

CIRCOLARE N. 14/E



Roma, 10 aprile 2009

OGGETTO: Transazione fiscale – Articolo 32, comma 5 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 novembre 2009, n. 2

INDICE

1. Premessa.....	3
2. Proposta di transazione fiscale – Dilazione del pagamento	4
3. L'estensione all'IVA della transazione fiscale.....	5
3.1. <i>Concordato preventivo</i>	<i>7</i>
3.2. <i>Accordi di ristrutturazione dei debiti</i>	<i>8</i>
4. Modifiche apportate dalla legge di conversione.....	9
5. Ulteriori modifiche apportate dal decreto	9

1. Premessa

Nell'ambito della riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali di cui al regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito: L.F.), l'articolo 146 del decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, ha inserito, al titolo III (*"Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione"*), capo V (*"Dell'omologazione e dell'esecuzione del concordato preventivo. Degli accordi di ristrutturazione di debiti"*), l'articolo 182-ter, introducendo così il nuovo istituto della transazione fiscale.

Successivamente l'articolo 16, comma 5 del decreto legislativo 12 settembre 2007, n. 169, ha apportato alcune rilevanti modifiche all'articolo 182-ter della L.F., tra le quali, in particolare, l'applicabilità della transazione fiscale, oltre che nell'ambito del concordato preventivo di cui agli articoli 160 e seguenti della L.F., anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti, di cui all'articolo 182-bis della L.F..

Al riguardo, con circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, si sono forniti chiarimenti in merito ai profili fiscali del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, come regolati dalle disposizioni concernenti la transazione fiscale. Con risoluzione n. 3/E del 5 gennaio 2009 sono stati dati ulteriori chiarimenti in merito ai termini di presentazione della proposta di transazione fiscale.

L'articolo 32, comma 5 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante *"Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale"*, (di seguito: decreto), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 14 della Gazzetta Ufficiale n. 22 dell'8 gennaio 2009, è nuovamente intervenuto sulla disciplina della transazione fiscale, sostituendo il primo comma dell'articolo 182-ter della L.F. con il seguente: *"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, 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.”.

La successiva lettera *b)* del medesimo comma 5 ha introdotto, all'inizio del secondo comma dell'articolo 182-ter della L.F. le parole “*Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale,*”.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alle modifiche apportate dal decreto all'articolo 182-ter della L.F..

2. Proposta di transazione fiscale – Dilazione del pagamento

Nel testo previgente al decreto, i primi due periodi dell'articolo 182-ter, primo comma della L.F. stabilivano che “*Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori,.... La proposta può prevedere la dilazione del pagamento.*”.

In proposito, al punto 5.1 della circolare n. 40/E del 2008 si è osservato che *“Ai sensi dell’articolo 182-ter della L.F., la proposta di transazione fiscale può prevedere il pagamento, anche dilazionato, “dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori,..., ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea”, anche non iscritti a ruolo.”*

Al punto 4 della predetta circolare n. 40/E si è altresì precisato che *“la falcidia o la dilazione del credito tributario è ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale di cui all’articolo 182-ter,..”*

Con l’articolo 32, comma 5, lettera a) del decreto il legislatore è intervenuto per chiarire che oggetto della proposta di transazione fiscale può essere anche il pagamento dilazionato del credito tributario.

Al riguardo si osserva che il sesto comma dell’articolo 182-ter della L.F. stabilisce che *“Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell’ambito delle trattative che precedono la stipula dell’accordo di ristrutturazione di cui all’articolo 182-bis”*.

Pertanto, anche nell’ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, la proposta di transazione fiscale può prevedere il pagamento parziale, o anche dilazionato, del credito tributario, come già rilevato in fine del punto 5.6 della citata circolare n. 40/E del 2008.

3. L’estensione all’IVA della transazione fiscale

L’articolo 182-ter della L.F. individua in maniera tassativa le tipologie di crediti tributari che possono formare oggetto della transazione fiscale.

In particolare il primo comma del predetto articolo 182-ter esclude espressamente dalla transazione fiscale i *“tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea.”*

Per quanto concerne l'IVA, al punto 4.2.1 della circolare n. 40/E del 2008 si è rilevato che *“l’ottavo considerando della Direttiva CEE del 28 novembre 2006, n. 112 (“Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto”) afferma che “In applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l’altro, quelle provenienti dall’IVA, ottenute applicando un’aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie.”.*

Pertanto, al punto 4.2.1 della predetta circolare n. 40/E del 2008 gli Uffici sono stati invitati ad escludere l'IVA dalle transazioni fiscali, con la precisazione che nella certificazione del debito complessivo tributario, prevista dal secondo comma dell'articolo 182-ter della L.F., andava comunque indicato anche il debito tributario relativo all'IVA.

Infine, al medesimo punto 4.2.1 della circolare n. 40/E del 2008 si è osservato che, in base al disposto del primo comma dell'articolo 182-ter della L.F., l'esclusione dell'IVA dalla transazione fiscale riguardava il solo tributo e, di conseguenza, potevano formare oggetto di transazione fiscale gli accessori relativi all'IVA, vale a dire gli interessi e le sanzioni.

Ciò premesso si osserva che l'articolo 32, comma 5, lettera a) del decreto ha modificato il primo comma del citato articolo 182-ter della L.F., il quale attualmente dispone che, *“con riguardo all’imposta sul valore aggiunto, la proposta (di transazione fiscale, n.d.r.) può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento.”.*

Con la modifica richiamata il legislatore ha stabilito l'estensione all'IVA della transazione fiscale, limitatamente all'ipotesi di pagamento dilazionato del tributo.

Ne consegue che:

- la proposta di transazione fiscale può prevedere il pagamento dilazionato dell'IVA;

- si conferma che non è ammessa la falcidia del credito tributario relativo all'IVA;

- limitatamente agli accessori all'IVA, si ribadisce che il debitore può proporre il pagamento parziale o anche dilazionato del relativo credito (cfr. punto 4.2.1 della circolare n. 40/E del 2008).

In merito al contenuto e alla valutazione della proposta di dilazione del pagamento dell'IVA, si rinvia alle istruzioni fornite al punto 5.6 della circolare n. 40/E del 2008.

Si ribadisce, infine, che nella certificazione del debito complessivo tributario, di cui al secondo comma dell'articolo 182-*ter* della L.F., gli Uffici sono invitati a indicare il debito tributario relativo all'IVA, secondo le istruzioni fornite ai paragrafi 4.2.1 e 5.2 della circolare n. 40/E del 2008.

Per quanto concerne la decorrenza della nuova disposizione, si osserva che questa è entrata in vigore, ai sensi dell'articolo 36 del *decreto*, il 29 novembre 2008. Al riguardo è opportuno precisare quanto segue, in relazione alle procedure di concordato preventivo e di accordo di ristrutturazione dei debiti in corso alla predetta data del 29 novembre 2008.

3.1. Concordato preventivo

Come chiarito al punto 5.1 della citata circolare n. 40/E, la transazione fiscale può essere proposta nell'ambito del concordato preventivo con il piano di cui all'articolo 160 della L.F.. Al riguardo, con risoluzione n. 3/E del 2009 sono stati forniti chiarimenti in ordine ai termini e alle modalità di presentazione della proposta di transazione.

In merito alla valutazione della proposta e alla procedura per l'adesione o diniego alla transazione, di cui ai commi secondo, terzo e quarto dell'articolo

182-ter della L.F., al punto 5.5 della circolare n. 40/E del 2008 sono state date le opportune istruzioni agli Uffici.

Ciò posto, si ritiene che, per effetto della modifica legislativa in commento, il debitore possa prevedere il pagamento dilazionato dell'IVA anche nell'ambito di una procedura di concordato preventivo in corso alla data del 29 novembre 2008.

A tal fine occorre tuttavia la presentazione, da parte del debitore, di una nuova proposta di transazione fiscale, anche mediante integrazione della domanda precedentemente presentata.

In proposito si osserva che il secondo comma dell'articolo 175 della L.F., inserito dall'articolo 15 del D.Lgs. n. 169 del 2007, stabilisce che *“La proposta di concordato non può più essere modificata dopo l'inizio delle operazioni di voto”*.

Ciò comporta che la modifica normativa in commento non può trovare applicazione oltre il termine individuato dal citato articolo 175 della L.F.

3.2. Accordi di ristrutturazione dei debiti

Al punto 3 della circolare n. 40/E del 2008 sono state formulate alcune osservazioni in ordine al nuovo istituto degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della L.F..

Ciò premesso, si ritiene che la possibilità per il debitore di proporre un pagamento dilazionato dell'IVA trovi applicazione anche nell'ambito delle trattative, di cui all'articolo 182-bis, in corso alla data del 29 novembre 2008.

In particolare, limitatamente alla fase nella quale si svolgono le trattative per la stipula dell'accordo di ristrutturazione, il debitore può integrare, modificare o ripresentare la proposta di transazione sulla base della modifica legislativa in commento, ferme restando le istruzioni fornite con la circolare n. 40/E del 2008, in particolare al punto 5.4.

4. Modifiche apportate dalla legge di conversione

In sede di conversione del decreto è stata modificata la lettera *a)* del comma 5 dell'articolo 32. Per effetto di tale modifica è stato sostituito l'ultimo periodo del primo comma dell'articolo 182-*ter* della L.F., il quale attualmente dispone che *“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”*.

La disposizione da ultimo citata individua i requisiti previsti dalla legge per la proposta di transazione dei crediti tributari chirografari, in relazione ai quali l'Ufficio effettua le opportune valutazioni, tenendo conto dei chiarimenti e delle istruzioni impartiti al punto 5.5 della circolare n. 40/E del 2008.

A seguito della modifica citata, in sede di valutazione della sussistenza dei requisiti formali e procedurali, l'Ufficio deve ora riscontrare, nel caso in cui venga effettuata una suddivisione in classi dei creditori chirografari, che il trattamento del credito tributario chirografario non sia diverso rispetto a quello previsto per i creditori chirografari ai quali sia riconosciuto il trattamento più favorevole, ferme restando le ulteriori indicazioni di cui al punto 5.5 della circolare n. 40/E del 2008.

Infine si osserva che, trattandosi di modifica intervenuta in sede di conversione del decreto, questa trova applicazione a decorrere dal 29 gennaio 2009, data di entrata in vigore della legge di conversione ai sensi del comma 2, articolo 1 della legge n. 2 del 2009.

5. Ulteriori modifiche apportate dal decreto

Come richiamato in premessa, la lettera *b)* del medesimo comma 5 dell'articolo 32 del decreto ha introdotto, all'inizio del secondo comma

dell'articolo 182-*ter* della L.F. le parole “*Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale,*”.

La modifica ha lo scopo di chiarire che le procedure necessarie al perfezionamento della transazione fiscale trovano applicazione anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti.

In ordine alle ulteriori modifiche apportate dal decreto al testo dell'articolo 182-*ter* della L.F., si osserva che queste hanno la funzione di coordinare le disposizioni contenute nell'articolo 182-*ter* della L.F. con l'estensione dell'applicazione delle disposizioni in tema di transazione anche ai crediti contributivi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, introdotta dal medesimo articolo 32, comma 5, lettera *a*) del decreto.

Al riguardo si rileva che l'estensione della transazione ai crediti contributivi pone comunque la necessità di differenziarne le procedure, trattandosi di crediti facenti capo a diversa amministrazione, aventi altresì diversa regolamentazione giuridica.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.