



Lunedì 26/05/2008

## TRANSAZIONE FISCALE ESTESA A TUTTI I CREDITI TRIBUTARI

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Nell'ambito applicativo dell'istituto sia i chirografari che quelli privilegiati indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo

Con la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, l'agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla procedura di transazione fiscale, prevista all'articolo 182-ter del regio decreto 267/1942 (legge fallimentare), istituto che rappresenta una delle novità più importanti della recente riforma organica delle procedure concorsuali, attuata con i decreti legislativi 5/2006 e 169/2007.

Il legislatore della riforma, allineandosi agli altri Paesi europei, ha introdotto una disciplina delle procedure concorsuali nella quale svolge un ruolo fondamentale la valorizzazione degli accordi cosiddetti negoziali, quale miglior strumento per la realizzazione di un contemperamento tra la tutela degli interessi dei creditori e le esigenze di conservazione dell'impresa.

In questo quadro, la vera e propria rivoluzione è stata la previsione di una "transazione fiscale", per effetto della quale anche il creditore erariale può ora partecipare alla composizione concordata della crisi, dal momento che è consentita la possibilità di un pagamento parziale della pretesa tributaria. Da qui, l'interesse degli operatori verso la transazione fiscale che, con l'emanazione della circolare 40/2008, trova una più precisa definizione, in particolare per quanto concerne gli aspetti concreti della procedura di attivazione. La disponibilità della pretesa tributaria

La complessità delle questioni collegate alla transazione viene affrontata dalla circolare attraverso un preliminare inquadramento degli istituti più propriamente civilistici del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, nell'ambito dei quali la transazione si pone come procedura deputata alla ristrutturazione del debito fiscale.

In altri termini, l'eccezionalità della previsione di un pagamento parziale del tributo (per sua natura indisponibile in assenza di una contraria disposizione normativa) comporta che, al di fuori della procedura di transazione fiscale, non è possibile né la falciatura né la dilazione di pagamento del credito tributario.

Su tale aspetto, la circolare è chiara: i tributi esclusi dalla transazione (sia perché non inseriti dal debitore, sia perché espressamente esclusi dalla norma) devono trovare una soddisfazione integrale, senza possibilità di decurtazione. L'imprenditore, quindi, dovrà tenere in conto, nella stesura del piano concordatario, così come nella proposta di accordo di ristrutturazione dei debiti, che, al di fuori della transazione fiscale, i debiti verso l'erario vanno assolti al 100% del loro importo. Da qui l'importanza fondamentale della individuazione dei tributi e accessori che possono essere inclusi dal debitore nella proposta di transazione fiscale.

I presupposti della transazione: in particolare, l'esclusione dell'Iva

A parte i requisiti soggettivi, individuati mediante il rinvio alla disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione (dei quali la transazione costituisce, come detto, una particolare fase), al punto 4.2 è trattato l'aspetto più interessante dei presupposti oggettivi, che la circolare precisa essere tassativi.

Chiarendo un dubbio sollevato da più parti all'indomani dell'entrata in vigore dell'articolo 182-ter della legge



fallimentare, la circolare 40/2008 precisa che nell'ambito di applicazione della transazione fiscale rientrano sia i crediti tributari chirografari sia quelli assistiti da privilegio, e questo indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo del credito.

Si tratta di una interpretazione logica e sistematica della norma che corrisponde alla stessa ratio della transazione fiscale. Sul punto, la circolare precisa che "la possibilità di pagamento parziale dei crediti tributari assistiti da privilegio, vieta che agli stessi sia riservato un trattamento deteriore rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di privilegio inferiore ovvero una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali".

È una importante indicazione per la formulazione della proposta perché il debitore dovrà tener in conto che la riduzione del credito erariale non potrà in ogni caso comportare un trattamento deteriore rispetto a quello riconosciuto a crediti aventi un grado di privilegio inferiore.

Viene poi chiarito che sono oggetto di transazione fiscale unicamente i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, con esclusione quindi dei tributi locali (ad esempio, Ici, Tarsu, Tosap, imposta sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni). Inoltre, trattandosi di tributi "amministrati dalle agenzie fiscali", può entrare in transazione fiscale l'Irap, così come è ammesso il pagamento parziale delle sanzioni e degli interessi.

Sono esclusi dalla transazione i "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea", tra questi l'Iva. Sulla questione, va detto che già parte della dottrina si era espressa nel senso della esclusione dell'Iva dalla transazione fiscale, non solo in quanto risorsa europea, ma anche in considerazione del carattere comunitario della disciplina in tema di Iva (ricordato dalla circolare mediante il richiamo all'ottavo considerando della direttiva 112/2006).

La circolare precisa, tuttavia, che l'esclusione riguarda il solo tributo ma non gli interessi e le sanzioni (gli "accessori"); ciò significa che l'Iva dovrà essere pagata al 100%, mentre in transazione (e dunque con pagamento parziale) potranno essere inclusi le sanzioni e gli interessi relativi all'imposta.

Sono inoltre esclusi dalla transazione i crediti non aventi natura tributaria. Del resto, l'articolo 182-ter della legge fallimentare parla unicamente di "tributi". Al riguardo, è opportuno, però, segnalare che tali crediti potranno comunque entrare nel concordato preventivo (o nell'accordo di ristrutturazione dei debiti) ed essere oggetto di pagamento parziale (a eccezione di particolarissime ipotesi). Tale possibilità di falcidia, come prima visto, è invece esclusa nel caso di crediti tributari non ammessi a transazione (come l'Iva).  
Gli aspetti operativi della procedura

Precisati l'ambito e i presupposti della transazione fiscale, la circolare fornisce chiarimenti in ordine agli aspetti operativi della procedura, tra i quali rivestono particolare interesse i profili della presentazione della domanda, del cosiddetto consolidamento del debito fiscale, degli elementi di valutazione della proposta e, infine, delle modalità per la dilazione e il pagamento delle somme dovute.

Il documento di prassi precisa le imposte per le quali è possibile proporre il pagamento parziale o dilazionato. A titolo di esempio vengono richiamate:

- le imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali presentate sino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate
- le imposte emergenti dalle dichiarazioni integrative presentate dal contribuente



- le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973

- più genericamente, il debito di imposta quantificato in atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di recupero, atti di contestazione e/o di irrogazione di sanzione, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, oltre ai crediti tributari iscritti a ruolo dall'Agenzia.

Sono poi illustrati gli adempimenti che il debitore deve porre in essere per la presentazione della proposta, con indicazione specifica degli elementi essenziali per la sua ammissibilità:

- le indicazioni complete del contribuente (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, eccetera)

- gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso

- la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti

- l'illustrazione della proposta di transazione, con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento. Nella proposta è poi opportuno indicare anche tutti quegli elementi utili a giustificare la fattibilità e la convenienza della transazione

- l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (come già chiarito, il piano andrà comunque allegato alla domanda di transazione, con tutta la documentazione relativa, prevista dagli articoli 160 e seguenti della legge fallimentare)

- ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

Presentata la proposta, l'ufficio provvede al consolidamento del debito fiscale. Si tratta di un'attività di liquidazione e verifica del carico tributario, finalizzata a ricostruire la posizione fiscale del debitore, al quale verrà poi rilasciata una certificazione attestante il complessivo debito tributario.

Nella circolare si precisa che il termine di trenta giorni, indicato dalla norma, non è perentorio, anche se la particolare celerità delle procedure concorsuali impone una attenta e puntuale attività da parte degli uffici, che solo in casi eccezionali potranno chiedere una proroga per l'elaborazione della certificazione.

La circolare contiene poi una importantissima precisazione: la transazione fiscale non preclude la possibilità di una ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. In altri termini, ove ne ricorrano le condizioni, l'ufficio può comunque esercitare gli abituali poteri di controllo e determinare così un debito tributario superiore a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore. È evidente, infatti, che, in assenza di una espressa preclusione disposta da una norma di legge, la transazione fiscale non può in nessun caso comportare una rinuncia all'esercizio di un potere da parte dell'Amministrazione.

In ordine agli elementi rilevanti per una valutazione positiva della proposta, viene sottolineato quello dell'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 merito alla proposta di dilazione di pagamento del tributo, viene richiamata l'importanza, ai fini di una valutazione positiva da parte dell'ufficio, della presenza di idonee garanzie a sostegno della effettiva fattibilità della proposta.

Infine, il versamento delle somme dovute per la transazione potrà avvenire sia direttamente, presso l'agente della riscossione, per quanto concerne i carichi iscritti a ruolo, sia mediante i modelli F24 ed F23 (per quelli non ancora iscritti a ruolo), utilizzando codici tributo di prossima istituzione.

Federica Ruggiano

*Fonte: [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)*