

PER IVA E RITENUTE- 04 FEBBRAIO 2017 ORE 06:00

## Transazione fiscale e concordato preventivo: cosa cambia dopo la legge di Bilancio

*Andrea Ferri - Dottore commercialista e Revisore Legale in Bologna*

Nella legge di Bilancio 2017 il legislatore si è occupato dell'istituto della transazione fiscale in sede di concordato preventivo, modificando l'articolo 182 ter della legge fallimentare, sulla scia dell'interesse manifestato in materia dalla Corte di giustizia UE. A seguito della modifica, sono attualmente in vigore due regimi di falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute previdenziali. Per i giudizi in corso sino al 31 dicembre 2016 l'IVA è falcidiabile nel concordato preventivo solo con l'attestazione speciale: se vi è transazione fiscale la falcidiabilità riguarda solo interessi e soprattasse. Dal 1° gennaio 2017 non esiste più la transazione fiscale e l'IVA è falcidiabile sempre (capitale, soprattasse e interessi), mediante l'attestazione speciale.

Consapevoli dal fatto che l'intera **legge fallimentare** debba essere oggetto di revisione complessiva, acclaratane l'inadeguatezza rispetto all'attuale sistema socio-economico, si confidava venisse dato uno slancio al progetto di **riforma Rordorf** piuttosto che con leggi e decreti d'urgenza propagati in occasione della promulgazione delle leggi di Bilancio o estive.

**Leggi anche** [Crisi d'insolvenza e sovraindebitamento: iter legislativo ad ostacoli](#)

Questa volta il legislatore, con la **legge di Bilancio 2017** (l. n. 232/2016) si è occupato dell'istituto della **transazione fiscale**, già disciplinato nell'art. 182 ter della legge fallimentare, incentivato sia dall'interesse manifestato in materia dalla Corte di Giustizia, sia dall'attesa del pronunciamento delle Sezioni Unite sul punto.

**Leggi anche** [Legge di Bilancio 2017: transazione fiscale estesa ad IVA e ritenute](#)

### Revirement della Corte di Giustizia

La modifica, presumibilmente, trae spunto dal recente revirement giurisprudenziale che ha preso il via in seguito all'emanazione della sentenza pronunciata il 7 aprile del 2016, dalla Corte di Giustizia europea nella [causa C – 564/14](#) – Degano Trasporti.

Come ben noto agli operatori del settore, la predetta sentenza, giunge alla conclusione dell'**infalcidiabilità dell'IVA**, tranne il caso i cui, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, venga dichiarato che il debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento.

La libertà dell'imprenditore di utilizzare i mezzi a disposizione del sistema statale (ivi compreso il sistema comune dell'IVA), trova, dunque, il limite, dell'obbligo di garantire una **effettiva riscossione delle risorse** proprie dell'Unione Europea e di non creare significative differenze tra i contribuenti dei diversi paesi.

Sottolinea, infatti, la citata sentenza che "La direttiva IVA deve essere interpretata in conformità con il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA...Ogni azione degli stati membri riguardante la riscossione dell'IVA deve rispettare tale principio..." laddove qualsiasi lacuna nella riscossione del gettito IVA possa, potenzialmente, determinare una riduzione delle risorse IVA nel bilancio dell'Unione.

Leggi anche [Tutela europea dell'IVA e falcidiabilità: quando si può transigere](#)

## Attestazione del professionista indipendente

L'**unica condizione**, precisa e tassativa, posta dai giudici del Lussemburgo affinché venga ammessa la falcidia del credito IVA, viene ravvisata nella presenza di un'attestazione, formulata da un esperto, che accerti che il **soddisfacimento del credito**, rispetto alla falcidia proposta, non sortirebbe risultati migliori in caso di dichiarazione di fallimento.

Come si evince apertamente dalla lettura del **nuovo art. 182 ter L.F.**, il legislatore della recente modifica ha recepito, tra le altre, tale nuovo orientamento eliminando, dal testo, l'inciso limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti al 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.

Attualmente, quindi, laddove si sia in presenza dell'attestazione di un esperto indipendente che dichiari un analogo trattamento parziale, per detta voce di credito, anche nell'alternativa del fallimento, l'IVA potrà essere defalcata e non solo dilazionata.

Ad avviso di chi scrive tale modifica **non incide in maniera significativa** sulle possibilità di ripartizione, in favore del ceto chirografario, all'interno di una procedura di concordato preventivo che contempli la falcidia, ad esempio del credito per IVA e ritenute, con **parere favorevole dell'attestatore** ex art. 160, II comma, L.F.

Invero, solo con l'apporto di finanza esterna sarà possibile (al di fuori delle regole di graduazione dei privilegi) ripristinare somme ripartibili a favore del ceto chirografario.

L'art. 160 L.F., infatti, al II comma, prevede la possibilità di soddisfare solo parzialmente i creditori muniti di privilegio, a condizione che 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 e diritti sui quali insiste la prelazione indicata nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67 terzo comma lett. D). Nessuna menzione, quindi, circa la sorte dei crediti fiscali.

Ciò nonostante, come giustamente rilevato dalla Corte di Giustizia nella menzionata sentenza, si era formato un orientamento in forza del quale, seppur posto all'interno della norma sulla transazione fiscale, il divieto varrebbe in ogni caso e rimarrebbe inderogabile anche nell'ambito di una proposta di concordato preventivo, proprio in virtù del diritto dell'Unione, in particolare all'articolo 4 paragrafo 3, TUE e della direttiva IVA, come interpretati nelle sentenze Commissione/Italia (C- 132/06; EU:C:2008:412) Commissione/Italia (C-174/07), EU:C:2008:704) e Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU.C.2012.1186)

## Intervento della Corte di Cassazione

Anche tale orientamento, tuttavia, pare ora superato dall'intervento della Corte di Cassazione a Sezioni Unite che, con la sentenza n. 26988 del 2016 del 8 novembre 2016 pubblicata il 27 dicembre 2016, ha emanato il seguente principio di diritto: "La previsione dell'infalcidiabilità del credito IVA di cui all'art. 182 ter L.F. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale."

Nella parte espositiva della pronuncia, la Suprema Corte definisce il **concordato con transazione fiscale** come una speciale figura di concordato preventivo sia perché viene ovviamente in rilievo solo in presenza di debiti tributari, sia perché, anche in presenza di debiti tributari, è possibile un concordato preventivo senza transazione fiscale.

Leggi anche [Infalcidiabilità delle ritenute: si applica solo nel concordato con transazione fiscale](#)

## Conclusioni

In conclusione, vigono oggi **due regimi di falcidiabilità dell'IVA** e delle ritenute previdenziali: per i giudizi in corso sino al **31 dicembre 2016**, fa fede il dogma enunciato dalle Sezioni Unite n. 26988 del 2016, secondo il quale l'IVA è falcidiabile (anche in via capitale), nel concordato preventivo, ex art. 160 II comma L.F., solo con l'attestazione speciale; se vi è transazione fiscale (vecchio art. 182 ter L.F.), la falcidibilità riguarda solo interessi e soprattasse.

Dal **1° gennaio 2017** non esiste più la transazione fiscale e l'IVA è falcidiabile sempre (capitale, soprattasse e interessi), nel concordato preventivo ex art. 160, II comma L.F., mediante l'attestazione speciale. Il credito falcidiato, poi, verrà trasformato in credito chirografario e contemplato in un'apposita classe.

Rimane esclusa da tale novità la legge n. 3/2012 sul **sovraindebitamento** dove nell'art. 7 resta immutata la previsione del pagamento integrale per IVA e ritenute. Si auspica, per analogia, che anche tale norma venga modificata conformemente al nuovo art. 182 ter, L.F.