



TRANSAZIONE FISCALE

Chiavari, 21 ottobre 2016

- (i) Art. 160 LF
- (ii) Art. 182 ter LF
- (iii) Circolari dell'Agenzia delle Entrate

*Le norme rilevanti

Art. 182 ter

Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

Art. 160, comma 2

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

LE CIRCOLARI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- Circolare 40/E del 18 aprile 2008
- Circolare 14/E del 19 aprile 2009
- Circolare 19/E del 6 maggio 2015

LA GIURISPRUDENZA

- Corte di Cassazione, sentenza 4 novembre 2011 n. 22931 e n. 22932
- Corte Costituzionale, sentenza 25 luglio 2014 n. 225
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 7 aprile 2016, in causa C-546/14

LA TRANSAZIONE FISCALE

La transazione fiscale, prevista dall'art. 182-ter L. fall. è una procedura facoltativa ed endoconcorsuale che può essere formulata contestualmente alla proposizione del piano o successivamente (purché prima dell'adunanza dei creditori).

Gli effetti della proposizione della transazione fiscale sono:

- (i) il consolidamento del debito tributario;
- (ii) la cessazione dei contenziosi sui tributi oggetto della procedura.

OGGETTO DELLA PROPOSTA

La transazione fiscale consente di proporre il pagamento parziale o dilazionato dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali, e dei contributi gestiti dagli enti di competenza delle forme obbligatorie di previdenza ed assistenza.

Il comma 1 dell'art. 182-ter L. fall., prima limita la transazione fiscale ai debiti di natura chirografaria, poi si riferisce alle percentuali di pagamento dei creditori privilegiati: con l'effetto che se ne deve desumere la possibilità di decurtazione dei debiti assistiti da prelazione (Trib. Milano, 25 ottobre 2007), come, peraltro, riconosciuto dalla stessa Amministrazione Finanziaria (Circolare 40/E del 2008, par. 4.2.4).

“L'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (articolo 1965 c.c.), appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione” (Circolare 40/E del 2008).

Tali principi hanno trovato conferma nella citata sentenza della Corte costituzionale n. 225 del 2014. Secondo la Consulta, con l'istituto della transazione fiscale “- la cui applicazione all'ordinamento tributario è del tutto innovativa - l'imprenditore in crisi può proporre alle agenzie fiscali o agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, il pagamento parziale ovvero dilazionato dei tributi o dei contributi e dei relativi accessori, in deroga al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito da parte dell'amministrazione finanziaria”

TRIBUTI ESCLUSI

Costituenti risorse proprie dell'Unione Europea

(diritti agricoli e doganali, recuperi aiuti di Stato, ecc.).

Locali , come ICI/IMU, TARSU, TOSAP, imposta sulle pubblicità e diritto sulle affissioni, ad eccezione dell'IRAP (CM 40/2008/E, par.4.2.1).

TRIBUTI SOLO DILAZIONABILI:

1. IVA

2. Ritenute operate e non versate

La riduzione è, tuttavia, considerata ammissibile con riferimento agli importi dovuti a titolo accessorio (CM 10 aprile 2009, n. 14/E, par. 3).

CONTENUTO MINIMO DELLA PROPOSTA

- Indicazione dei dati fiscali del debitore.
- Ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, compresi eventuali contenziosi pendenti.
- Descrizione della proposta di transazione (tempi, modalità, garanzie ed ogni altro elemento utile alla valutazione di fattibilità e convenienza).
- Esposizione delle principali caratteristiche del piano.
- Precisazione di ogni altro elemento utile all'accoglimento della proposta di transazione fiscale.

PRESENTAZIONE DELLA PROPOSTA

Deve essere depositata presso il concessionario della riscossione e l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base all'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente al piano ed ai relativi allegati.

CONSOLIDAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

Entro il termine di **trenta** giorni dalla presentazione della domanda di transazione, l'Ufficio, previa verifica del rispetto dei requisiti posti dalla legge per l'ammissibilità della proposta di transazione, dovrà provvedere ai necessari adempimenti connessi con l'attività di controllo (liquidazione tributi risultanti dalle dichiarazioni e notifica delle relative comunicazioni di irregolarità; notifica avvisi di accertamento).

Prima che sia decorso il medesimo termine di trenta giorni, l'Ufficio dovrà quindi predisporre e trasmettere al debitore una certificazione attestante il complessivo debito tributario, di particolare importanza qualora quest'ultimo sia di importo superiore a quello indicato nella domanda di transazione fiscale presentata.

VALUTAZIONE DELLA PROPOSTA

Formale

Gli Uffici, sulla base della documentazione prodotta dal debitore nonché di ogni altra informazione in loro possesso, dovranno in via preliminare effettuare un riscontro in ordine all'effettiva sussistenza dei requisiti formali e procedurali previsti dall'articolo 182-ter della L.F.

In particolare, ai sensi dell' articolo 182-ter co.1, "Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari."

Sostanziale

- (i) Migliore alternativa rispetto all'ipotesi fallimentare
- (ii) Aleatorietà
- (iii) Tempistiche
- (iv) Difesa occupazione
- (v) Continuità attività produttiva
- (vi) Presenza di garanzie

Per quanto concerne, invece, il merito della proposta di transazione del debito fiscale, gli Uffici dovranno valutare l'eventuale effettiva possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale in sede di accordo transattivo rispetto all'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale di fallimento. [...]

In considerazione delle finalità dell'istituto in esame, è opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell'accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio la tipologia dell'attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie).

Punto 5.5 della Circolare 40/E del 2008

ESITO DELLA PROPOSTA

Il provvedimento di adesione o diniego è approvato con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale.

Il voto viene espresso in sede di adunanza dei creditori:

- Per quanto concerne i tributi non iscritti a ruolo, ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, direttamente dall'Ufficio.

- In ipotesi di tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'agente della riscossione, l'adesione o il diniego alla proposta transattiva sono espressi dall'agente della riscossione.

In caso di mancata accettazione della proposta l'Agenzia delle Entrate voterà contro la proposta e potrà / dovrà fare opposizione demandando al Tribunale la valutazione della convenienza della proposta (**cram down**).

* ***Il trattamento dell'IVA nelle procedure di concordato preventivo***

Il trattamento dell'IVA nelle procedure di concordato preventivo è stato oggetto di un dibattito dottrinale e giurisprudenziale che è approdato ad una prima conclusione che può così sintetizzarsi:

1. Laddove il debitore predisponga un piano che prevede il ricorso alla transazione fiscale, l'IVA (al pari delle ritenute fiscali) deve essere pagata integralmente. L'art. 182 ter prevede infatti quale elemento essenziale della transazione fiscale l'integrale pagamento dell'IVA.
2. Laddove il debitore predisponga un piano che non prevede il ricorso alla transazione fiscale, l'IVA (al pari delle ritenute fiscali) può essere falcidiata.

* ***Il trattamento dell'IVA nelle procedure di concordato preventivo***

Un passo indietro: l'infalciabilità dell'IVA

La Cassazione 30 aprile 2014, dopo alcune pronunce in argomento ed a seguito di un copioso dibattito tra i giudici di merito, pendente un rinvio in Corte Costituzionale, aveva apparentemente detto l'ultima parola affermando che: *“la disposizione che esclude la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA ha natura eccezionale e attribuisce al credito un trattamento peculiare ed inderogabile; ne consegue che la sua portata sostanziale si applica ad ogni forma di concordato ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA”*

*** Il trattamento dell'IVA nelle procedure di concordato preventivo**

La Corte Costituzionale del 25 luglio 2014 afferma che:

“a nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito IVA per il quale esiste una disciplina eccezionale attributiva di un trattamento speciale ed inderogabile che consentendo esclusivamente la transazione dilatoria è tesa ad assicurare il pagamento integrale di un'imposta assistita da un privilegio di grado postergato (qual è appunto l'IVA) in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione”

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, su quesito proposto dal Tribunale di Udine, ha formulato il seguente principio interpretativo del diritto dell'Unione:

“L’art. 4, paragrafo 3°, del TUE nonché gli articoli 2, 250 par. 1 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, non ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare al Giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente il debito IVA attestando, sulla base dell’accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”.

Il ragionamento del Giudice comunitario è condivisibile ed emerge chiaro nelle conclusioni rese in data 14 gennaio 2016 dall'Avvocato Generale che così si è espresso:

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

“Sebbene, ad avviso del giudice del rinvio, il concordato possa prevedere la soddisfazione parziale di un credito IVA, ciò è possibile solo qualora un esperto indipendente attesti che l'amministrazione tributaria non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento. Di conseguenza, vi possono essere situazioni in cui un concordato preventivo comporti il pagamento di una porzione maggiore del debito IVA rispetto a quanto accadrebbe in caso di fallimento, ma il contrario può non essere vero. Ciò posto, una disposizione di diritto nazionale non può essere ritenuta incompatibile con l'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione semplicemente perché sceglie un mezzo, piuttosto che un altro, per ottenere la massima riscossione possibile.

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

Coordinamento con l'art. 160 legge fallimentare in caso di transazione fiscale

Il debitore che presenta anche la proposta di transazione fiscale deve sottostare a tre vincoli:

- 1) Ai creditori privilegiati non può essere offerto un soddisfacimento che sia inferiore al valore del bene ritraibile dalla sua liquidazione
- 2) Non può essere alterato l'ordine delle prelazioni
- 3) Pagamento necessariamente integrale di IVA e ritenute operate e non versate.

Problema interpretativo laddove il debitore proponga un concordato, con transazione fiscale, che preveda la falcidia dei creditori privilegiati di grado inferiore al credito IVA (19°) per incapacienza di attivo di liquidazione.

Il tribunale di Milano e la Corte di Appello di Milano, così come il Tribunale di Torino e la Corte di Appello di Torino, hanno elaborato una giurisprudenza costante che afferma il principio che una siffatta proposta violi il 160, invertendo l'ordine dei privilegi laddove la transazione fiscale non venga pagata esclusivamente con somme derivanti da finanza esterna.

La Cassazione ha invece un indirizzo differente affermando che *“i crediti relativi ad IVA ed a ritenute, rispetto ai quali la proposta può contenere esclusivamente la dilazione di pagamento, non sono falcidiabili; tuttavia la necessità del loro integrale pagamento non comporta quella di integrale pagamento dei crediti privilegiati di grado anteriore”* (Cass. 9 febbraio 2016, n. 2560)

Il diniego al consenso alla transazione fiscale è un atto impugnabile?

L'Agenzia delle Entrate (Circolare 19/E del 2015) si esprime in senso negativo in quanto si tratta di un atto interno della procedura ed eventuali illegittimità del voto espresso dall'Agenzia delle Entrate potrebbero essere rilevate con opposizione all'omologa.

Le Commissioni Tributarie hanno invece affermato: *“in tema di diniego alla transazione fiscale nessuna opposizione può essere sollevata circa il diritto del contribuente ad impugnare tale provvedimento, specialmente se questo ha impedito il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione del debito facendo aprire una procedura fallimentare”* (CTP Milano, sentenza 1541/25/14 del 14 febbraio 2014).

Il Consiglio di Stato ha affermato *il difetto di giurisdizione del giudice adito, in quanto la giurisdizione spetta al giudice tributario* (Consiglio di Stato, IV Sezione, sentenza 28 settembre 2016)

Grazie per l'attenzione

Avv. Pierpaolo Curri
Dott. Marco A. Centore

pierpaolocurri@studiocentore.it
marcocentore@studiocentore.it
www.studiocentore.it