della Cassazione (sentenza 26988, del 27 dicembre 2016, si veda «Il Sole 24 Ore» del 28 dicembre).

Nel 2010 il Dl 78 aveva stabilito un preciso limite alla proposta di transazione fiscale, prevedendo solo la dilazione, e non la falcidia, dei crediti dello Stato per Iva e ritenute operate e non versate, nel presupposto che essi fossero risorse proprie della Ue. L'orientamento di legittimità è apparso per anni granitico nel sostenere la natura sostanziale della deroga alla gerarchia delle prelazioni così introdotta, che troverebbe quindi applicazione generalizzata ed indipendente dall'introduzione del sub procedimento, solo eventuale, della transazione fiscale. Un orientamento che si consolida a partire dalle "sentenze gemelle" della Cassazione (le n. 22931 e 22932 del 2011) e a cui si allinea la Corte costituzionale, con la sen-

tenza 225/2014. Dopo la sentenza della Corte Ue 546-2014, le ragioni a supporto dell'intangibilità sembrano reggere meno: nel concordato preventivo la rinuncia alla pretesa da parte dello Stato non appare generalizzata, ma rispondente a criteri rigorosi di tutela dei crediti, soprattutto privilegiati. Tali ragioni hanno poi ceduto di schianto con la sentenza della Cassazione 26888/2016.

In questo contesto, il nuovo testo dell'articolo 182-ter della legge fallimentare opera un deciso cambio di rotta. Se prima la transazione fiscale comportava *ipso iure* l'infalcidiabilità del debito per Iva e ritenute, ora solo l'apertura del relativo sub-procedimento potrà consentirvi l'accesso. Prevede il nuovo comma 1 che il debitore, solo con proposta presentata in base all'articolo 182-ter, possa chiedere il pagamento parziale o dilazionato di tributi e accessori amministrati dalle agenzie fiscali.

Il limite alla misura del sacrificio da parte dello Stato creditore è duplice e coerente con l'assetto generale dell'articolo 160, comma 2 della legge fallimentare. Da un lato, la misura del credito soddisfatto non può essere inferiore all'importo realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, dalla cessione dei beni o diritti su cui insiste la causa di prelazione. Dall'altro lato si conferma che il trattamento della quota di credito privilegiato non può essere diverso,

per misura di soddisfazione, tempi di pagamento e garanzie, agli altri crediti di pari rango. Se, invece, il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, la proposta concordataria non ne può prevedere un trattamento peggiore degli altri. E in caso di suddivisione in classi è richiesto un allineamento con coloro cui è offerto un trattamento più favorevole. Infine, si introduce l'obbligo, nella prassi già sperimentato, di collocare in apposita classe l'eventuale importo del credito privilegiato degradato a chirografo per effetto della falcidia subita.

È un quadro che tra novità e conferme diviene più omogeneo, ripristina la par condicio e la stabilità della disciplina, eliminando, auspichiamo, quelle pericolose incertezze nella progettazione dei piani dovute ai vari orientamenti dei Tribunali, prima più o meno allineati alla Cassazione. Nonostante le limitazioni subite col Dl 83/2015, tale novità non potrà che portare nuova linfa ai piani concordatari, che troppo spesso con la precedente interpretazione trovavano un limite insuperabile.

Solo nella disciplina della composizione delle crisi da sovraindebitamento l'integrità del debito per Iva e ritenute resiste: non viene toccato l'articolo 7, comma 1, della legge 3/2012, che continua a prevedere la falcidia dei crediti tributari privilegiati, tranne le risorse proprie dell'Ue.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I punti-chiave della disciplina ora in vigore

IL PRINCIPIO SU IVA E RITENUTE

Il nuovo comma 1 dell'articolo 182-ter della legge fallimentare ammette la possibilità che la proposta di transazione fiscale preveda il pagamento parziale, e non solo dilazionato, anche del debito per Iva e ritenute non versate, cui prima dell'ultima pronuncia (Cassazione, sentenza 26988/2016, depositata il 27 dicembre) la giurisprudenza di legittimità riconosceva un privilegio autonomo e del tutto speciale, in deroga alla gerarchia delle prelazioni

IL LIMITE DI FALCIDIA

Il nuovo testo del comma 1 prevede che non possa essere proposta una soddisfazione del credito inferiore a quella realizzabile in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato del bene su cui sussiste la causa di prelazione, valore indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 67, comma 3, lettera d), della legge fallimentare. La norma è analoga a quella generale inclusa nell'articolo 160, comma 2 della legge fallimentare

LA NUOVA CLASSE OBBLIGATORIA

L'ultimo periodo del nuovo comma 1 prevede che, nel caso in cui la proposta concordataria o di accordo di ristrutturazione del debito preveda il pagamento parziale di un debito tributario o previdenziale privilegiato, la quota residua e degradata a chirografo deve trovare collocazione in apposita classe

SALTA IL VINCOLO DEL RUOLO

Nel nuovo comma 1 non c'è più il riferimento al ruolo, cosicché il perimetro dei tributi transabili si estende legalmente, e non solo per prassi, ai debiti privilegiati e chirografi, indipendentemente dalla loro iscrizione a ruolo. Rimane immutato il limite dei tributi gestiti dalle agenzie, con esclusione quindi degli altri (per esempio, tributi locali)

DIRITTO DI VOTO E ADESIONE

L'esercizio del diritto di voto (comma 3) e l'adesione alla proposta di accordo (comma 5) sono riferiti all'agenzia delle Entrate per il debito complessivo. Scompare la precedente suddivisione tra agenzia e agente per la riscossione, basata sugli importi inclusi nei ruoli e consegnati alla data di presentazione della domanda

LA CESSAZIONE DELLE LITI

Scompare il precedente comma 5, che prevedeva la chiusura automatica della materia del contendere relativa ai tributi inclusi in transazione, alla data di conclusione della procedura di concordato di cui all'articolo 181 della Legge fallimentare

L'ATTESTAZIONE DI CONVENIENZA

Il nuovo comma 5 prevede che la relazione di attestazione che accompagna la proposta di accordo di ristrutturazione (articolo 182-bis, comma 1, della Legge fallimentare) debba verificare la convenienza della proposta di transazione fiscale rispetto ad altre soluzioni concretamente praticabili

I POTERI DI ACCERTAMENTO

Rimane invariato il regime del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria, che - come ha chiarito la circolare 40/E/2008 - permane anche successivamente alla adesione alla proposta di transazione ed al perfezionamento della proposta concordataria, con l'omologa, o di accordo di ristrutturazione, con le adesioni dei creditori