

# I TEMI FISCALI NELLA RISTRUTTURAZIONE DI IMPRESA

## La Transazione fiscale

Torino, 13 giugno 2017

Avv. Luca Jeantet

# Indice contenuti

Si affronteranno i seguenti temi:

1. Premessa
2. Il nuovo art. 182-*ter* L. Fall.
3. Presupposto soggettivo
4. Presupposto oggettivo
5. Debiti oggetto di transazione
6. Trattamento dei debiti privilegiati
7. Modalità di presentazione della proposta
8. La transazione negli accordi ex art. 182-*bis*
9. Il procedimento e l'omologazione
10. Testo del nuovo art. 182-*ter* L. Fall.

# 1. Premessa

- ➔ ▪ L'istituto della **transazione fiscale** (art. 182-ter I.fall.) rappresenta una particolare **procedura transattiva tra il fisco ed il contribuente**, esperibile in sede di concordato preventivo (art. 160 I.fall.) o di accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis I.fall.).
- ➔ ▪ Esso costituisce una deroga al principio generale di **indisponibilità e irrinunciabilità del credito tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria**, consentendo all'impresa che versa in uno stato di crisi, di concordare con l'Erario, alle condizioni e nel rispetto dei limiti imposti dalla legge, una vera e propria operazione finanziaria di ristrutturazione dei debiti fiscali e contributivi, sia privilegiati che chirografari, attraverso la fissazione di nuove scadenze più dilatate nel tempo (cd. **transazione fiscale dilatoria**) oppure, nei casi di crisi finanziaria più grave, mediante una decurtazione del loro ammontare (cd. **transazione fiscale remissoria**).
- ➔ ▪ La transazione rappresenta, dunque, uno strumento giuridico che concorre a rendere possibile **la conservazione dell'impresa** qualora vi siano concrete possibilità di un suo risanamento.
- ➔ ▪ Alcune delle principali criticità dell'istituto, che negli ultimi tempi sono state oggetto di un ampio dibattito giurisprudenziale e di una riforma integrale da parte del legislatore, sono rappresentate dalla questione del **carattere obbligatorio o facoltativo del ricorso alla transazione fiscale** nei casi in cui l'impresa in crisi proponga la falcidia dei debiti fiscali e la **possibilità di falcidiare i debiti IVA**.

## (segue...) Premessa

- ➔ ▪ La Corte di Cassazione con le due pronunce n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011 aveva introdotto la possibilità del debitore, nell'ambito del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione, di **proporre la falcidia dei debiti tributari, escludendo l'IVA** (a causa della sua origine comunitaria e quindi indisponibile per gli Stati membri) **anche in assenza della transazione fiscale**, sostenendo, in questo modo, che il ricorso alla procedura di transazione fiscale rappresentava una «*mera facoltà accordata al debitore*».
- ➔ ▪ In seguito a tali pronunce, si è sviluppato un acceso dibattito che ha coinvolto non solo i Tribunali di merito, ma anche la Corte Costituzionale (con sentenza del 15 luglio 2014, n. 225), la quale ha sostanzialmente confermato le posizioni della Corte di Cassazioni e ribadendo, in base al quadro normativo europeo e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'infalciabilità dell'imposta sul valore aggiunto.
- ➔ ▪ Proprio la Corte di Giustizia, con la sentenza del 7 aprile 2016 (causa C-546/14) ha modificato sensibilmente la cornice del dibattito. **La Corte ha ribadito la non falciabilità dell'IVA tranne nel caso in cui l'Erario andrebbe ad incassare meno dal fallimento che dal concordato con IVA falciata.** Questa regola generale è stata considerata valida per tutti i concordati, con o senza transazione fiscale, ed per tutti i contribuenti.

## (segue...) Premessa

Corte di Giustizia UE, Sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14

*«(...) l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo (...) non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, e non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione.*

*(...)un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento.»*

## 2. Il nuovo art. 182-ter L. Fall.

- ➔ ▪ L'art. 1, co. 82 della Legge 232/2016 ha previsto la sostituzione, a partire dal 1° gennaio 2017, dell'art. 182-ter della Legge Fallimentare (R.D. n. 267/42), recante la disciplina della transazione fiscale e contributiva, ed oggi riformulato secondo la nuova rubrica: «**Trattamento dei crediti tributari e contributi**».
- ➔ ▪ Il legislatore ha riformato la disciplina, sul solco delle precedenti pronunce giurisprudenziali sul tema, introducendo alcune novità:
  - **obbligatorietà dell'utilizzo della transazione fiscale** per proporre la falciatura dei debiti fiscali, **compresi i debiti relativi all'imposta del valore aggiunto** e le ritenute effettuate e non versate;
  - è possibile richiedere la falciatura di tutti i debiti fiscali e contributivi **solo nel caso di incapacienza dei beni mobili su cui insiste il privilegio erariale**, attestata da un professionista;
  - possono far parte della transazione tributi sia iscritti a ruolo che non iscritti;
  - all'approvazione dell'accordo transattivo non consegue più il consolidamento del debito e l'estinzione dei giudizi in corso relativi a tributi oggetto della transazione;
  - nel caso di accordi di ristrutturazione, se il debitore non adempie integralmente entro 90 gg dalle scadenze previste la transazione è **risolta di diritto**.

### 3. Presupposto soggettivo

- ➔ ▪ Possono accedere allo strumento della transazione fiscale i soggetti che si avvalgono delle procedure di **concordato preventivo ex art. 160 L. Fall.** e di **accordo di restaurazione ex art. 182-bis.**
- ➔ ▪ Secondo il disposto degli artt. 160 e 182-*bis* della Legge Fallimentare possono accedere alle due procedure gli **imprenditori commerciali in stato di crisi**, che dimostrano la contemporanea insussistenza dei parametri di cui alle lettere a), b), e c) dell'art. 1 della L. Fall.:
  - a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila;
  - b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;
  - c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila.
- ➔ ▪ Si intende per **stato di crisi**, quella **situazione di difficoltà economica derivante da una crisi finanziaria o da un'insufficienza patrimoniale, comprensiva anche dello stato di insolvenza, non stabile o comunque reversibile** (cfr. O. CAGNASSO, L. PANZANI, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, 2016, p. 3301)

## 4. Presupposto oggettivo

- ➔ ▪ Dal 1 gennaio 2017, l'art. 182-ter prevede che il particolare trattamento dei crediti tributari può avvenire **esclusivamente mediante la proposta di transazione fiscale**.
- ➔ ▪ Stando alla norma è possibile accedere allo strumento solo se «*il piano prevede 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 o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d) [della Legge Fallimentare]*».
- ➔ ▪ In altre parole il debitore può proporre il pagamento parziale o dilazionato dei propri debiti tributari **solo attraverso la procedura disciplinata dall'art. 182-ter ed a condizione che i beni a garanzia delle di debiti fiscali siano incapienti**: con la conseguenza che l'Erario risulterebbe soddisfatto in misura minore se si procedesse alla liquidazione piuttosto che all'accoglimento dell'accordo transattivo.
- ➔ ▪ L'incapienza dei beni, con il loro valore di mercato, **deve essere attestata da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67**; tuttavia un simile onere è già richiesto dal secondo comma dell'art. 160 in relazione alla redazione del piano per l'ammissione al concordato. Al riguardo, pare ragionevole ritenere che il requisito richiesto dall'art. 182-ter possa essere soddisfatto inserendo nella relazione menzionata nel comma 2 dell'art. 160, un apposito paragrafo dedicato ai crediti tributari e contributivi. (cfr. E.STASI, *La transazione fiscale*, Fallimento, 2017, 3, 267)



## 5. Debiti oggetto di transazione

- ➔ ▪ L'art. 182-ter recita: «[il debitore] può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi 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».
- ➔ ▪ In base alla lettera della norma possono formare oggetto della transazione i crediti tributari amministrati dalle agenzie fiscali, a prescindere dalla tipologia del gettito che si origina dal tributo. Di conseguenza, **sono esclusi tutti i tributi locali**, quali l'IMU, l'ICI, la TARI, etc. Tuttavia **rientra l'IRAP**, la quale pur dando luogo ad un gettito non erariale, è amministrata dall' Agenzia dell'Entrata.
- ➔ ▪ Per quanto riguarda i **debiti contributivi**, rientrano nell'abito oggettivo della transazione i crediti vantati da enti previdenziali quali **Inps, Inail e Enpals**. Sulla base del Decreto Ministeriale del 4 agosto 2009, sono state emanate alcune circolari (**Inps n. 38/2010, Inps n. 148/2015 e Inail n. 8/2010**) recanti le disposizioni specifiche per gli accordi transattivi con i rispettivi enti e, in particolare, le **condizioni minime di accettazioni di tali accordi, prevedendo, in funzione della natura di ciascun credito, una percentuale minima di pagamento parziale al di sotto del quale gli Enti non possono accettare la transazione**. Quest'ultime disposizioni sono state aspramente criticate in dottrina per la loro eccessiva rigidità. Un certo grado di apertura si è accennato con la previsione di cui alla circolare Inps n. 148/2015 secondo cui: *«la proposta di accordo ex art. 182-ter L.F. con istanza di pagamento dilazionato non dovrà necessariamente essere supportata dalla presentazione di garanzie»*

## (segue...) Debiti oggetto di transazione

- ➔ ▪ La riformulazione dell'art. 182-ter ha recepito l'orientamento della, già citata, sentenza della Corte di Giustizia e delle numerose pronunce giurisprudenziali, riguardo alla **possibile falcidia dell'imposta sul valore aggiunto**, delle ritenute operate e non versate e, in generale, dei tributi costituenti risorse proprie dell'UE.
- ➔ ▪ La transazione fiscale include tra i crediti tributari anche i relativi **accessori al tributo**. Al riguardo si ritiene che possano formare oggetto di transazione **non solo gli accessori in senso proprio**, cioè gli interessi relativi al tributo e l'indennità di mora, **ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie** (Circolare dell'Agenzia dell'Entrata n. 8/E del 2005 e n. 40/E del 2008).
- ➔ ▪ Rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione dello strumento:
  - le imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali presentate sino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate e quelle emergenti dalle dichiarazioni integrative presentate dal contribuente per rettificare o integrare importi originariamente dichiarati;
  - le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi e del controllo formale.
  - 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.
- ➔ ▪ Sono esclusi, invece, i crediti aventi ad oggetto somme dovute **in forza di una sentenza di condanna per danno erariale**.

## (segue...) Debiti oggetto di transazione



▪ A norma del primo comma dell'art. 182-ter, nell'accordo transattivo rientrano i **crediti tributari chirografari e privilegiati, iscritti a ruolo e non**. In particolare:

- il **credito chirografario** non può essere trattato diversamente dagli altri creditori chirografari oppure, in caso di suddivisioni di classi dei creditori non può essere trattato diversamente dai creditori per i quali è previsto un trattamento favorevole.
- rispetto, al **credito assistito da 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.
- Se è proposta la **falcidia di un credito privilegiato**, la quota di credito degradata al chirografario deve essere inserita in un apposita classe.



▪ Occorre precisare inoltre che, secondo la **Circolare n. 40/E del 2008 dell'Agenzia delle Entrate** si considerano alla stregua dei crediti privilegiati, i crediti tributari muniti di diritti di prelazione diversi dal privilegio, tra i quali rilevano le ipotesi di **iscrizione ipotecaria** da parte dell'agente della riscossione.

## 6. Il trattamento dei debiti privilegiati

- ➔ ▪ Come già si è detto, l'accordo transattivo su crediti tributari privilegiato non potrà essere meno vantaggioso rispetto al trattamento offerto ai creditori che hanno un privilegio inferiore o quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli dell'Agenzia.
- ➔ ▪ A questo è necessario aggiungere che «*il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*» (Art. 160, secondo comma).
- ➔ ▪ Premesso ciò, i crediti tributari privilegiati sono, in sintesi, i seguenti:
  - **IPERF, IRES, IRAP e ILOR**: sono privilegiati limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile ai redditi d'impresa. Tali crediti hanno privilegio speciale sui mobili che servono all'esercizio dell'impresa e sulle merci (art. 2759 c.c.); i restanti crediti IRPEF, IRAP e ILOR e le relative sanzioni godono di un privilegio generale sui beni mobili del debitore (art. 2752, co. 1 c.c.). In caso di infruttuosa esecuzione, hanno una collocazione sussidiaria sul prezzo degli immobili con precedenza rispetto ai creditori chirografari (art. 2776, co. 3 c.c.);
  - **tributi indiretti**: hanno privilegio speciale sui beni mobili e sugli immobili (art. 2772, co. 1 c.c.) ai quali si riferiscono;
  - **INVIM**: gode di un privilegio speciale sugli immobili ai quali si riferisce (art. 2772, co. 1 c.c.);
  - per quanto riguarda i **crediti derivanti da sanzioni**, viene stabilito un privilegio solo in materia di IVA e INVIM. Di conseguenza le sanzioni relative ad altre imposte sono di natura chirografaria.

## (segue ...) - IVA



- Grazie all'ampliamento dell'oggetto di applicazione dell'art. 182-ter , l'imposta sul valore aggiunto è ora falcidiabile nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione. Sulla base degli **artt. 2747 ss del Codice Civile e dell'art. 62 del D.P.R. n. 633/1972** i crediti dovuti all'Erario a titolo di IVA sono assistiti da diverse forme di privilegio, in particolare:
  - **privilegio generale mobiliare**, ai sensi dell'art. 2752, c.3 c.c., su tutti i beni mobili del debitore per quanto dovuto sia per sorte capitale, sia per sorte interessi, sia per quanto dovuto a titolo di sanzione amministrativa pecuniaria. In questo caso, l'art. 62 del D.P.R. n. 633/1972 dispone che tale privilegio ha grado successivo al numero 15 dell'art. 2778 («*Ordine degli altri privilegi su immobili*»).
  - **privilegio speciale mobiliare**, ai sensi di quanto previsto dall'art. 2758, co.1 c.c., sui mobili ai quali i tributi si riferiscono, esteso solamente al capitale e interessi.
  - **privilegio speciale immobiliare**, ai sensi dell'art. 2772 co. 2 c.c., comprendente quanto dovuto sia a titolo di imposta ed interessi sia a titolo di sanzione pecuniaria. In questo caso la prelazione si costituisce a condizione che il cessionario sia responsabile solidale nel pagamento dell'imposta relativa ad una cessione immobiliare ovvero ad una prestazione di servizi collegata ad un immobile.

## 7. Le modalità di presentazione della proposta



- L'art. 182-ter non disciplina la forma o il contenuto della domanda di transazione fiscale, tuttavia con la **Circolare 40/E del 2008** l'Agenzia delle Entrate ha dettato, in maniera specifica, le modalità di compilazione della predetta domanda. La proposta deve essere **redatta su carta semplice** e deve contenere (a pena di nullità):
  - la richiesta espressa di accedere alla transazione fiscale;
  - le indicazioni complete del contribuente richiedente la transazione;
  - gli **elementi identificativi della procedura di concordato** preventivo in corso (gli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, i dati identificativi del decreto di ammissione etc.);
  - la completa ed esauriente **ricostruzione della posizione fiscale del contribuente**, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;
  - **l'illustrazione della proposta di transazione**, con indicazione di tempi, modalità e garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto degli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della proposta;
  - l'indicazione, anche sommaria, del **contenuto del piano concordatario** o di risanamento.
  - ogni altro elemento utile che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

## (segue...) Le modalità di presentazione della proposta



- A norma del co. 2 dell'articolo la domanda deve essere presentata, contestualmente al deposito in **Tribunale**, **all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale**, nonché presso **il competente agente della riscossione**, unitamente a:
  - copia delle **dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici**
  - copia delle **dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione** della domanda stessa.
  - la **relazione del professionista** che attesti che la soddisfazione del credito tributario proposta dal debitore non sia inferiore al valore di mercato dei beni sui quali sussiste la prelazione.



- Inoltre, la domanda deve essere corredata, oltreché dei documenti appena citati, anche della **documentazione prevista dall'art. 161 L. Fall.**, vale a dire da:
  - La relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
  - Uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
  - L'elenco dei titolari dei diritti reali o personali sui beni del debitore;
  - Il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;
  - La relazione di un professionista iscritto nel registro dei revisori legali, che attesti la veridicità dei dati e la fattibilità del piano;



## 8. La transazione negli accordi ex art. 182-bis

- ➔ In base all'art. 182-ter comma 5, la transazione fiscale può essere utilizzata anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione **dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis**.
- ➔ Il legislatore, tramite richiami ai commi 1 e 2 dello stesso articolo, prevede a carico del debitore richiedente, adempimenti analoghi a quelli dettati per il concordato preventivo. Tuttavia occorre sottolineare come, a differenza del concordato, nell'ipotesi di accordo di ristrutturazione, gli effetti esdebitatori del piano vincolano esclusivamente i creditori che aderiscono alla proposta. Di conseguenza il comma 5 prevede che **l'assenso espresso del diretto dell'ufficio equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione**.
- ➔ La dottrina prevalente, e parte della giurisprudenza di merito (Trib. Milano 15.11.2011), considera applicabile, anche in questo caso, **il primo comma** dell'articolo, secondo cui, se il **credito è privilegiato**, la proposta non potrà prevedere un trattamento peggiore rispetto ai crediti privilegiati di grado inferiore, mentre se il **credito è chirografario**, non potrà essere previsto un trattamento peggiore rispetto agli altri crediti chirografari. Tale paragone deve essere effettuato con il trattamento offerto agli altri creditori aderenti all'accordo. (cfr. O. CAGNASSO, L. PANZANI, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, 2016, p. 3870).
- ➔ Ai sensi dell'art. 182-bis secondo comma, **l'accordo acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione nel Registro delle Imprese**.



## (segue...) La transazione negli accordi ex art. 182-bis

- ➔ ▪ Per l'ambito di applicazione della transazione (crediti chirografari e privilegiati e loro trattamento) vale quanto detto in relazione al concordato preventivo, tuttavia la norma specifica che in questo caso il debitore deve depositare negli uffici sopra citati:
  - la **proposta di transazione fiscale**, redatta secondo i criteri e contenente gli elementi indicati per il concordato preventivo, nella quale il debitore deve assicurare, inoltre, che il trattamento dei crediti fiscali sia conveniente rispetto alle alternative concretamente praticabili.
  - la stessa documentazione richiamata dal **co. 2 dell'art. 182-ter**.
  - la documentazione richiesta per il concordato preventivo indicata all'art. 161 L.Fall.
  - Una **dichiarazione sostitutiva**, resa dal debitore o dal suo rappresentante, che la documentazione prevista dalla legge (ex art. 161) rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Con tale dichiarazione il debitore si assume personalmente la responsabilità di attestare la veridicità e la completezza dei dati aziendali riportati in contabilità.
  - Una **relazione redatta da un professionista**, in possesso dei requisiti di cui all'art. 67 co. 3, lett. d), dalla quale risulti che la soddisfazione del credito erariale privilegiato proposta dal debitore non è inferiore al valore di mercato dei beni o diritti gravati dal privilegio (ex art. 182-ter ). Inoltre il professionista dovrà precisare, con riguardo ai crediti fiscali, **la convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili**.

## 9. Il procedimento e l'omologazione

- ➔ Una volta consegnata la proposta con la relativa documentazione, nel **termine di trenta giorni** (termine non considerato perentorio), l'Agente della riscossione deve trasmettere al debitore una **certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo e sospeso**.
- ➔ Invece l'Ufficio competente, entro lo stesso termine, deve procedere **alla liquidazione di tutti i tributi risultanti dalle dichiarazioni** e alla notifica dei relativi **avvisi di irregolarità**, unitamente a una **certificazione attestante l'entità del debito da avvisi di accertamento**, ancorché **non definitivi**.
- ➔ In sede di adunanza dei creditori lo stesso **Ufficio sarà autorizzato ad esprimere il voto sul credito tributario complessivo** su parere conforme della direzione regionale di riferimento, **mentre l'Agente della Riscossione esprimerà il proprio voto, limitatamente agli oneri di riscossione** (entrambi secondo le modalità dettate dall'art. 178).
- ➔ Come indica la **Circolare 40/E del 2008** la valutazione della proposta dovrà essere effettuata alla luce non solo dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa e della tutela degli interessi erariali, ma anche degli interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali ad esempio la tutela dell'occupazione e la continuità delle attività produttive.
- ➔ Il perfezionamento della transazione seguirà le vicende della procedura di concordato o di accordo *ex art. 182-bis*, venendo a compiuta definizione al momento dell'omologazione da parte del Tribunale.

## (segue...) Il procedimento e l'omologazione

- ➔ ▪ Nel caso di voto negativo ma di approvazione della proposta di concordato o accordo *ex art. 182-bis*, l'Agenzia delle Entrate può, come tutti i creditori dissenzienti, fare **opposizione ai sensi dell'art. 180**. Inoltre, l'Agenzia dissenziente può impugnare il decreto di omologazione con reclamo presso la Corte di Appello entro 10 giorni dalla notificazione dell'avvenuta omologazione (Cass. SS.UU. Civ. 10 aprile 2017, n 9146).
- ➔ ▪ Secondo la **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E del 2015**, considerando la natura sub-procedimentale dell'assenso o del diniego della proposta, esse **non sono impugnabili davanti al giudice amministrativo**.
- ➔ ▪ Nel caso in cui l'Ufficio, abbia espresso parere negativo, votando negativamente in sede di adunanza dei creditori, ma il Tribunale abbia successivamente proceduto all'omologazione, **la Giurisprudenza (Cass. 4 novembre 2011, n. 22931) ritiene che l'Agenzia debba comunque dare esecuzione alla transazione**.
- ➔ ▪ Una volta chiusa la procedura, con la nuova formulazione dell'articolo, **non viene più prevista né il consolidamento dei debiti fiscali, né la cessazione dei contenziosi aventi ad oggetto i tributi oggetto di transazione**.
- ➔ ▪ **L'esecuzione dell'accordo transattivo avviene nelle modalità decise dalle parti**. In mancanza di previsione il debitore potrà adempiere presso l'agente di riscossione, per i tributi iscritti a ruolo, oppure mediante mod. F24 e F23 per i tributi non iscritti.

# 10. Articolo 182-ter L. Fall.

## COMMA I

Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali 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, se il piano ne prevede 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 o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d). Se il credito tributario o contributivo è assistito da 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 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. Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe.

# Articolo 182-ter L. Fall.

## COMMA II

Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda [...]. L'agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dagli articoli 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

# Articolo 182-ter L. Fall.

## COMMA III – IV – V -VI

**III.** Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma.

**IV.** Il voto è espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

**V.** 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. In tali casi l'attestazione di cui al citato articolo 182-bis, primo comma, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili; tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale. La proposta di transazione fiscale, unitamente alla documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati al comma 2 del presente articolo. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo precedente rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. L'adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. L'atto è sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

**VI.** La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

# Le nostre Sedi

## In Italia...



### Roma

Via delle Quattro  
Fontane, 20  
00184 Roma  
Tel. +39 06 478751  
Fax +39 06 4871101



### Milano

Piazza Belgioioso, 2  
20121 Milano  
Tel. +39 02 763741  
Fax +39 02 76009628



### Bologna

Via Massimo  
D'Azeglio, 25  
40123 Bologna  
Tel. +39 051 6443611  
Fax +39 051 271669



### Padova

Piazza Eremitani, 18  
35121 Padova  
Tel. +39 049 6994411  
Fax +39 049 660341



### Torino

C.so Vittorio  
Emanuele II, 83  
10128 Torino  
Tel. +39 011 5660277  
Fax +39 011 5185932

## ... e all'estero



### Abu Dhabi

Penthouse 2102  
CI Tower - 32nd St.  
P.O. Box 42790  
Abu Dhabi  
Tel. +971 2 815 3333  
Fax +971 2 679 6664



### Brussels

184, Avenue Molière  
B-1050 Brussels  
Tel. +32 23401550  
Fax +32 23401559



### Hong Kong

Unit 208 - 2nd Floor  
St. George's Building  
2 Ice House Street  
Central - Hong Kong  
Tel. + 852 21563490  
Fax + 852 21563499



### London

6 - 8 Tokenhouse  
Yard  
London EC2R 7AS  
Tel. +44 2073971700  
Fax +44 2073971701



### New York

1180 Avenue of the  
Americas - 8th Floor  
New York, NY 10036  
Tel. +1 212 957 9600  
Fax +1 212 957 9608



# Grazie per l'attenzione

Il presente documento è stato elaborato da Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners e reso disponibile a mero scopo informativo. Il presente documento è aggiornato alla data indicata sulla prima pagina. Le informazioni contenute nel presente documento, di cui non si garantisce la completezza, non costituiscono né un parere legale, né un esame esaustivo della materia, né possono sostituirsi a un parere rilasciato su specifiche questioni concrete.

Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni, diretti o indiretti, derivanti dall'utilizzo improprio del presente documento o del suo contenuto o comunque connessi al suo utilizzo. Il presente documento non può essere riprodotto, distribuito o pubblicato in tutto o in parte, per qualsiasi scopo, senza l'espressa autorizzazione da parte di Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners. Per qualsiasi ulteriore chiarimento si prega di contattare Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners.