

Transazione fiscale nel concordato e negli accordi di ristrutturazione

La transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter L.F., così come disciplinata fino allo scorso anno, prevedeva la possibilità di dilazionare, ovvero di stralciare parzialmente, alcuni debiti fiscali, ivi compresi i contributi previdenziali ed assistenziali; tuttavia, tale previsione trovava un'eccezione per quanto riguarda l'IVA (in virtù della possibile natura comunitaria di tale imposta) e le ritenute, per le quali era possibile proporre esclusivamente la dilazione del pagamento, essendo esclusa la possibilità di stralciare il valore nominale del relativo debito. Tale preclusione normativa, ha impattato negativamente in parecchie crisi di impresa, laddove il pagamento integrale dell'IVA e delle ritenute risultava non sostenibile sulla base dell'attivo disponibile, causando il conseguente fallimento della società, a scapito di una possibile procedura concorsuale, magari in continuità.

Tele disciplina ha subito una sostanziale rivisitazione, almeno per quanto riguarda il trattamento dell'IVA e delle ritenute, nella legge di Bilancio 2017 (si veda l'articolo 1, comma 81, L. 232/2016) che ha modificato l'articolo 182-ter L.F. prevedendo che con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi (IVA e ritenute compresi) 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; resta inteso che la possibilità di stralciare i debiti tributari è possibile laddove il piano ne preveda la soddisfazione (in coerenza con l'articolo 160, 2 comma, L.F.) 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. Resta inteso che tale valutazione dovrà essere predisposta da un professionista (l'attestatore) in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), L.F..

Inoltre, il nuovo testo dell'articolo 182-ter prevede che laddove il debito tributario o contributivo sia assistito da un privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; tale previsione normativa è finalizzata, pertanto, a garantire un migliore trattamento dei debiti tributari o contributivi rispetto ai creditori di privilegio inferiore, che si sostanzierà non nella sola maggior percentuale di pagamento, ma bensì anche nelle tempistiche e nella tipologia delle garanzie offerte nell'ambito della procedura.

L'articolo 182-ter, così come modificato dalla legge di Bilancio 2017, stabilisce inoltre che in presenza di un pagamento parziale di un debito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo dovrà essere sempre inserita in un'apposita classe, e non "confusa" con gli altri creditori chirografari.

Laddove invece il debito tributario o contributivo abbia natura chirografaria, il trattamento riconosciuto nella proposta concordataria non potrà 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; pertanto, con la nuova disciplina di cui all'articolo 182-ter L.F., ai debiti tributari o contributivi di natura chirografaria, in presenza di classi, dovrà essere riconosciuto il trattamento migliore o quantomeno uguale (si presume in termini di percentuale di soddisfazione e di tempistiche di pagamento) rispetto a quello proposto agli altri creditori chirografari classati.

Pertanto, con decorrenza 2 gennaio 2017, è possibile affermare che la transazione fiscale di cui al citato articolo 182-ter può riguardare, nell'ambito di un concordato ovvero di un accordo di ristrutturazione del debito, anche lo stralcio del debito IVA e delle ritenute, in ragione della

collocazione preferenziale del debito, avuto ovviamente riguardo al ricavato in caso di liquidazione indicato nell'attestazione del professionista indipendente; resta inteso che il consenso del Fisco non sarà indispensabile per l'omologazione della procedura, essendo sempre sufficiente il raggiungimento del voto favorevole della maggioranza dei creditori (calcolata sulla base dell'ammontare del debito e non per teste). Quindi, in presenza di un concordato ovvero di un accordo di ristrutturazione del debito che prevedano lo stralcio di debiti tributari privilegiati, quali l'IVA o le ritenute, laddove siano raggiunte le maggioranze di legge, l'eventuale voto negativo da parte del Fisco non impedirà l'omologa della procedura.

Si precisa, infine, che nella composizione della crisi da sovraindebitamento è ancora necessario prevedere il pagamento integrale dell'IVA e delle ritenute, non essendo stato modificato l'articolo 7, comma 1, della L. 3/2012 e, pertanto, ci sia auspica un veloce intervento del legislatore in tal senso.