

CRISI D'IMPRESA

Transazione fiscale nel concordato e negli accordi di ristrutturazione

di Andrea Rossi

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.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

SEMINARIO DI SPECIALIZZAZIONE

**LA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA DELLE ►
SOCIETÀ COOPERATIVE: ASPETTI NORMATIVI E GESTIONALI**