

Claudio Ceradini su Il Sole 24 Ore. La nuova transazione fiscale esce dalla L. 232/2016. Più luci che omb

La transazione fiscale dispone di una struttura sostanzialmente nuova. La legge di bilancio 2017 (L. 232/2016) rinnova quasi completamente l'art. 182-ter della Legge Fallimentare, con effetto dal 01/01/2017.

Più in dettaglio, l'art. 1, comma 81, L. 232/2016 introduce modifiche importanti, tra le quali spicca per rilievo la previsione esplicita della falcidiabilità del debito per IVA e ritenute non versate, che sino ad oggi godeva invece di una disciplina del tutto peculiare, ed apparentemente incrollabile, perlomeno fino al cambiamento di rotta delle SSUU della Cassazione segnato con Sent. n. 26988, depositata il 27/12/2016 (si veda Il Sole 24 Ore del 28 dicembre 2016). La vicenda inizia con la introduzione nel 2010 (Decreto Legge 78/1010) di preciso limite alla proposta di transazione fiscale, che può prevedere solo la dilazione, e non la falcidia, dei crediti dello Stato per IVA e ritenute operate e non versate, nel presupposto che gli stessi costituissero risorse proprie della Comunità Europea. L'orientamento di legittimità appare granitico nel sostenere la natura sostanziale della deroga alla gerarchia delle prelazioni così introdotta, che troverebbe quindi applicazione generalizzata ed indipendente dalla introduzione del sub procedimento, solo eventuale, della transazione fiscale, ed a partire dalle ormai celebri sentenze gemelle della Cassazione (nn. 22931 e 22932 del 2011) si consolida progressivamente. Si allinea anche la Corte Costituzionale che con sentenza n. 225/2014 si pronuncia sulla questione sollevata con ordinanza n. 25/2013 dal tribunale di Verona. Dopo la sentenza della Corte Europea 546-2014, le ragioni a supporto della intangibilità sembrano reggere meno, posto che nel concordato preventivo la rinuncia alla pretesa da parte dello Stato non appare generalizzata, ed anzi rispondente a criteri rigorosi di tutela dei crediti, soprattutto privilegiati, e cedono di schianto con la citata pronuncia della Cassazione n. 26888/2016.

In questo contesto interviene il nuovo testo dell'art. 182-ter Legge fallimentare, con un significativo cambio di rotta. Se sino ad oggi l'utilizzo della transazione fiscale comportava ipso iure l'infalcidiabilità del debito per IVA e ritenute, dal 01/01/2017 solo l'apertura del relativo sub procedimento potrà consentirvi l'accesso. Prevede il nuovo primo comma che il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi dell'art. 182-ter, possa richiedere il pagamento parziale o anche dilazionato di tributi ed accessori amministrati dalle agenzie fiscali. Il limite imposto alla misura del sacrificio da parte dello Stato creditore è duplice e coerente con l'assetto generale disciplinato dall'art. 160, comma 2, Legge fallimentare. Da un lato, ed è una novità, 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 viene confermato che il trattamento offerto alla quota di credito privilegiato non può essere diversa, per misura della soddisfazione, tempi di pagamento e garanzie offerte, 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 deteriore rispetto agli altri, e nel caso di suddivisione in classi è richiesto un allineamento con coloro ai quali è offerto un trattamento più favorevole. Infine, viene introdotto 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.

E' un quadro che tra novità e conferme diviene più omogeneo, ripristina la par condicio e la stabilità della disciplina, eliminando auspicabilmente quelle pericolose incertezze nella progettazione dei piani conseguenti ai diversi orientamenti dei tribunali, prima più o meno allineati alla giurisprudenza di legittimità. Nonostante le limitazioni subite per effetto delle modifiche introdotte dal Decreto legge 83/2015, la novità in commento non potrà che portare nuova linfa ai piani concordatari, che troppo spesso nel rigore della precedente interpretazione trovavano un limite insuperabile.

Solo nella disciplina della composizione delle crisi da sovraindebitamento l'integrità del debito per IVA e ritenute resiste. La L. 232/2016 non interviene sull'art. 7, comma 1, della Legge 3/2012, che continua a prevedere come possibile la falcidia dei crediti tributari privilegiati, fatta eccezione per le risorse proprie dell'unione europea, e quindi IVA e ritenute non versate.

Tra le altre modifiche, è opportuno segnalare il diverso perimetro delle posizioni transabili e la razionalizzazione delle modalità di voto ed adesione.

Il nuovo primo comma, dal 1/1/2017 non prevede più la limitazione, mai stata chiarissima, alla quota chirografaria dei debiti anche non iscritti a ruolo. Si tratta, nei fatti, non tanto di una novità, quanto del recepimento normativo dell'orientamento espresso sin dal 2008 dall'Agenzia. La Circ. 40/E/2008, già a suo tempo riconosceva la necessità di una interpretazione sistematica, e non letterale, della norma, alla luce dei successivi periodi secondo e terzo. La conclusione non poteva che condurre a comprendere nel perimetro dei crediti tributari o previdenziali transabili sia quelli privilegiati che quelli chirografari, indipendentemente dalla iscrizione a ruolo. Tale circostanza oggi, con l'espunzione del riferimento al ruolo, trova formalizzazione normativa, pur già sperimentata da lungo tempo nella prassi operativa. La riscrittura del primo comma avrebbe forse potuto chiarire definitivamente anche che il perimetro di accessibilità alla transazione fiscale accoglie tutti i crediti tributari e previdenziali dotati di legittima causa di prelazione, sia essa costituita da privilegio (articoli 2745 e ss. Cod. Civ.) o da ipoteca giudiziale acquisita sulla base del titolo esecutivo costituito dal ruolo, decorsi inutilmente i sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento (articolo 77, Dpr 602/1973). L'Agenzia lo aveva già chiarito, e la nuova versione del

secondo periodo del primo comma avrebbe forse potuto recepirlo.

Modificata anche la procedura di espressione del voto o dell'assenso, ora riferita per il debito complessivo all'Agenzia. Nella precedente formulazione l'adesione alla proposta di transazione spettava, a mente dei commi terzo e quarto, all'Agenzia per i tributi non iscritti a ruolo o comunque non consegnati all'agente, e direttamente all'agente per quanto già recepito alla data di presentazione della domanda, pur su indicazione del direttore dell'ufficio, a ciò autorizzato dalla direzione regionale. Nella nuova formulazione il voto sulla proposta concordataria o l'adesione a transazione ed accordo di ristrutturazione sono di competenza unicamente dell'ufficio, residuando in capo all'agente solo la indicazione riferita agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del D.Lgs 112/1999. Corretto anche quello che è sempre apparso come un refuso, e cioè il riferimento alla direzione generale, in luogo di quella regionale, del quinto comma.

Nuova la previsione, per l'accordo di ristrutturazione del debito di cui all'articolo 182-bis Legge fallimentare, dell'obbligo per l'attestatore di verificare nella relazione dovuta ai sensi del primo comma che il trattamento offerto sia per lo Stato conveniente rispetto alle alternative concretamente praticabili.

Sparisce infine nella nuova formulazione il vecchio quinto comma, e con lui la cessazione automatica della materia del contendere alla chiusura della procedura concordataria, perlomeno per i tributi transati. Un elemento di instabilità in più, quindi, che pare aggiungersi alla questione, immodificata nel nuovo testo, della permanenza in capo all'amministrazione finanziaria del potere di ulteriori accertamenti.