

Il trend giurisprudenziale ha trovato una conferma nel tribunale di Pistoia

La falcidia dell'Iva più ampia

Via libera anche nelle procedure di sovraindebitamento

DI IRENE BARBIERI
E STEFANO LOCONTE

Via libera alla falcidia dell'Iva e delle ritenute operate ma non versate anche nell'ambito delle procedure di sovraindebitamento: ecco il nuovo trend giurisprudenziale, seguito dal tribunale di Pistoia pur in assenza di un espresso riconoscimento normativo.

In effetti, l'art. 7 della legge n. 3 del 2012, nel dettare norme in materia di soluzione delle situazioni di sovraindebitamento di soggetti non fallibili (ossia privati consumatori così come enti e imprese escluse dalle previsioni della legge fallimentare), consente di addivenire a una sorta di ristrutturazione dell'esposizione debitoria, evitando la liquidazione dell'intero patrimonio, mediante lo stralcio parziale di tutti i debiti,

a eccezione di quelli relativi a Iva e ritenute operate e non versate, per i quali è ammessa unicamente la dilazione nel pagamento.

Tuttavia, considerata l'ingiustificata disparità di trattamento che si viene inevitabilmente a creare rispetto ai soggetti fallibili, i quali sono invece ammessi a godere della falcidia dei debiti fiscali, Iva inclusa, in virtù del principio di par condicio creditorum, la giurisprudenza è scesa in campo allo scopo di rimediare.

Lo ha fatto in tempi recenti il tribunale di Pistoia che, con la sentenza datata 26 aprile 2017, ha accolto una proposta di accordo, avanzata dal contribuente, implicante lo stralcio parziale del credito per Iva e ritenute operate, in deroga dunque a quanto disposto dall'art. 7 Legge n. 3/2012.

I giudici hanno così cercato di rendere operati-

ve, sul piano nazionale, le istruzioni ermeneutiche di matrice comunitaria provenienti, in particolare, dalla sentenza del 7 aprile 2016 (causa C-546/14) della Corte di giustizia, dalla quale si evince come la legislazione dell'Unione non sia in toto preclusiva del pagamento parziale di un credito Iva da parte dell'imprenditore che, versando in stato di insolvenza, richiama l'ammissione al concordato preventivo, purché questo non equivalga ad una generale e indiscriminata rinuncia, a opera dello stato, alla riscossione del tributo.

In altre parole, l'obbligo di cui agli artt. 2, 250 par. 1 e 273 della direttiva Iva, nonché all'art. 4, par. 3 Tue, gravante sugli stati membri di adottare tutte le misure legislative ed amministrative atte a garantire il prelievo integrale dell'Iva nel loro territorio, non risulta

affatto violato nella misura in cui la soluzione adottata sia idonea a garantire «una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione, ovvero il miglior realizzo in concreto possibile».

È necessario cioè che, accertata l'incapienza del patrimonio del debitore, si offrano adeguate garanzie procedurali, quale l'attestazione di un esperto indipendente che confermi che il credito Iva non potrebbe beneficiare di un trattamento più favorevole, neppure in caso di fallimento del debitore.

Come emerge quindi dalla decisione del Collegio toscano, la regola eurocomunitaria espressa, secondo la quale gli stati membri hanno l'obbligo di assicurare il prelievo integrale dell'Iva sul territorio, perfettamente recepita dall'art. 7 della legge n. 3/2012, si affianca a un'ulteriore regola euro-

comunitaria, questa volta implicita, alla stregua della quale gli stati membri, qualora non sia fattibile procedere al prelievo integrale, possono/devono comunque garantire il miglior prelievo possibile, così come accertato nel quadro di una procedura assoggettata a controllo dagli organi giurisdizionali.

Insomma, per tale viamalgro il divieto di stralcio dell'Iva statuito dalla norma sull'accordo di sovraindebitamento, i giudici nazionali potrebbero aprire la strada alla falcidia del debito tributario anche rispetto al sovraindebitato, nel caso in cui non sia possibile assicurare la riscossione totale del credito neanche percorrendo la via alternativa della liquidazione dell'intero patrimonio di cui il debitore risulti titolare.

— Riproduzione riservata —

L'ELIMINAZIONE IMPATTA SULLA POSIZIONE SOGGETTIVA

Area straordinaria con riflessi fiscali

L'eliminazione dell'area straordinaria del bilancio, impatta anche sulla posizione fiscale soggettiva del contribuente. Questa considerazione dovrebbe essere tenuta ben presente in sede di compilazione del modello Unico per le società di capitali.

La riforma del bilancio. Con il dlgs. 139/2015 il legislatore nazionale (in recepimento della direttiva Ue 34/2013) ha previsto tra l'altro, con decorrenza per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio al 1° gennaio 2016, l'eliminazione della cosiddetta «area straordinaria» dal prospetto di conto economico. Sono dunque state eliminate nello schema proposto dall'art. 2425 c.c. le voci E.20 ed E.21, che venivano utilizzate per rilevare i componenti straordinari di esercizio. In conseguenza di tale soppressione, l'Oic 12 ha precisato che queste componenti positive e negative di reddito devono essere allocate per natura nelle altre aree di conto economico, mentre ulteriori informazioni circa la loro esistenza e il loro impatto andranno appositamente indicate in nota integrativa (cfr. art. 2427 c.c.).

A quest'ultimo riguardo per meglio comprendere le modifiche apportate, l'Oic n. 12 contiene una tabella in cui si illustrano (per talune fattispecie di oneri e proventi straordinari) quale debba essere la nuova allocazione da utilizzare dopo la riforma; a titolo di esempio si consideri che gli oneri per multe, ammende e penalità originarie da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali devono trovare collocazione nella voce B.14 «oneri diversi di gestione».

L'Ires. È evidente che una tale riformulazione dello schema di conto economico abbia delle conseguenze anche in termini fiscali, che in previsione della compilazione e della prossima scadenza per gli invii del modello Unico, devono essere tenute in debito conto.

In proposito, è subito opportuno precisare che l'abrogazione dell'area straordinaria del bilancio non ha, di per sé, una correlazione immediata con la determinazione della base imponibile ai fini Ires (fermo restando il generale principio di inerenza); tuttavia alcuni parametri fiscali risultano influenzati da questa modifica.

In prima battuta ci si riferisce alla determinazione del Rol di cui all'art. 96 Tuir per la deduzione degli oneri finanziari netti: rispetto al passato, l'inclusio-

ne delle componenti straordinarie negative e positive di natura non finanziaria, rispettivamente nelle aree B ed A del conto economico è suscettibile di incidere sulla determinazione del Rol (righe RF119 e RF120 del modello Unico SC 2017) e dell'eventuale eccedenza riportabile. L'unica eccezione a tale impostazione è rappresentata dai proventi e dagli oneri derivanti dal trasferimento di un ramo d'azienda o di un'azienda che, per espressa previsione dell'art. 13-bis del dl 244/2016, dovranno essere neutralizzati.

Anche i parametri di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui all'art. 108 Tuir (quadro RF - variazioni in aumento) saranno influenzati dall'inclusione di eventuali componenti straordinarie positive (diversi da quelli derivanti da trasferimenti di compensi aziendali) nella voce A.5 di conto economico (cfr. dm 19.11.2008).

Il test di operatività. In questo contesto, una menzione a parte merita la verifica dei requisiti per essere considerati soggetti operativi secondo quanto previsto dalla legge n. 724/1994.

Come noto, il test di operatività si basa sul confronto (base media aritmetica triennale) tra un coefficiente applicato ad alcuni assets (immobilizzazioni, crediti e sim.) e la media aritmetica triennale dei ricavi (voci A.1. e A.5.) degli incrementi di rimanenze e dei proventi.

L'eventuale presenza di proventi straordinari (non correlati a trasferimenti di aziende) nella voce A.5. potrebbe influenzare positivamente tale confronto (righe RS116 e RS125 Unico SC 2017), anche se nelle istruzioni al modello Unico SC 2017 è esplicitamente previsto che nel computo dei ricavi non si tenga conto dei proventi straordinari (pag. 176 delle istruzioni Unico SC aggiornate al 14.06.2017). Ciò sulla base del comma 4 dell'art. 13-bis del dl 244/2016 che rappresenta una vera e propria norma «di chiusura» secondo cui «il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda».

Duilio Liburdi
e Massimiliano Sironi

— Riproduzione riservata —

Notifica Pec sempre valida

È valida a tutti gli effetti la notifica via Pec degli atti processuali quando, nonostante il primo tentativo non andato a buon fine, sia stata spedita una seconda posta, anche fuori termine, senza attendere il provvedimento giudiziale di rinnovazione. Lo ha sancito la Corte di cassazione che, con l'ordinanza n. 20381 del 24 agosto 2017, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate. In motivazione è stato ricostruito che l'Agenzia delle entrate ha effettuato una prima notifica, a mezzo Pec, in data 10/09/2016 (entro dunque il termine di legge per impugnare), che, malgrado «ricevuta di avvenuta consegna», è stata effettuata, a causa di disfunzioni verificatesi sul server, in forma incompleta, in quanto il file allegato, contenente il ricorso per Cassazione, era «non leggibile» (come riconosciuto da entrambe le parti). A questo punto il fisco ha dunque effettuato una seconda notifica sempre a mezzo Pec, il successivo 15/09/2016, questa del tutto regolare e completa. Per i Supremi giudici, vi è stata dunque una doppia notifica e la prima, tempestiva, deve ritenersi «meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa».

Nell'ordinanza viene ricostruito che l'amministrazione, appreso l'esito negativo della notifica del ricorso, comunque a questa non imputabile, in quanto dipendente da disfunzione del sistema generale di notifica degli atti a mezzo Pec utilizzate dall'Avvocatura generale dello stato, si è immediatamente attivata.

Debora Alberici



Il testo della sentenza sul sito
www.italiaoggi.it/documenti