

## Transazione fiscale: analisi della disciplina e valutazioni di convenienza

di Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

*La disciplina della composizione negoziale della crisi di impresa ha subito, dalla riforma della Legge Fallimentare, una continua evoluzione normativa fino ai recenti interventi apportati dal D.L. n.83/12. L'istituto della transazione fiscale sembra invece aver assunto una definitiva fisionomia, e l'esame va condotto su due piani. Da un lato, alla luce dei chiarimenti forniti dalla prassi e dalla giurisprudenza, nonché tenuto conto dell'esperienza professionale, provvediamo in questo contributo a fornire sintesi delle modalità operative ed applicative dell'istituto. Nel prossimo numero della rivista approfondiremo invece le valutazioni di convenienza e di utilità della transazione fiscale nell'ambito della soluzione delle crisi di impresa.*

### Requisiti oggettivi e soggettivi della transazione fiscale

L'istituto della transazione fiscale è stato introdotto dal D.Lgs. n.5/06 il quale ha inserito nella Legge Fallimentare (L.F.) l'art.182-ter, che consente, unicamente nell'ambito di un concordato preventivo (art.160 L.F.) o di un accordo di ristrutturazione dei debiti (art.182-bis L.F.), all'impresa che versa in uno stato di crisi, di stipulare un accordo con le agenzie fiscali e con gli enti previdenziali al fine di definire la complessiva esposizione debitoria riguardante imposte e contributi.

In particolare la transazione fiscale consente di addvenire alla soddisfazione, anche in misura parziale, di imposte e contributi previdenziali, nonché alla quantificazione certa dei debiti di natura fiscale (cosiddetto "consolidamento") e alla cessazione della materia del contendere nelle liti riguardanti i tributi oggetto della transazione (art.182-ter, co.5 L.F.).

Uno dei principali effetti della transazione fiscale riguarda il consolidamento del debito fiscale, che persegue la finalità di quantificare esattamente la posizione fiscale complessiva del debitore, quale risulta dalle certificazioni emesse dall'Amministrazione finanziaria, al fine della successiva e completa definizione della stessa. In questo modo si intende scongiurare il rischio della successiva emersione di debiti fiscali, non considerati o non conosciuti al momento della presentazione della domanda di concordato preventivo, con riflessi negativi sul contenuto della domanda<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Proprio ai fini del consolidamento del debito fiscale complessivo l'art.182-ter impone, come sarà evidenziato in seguito, la consegna, al concessionario per la riscossione e all'Agenzia delle entrate territorialmente competente, anche delle dichiarazioni relative a periodi d'imposta per i quali non sono stati ancora comunicati gli esiti dei controlli automatici.

Occorre tuttavia precisare che secondo l'Agenzia delle entrate<sup>2</sup>, il perfezionamento della transazione fiscale e il consolidamento del debito fiscale non impedirebbero in alcun modo all'Amministrazione finanziaria, sussistendone le condizioni, di esercitare il potere di controllo e determinare un maggior debito tributario nei confronti del debitore (come accade per i periodi d'imposta per i quali non è stata ancora presentata alcuna dichiarazione, non essendo scaduti i relativi termini). Ciò in quanto il consolidamento del debito fiscale a una certa data sarebbe unicamente funzionale a fornire un quadro complessivo e attendibile circa i debiti erariali<sup>3</sup>.

Oggetto della transazione fiscale non sono soltanto i tributi già iscritti a ruolo o dovuti sulla base delle dichiarazioni fiscali presentate, ma la stessa può riguardare anche le maggiori imposte e le sanzioni pretese dall'Amministrazione finanziaria in ragione di atti di accertamento (impugnati o meno dinanzi agli organi giudiziari) o di processi verbali di constatazione.

L'altro effetto della transazione fiscale è infatti rappresentato dalla definitiva cristallizzazione dell'esposizione debitoria dell'impresa nei confronti del Fisco anche con riferimento alle controversie tributarie in pendenza di giudizio, posto che, in base a quanto previsto dal co.5 dell'art.182-ter, la definitiva chiusura della procedura di concordato preventivo, conseguente al passaggio in giudicato del decreto di

<sup>2</sup> Cfr. circolare n.40/E/08.

<sup>3</sup> Per tale ragione l'Agenzia delle Entrate è solita inserire negli atti di transazione fiscale una clausola dal seguente tenore: "la transazione non pregiudica la possibilità, per l'Agenzia, di procedere ad accertamento e iscrivere a ruolo, nei termini previsti dalla legge, le ulteriori somme che risultassero eventualmente dovute in relazione a fattispecie diverse da quelle che hanno generato il debito oggetto di transazione, anche se riferibili agli stessi periodi di imposta, senza che ciò costituisca causa risolutiva".

omologazione previsto dall'art.180 L.F., determina la cessazione della materia del contendere nelle liti riguardanti i tributi oggetto della transazione fiscale e non ancora definite, qualsiasi sia il grado di giudizio in cui si trovano<sup>4</sup>.

Sotto il profilo oggettivo la transazione fiscale può riguardare i crediti erariali aventi natura chirografaria, (anche se non iscritti a ruolo) e quelli assistiti da privilegio, derivanti da tributi amministrati dalle Agenzie fiscali (compresi gli accessori agli stessi quali interessi maturati e sanzioni amministrative<sup>5</sup>).

Pertanto, restano esclusi dal campo di applicazione della transazione fiscale i tributi locali quali Ici/Imu, Tares, Tarsu, Tosap, ecc., perché amministrati direttamente dai Comuni, mentre vi rientra l'Irap, in quanto amministrata dall'Agenzia delle Entrate.

L'articolo 182-ter esclude espressamente dall'ambito oggettivo della transazione fiscale i "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea", quali ad esempio i dazi doganali<sup>6</sup>.

Vi sono inoltre alcuni tributi, rappresentati dall'Iva e dalle ritenute alla fonte operate e non versate, che per espressa previsione legislativa<sup>7</sup> non possono essere oggetto, in sede di transazione fiscale, di alcuna falcidia, per cui per detti tributi la proposta di transazione fiscale può riguardare solo dilazioni di pagamento. Possono essere invece oggetto di riduzione le sanzioni e gli interessi relativi a Iva e ritenute.

Fuori da questi casi è prevista la possibilità di un pagamento in misura non integrale, che tuttavia è caratterizzato da regole distinte per i crediti erariali e previdenziali assistiti da diritto di prelazione e per quelli chirografari.

In particolare il comma 1 dell'art.182-ter stabilisce che: 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

<sup>4</sup> Il comma 5 dell'art. 182-ter non indica la procedura da seguire per fare valere la cessata materia del contendere. Al riguardo, la tesi dominante ritiene necessario un apposito pronunciamento del giudice competente che dichiari l'avvenuta estinzione del procedimento tributario (art. 46, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992).

<sup>5</sup> Si ricorda che l'art. 32, comma 37, del D.L. n. 98/2011 ha modificato gli artt. 2749 e 2752 c.c., estendendo il privilegio alle sanzioni e agli interessi dovuti per l'anno in corso alla data dell'esecuzione e per quelli dell'anno precedente.

<sup>6</sup> Questa esclusione è riconducibile al fatto che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe titolo per disporre di siffatti tributi, anche se da essa amministrati e riscossi, essendo l'Unione europea il soggetto beneficiario degli stessi.

<sup>7</sup> Cfr. comma 1 dell'art. 182-ter L.F., come modificato dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010 in vigore dal 31 maggio 2010.

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.

Pertanto, per i crediti privilegiati è previsto in primo luogo che gli stessi non possano ricevere un trattamento (in termini di percentuale di pagamento, tempi di pagamento e garanzie) peggiore rispetto a quello riservato ai crediti privilegiati di rango inferiore. In secondo luogo è richiesto che il loro trattamento non sia deteriore rispetto a quello riservato ad altri crediti caratterizzati da una posizione giuridica e da interessi economici omogenei, rappresentati questi ultimi, secondo parte della dottrina<sup>8</sup>, dai crediti vantati da altri enti pubblici<sup>9</sup>.

I crediti chirografari devono ricevere in sede di transazione fiscale lo stesso trattamento previsto per i creditori chirografari, mentre, se il concordato prevede una divisione in classi, devono ricevere lo stesso trattamento della classe a cui è assicurato il trattamento più favorevole.

Sotto il profilo soggettivo è stato già evidenziato che la transazione fiscale è attivabile unicamente nell'ambito della procedura di concordato preventivo ex art.160 L.F. o degli accordi di ristrutturazione dei debiti disciplinati dall'art.182-bis L.F.; dunque in via generale la transazione fiscale è riservata agli imprenditori assoggettabili al fallimento (ovvero gli stessi che possono accedere ai predetti istituti di composizione negoziale della crisi di impresa)<sup>10</sup>.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha tuttavia posto un ulteriore limite rappresentato dal fatto che la transazione fiscale sarebbe consentita solo in presenza di uno stato di crisi reversibile, ovvero solo in presenza di una procedura che persegua la continuità aziendale, mentre rimarrebbe esclusa nei casi di concordati (e accordi di ristrutturazione dei debiti) con intento meramente liquidatorio<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Cfr. V. Zanichelli, "I concordati giudiziali", 2010, pag.268.

<sup>9</sup> Qualora non si rinviengano crediti omogenei, il trattamento di riferimento resta unicamente quello riservato agli altri crediti privilegiati di ordine inferiore.

<sup>10</sup> Deve tuttavia precisarsi che l'art.23, co.43 D.L. n.98/11 ha esteso la possibilità di accedere agli accordi di ristrutturazione dei debiti disciplinati dall'art.182-bis L.F. ed alla transazione fiscale anche agli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza, i quali sono esclusi dal fallimento.

<sup>11</sup> Tale limite pare giustificato dal fatto che l'Erario può accettare di rinunciare a parte dei propri crediti e/o concedere particolari dilazioni di pagamento solo in ragione dell'interesse pubblico derivante dalla prosecuzione dell'attività imprenditoriale, che altrimenti non sarebbe assicurata.

Tale limite, peraltro non previsto dalla legge, non pare conforme alla *ratio* dell'istituto in esame che dovrebbe essere quella di consentire all'Erario di ottenere un soddisfacimento maggiore ed in tempi più rapidi rispetto ad una liquidazione fallimentare<sup>12</sup>. Infatti anche uno strumento di composizione negoziale della crisi di imprese avente un contenuto liquidatorio il più delle volte si rivela maggiormente vantaggioso rispetto alla liquidazione fallimentare dell'impresa, per cui non sempre potrebbe corrispondere all'interesse dell'Amministrazione finanziaria il rigetto delle proposte di transazione fiscale formulate in assenza di continuazione dell'attività d'impresa.

## Il procedimento della transazione fiscale

Il procedimento da seguire per avviare la transazione fiscale è diverso a seconda che la proposta accompagni la domanda di concordato preventivo ovvero un accordo per la ristrutturazione dei debiti ex art.182-bis.

Nel caso di concordato preventivo il debitore, contestualmente al deposito in Tribunale della domanda di concordato, deve produrre al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione (Equitalia) ed all'Ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale<sup>13</sup> (Agenzia delle Entrate) i seguenti documenti:

1. copia della domanda e della relativa documentazione;
2. copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è ancora pervenuto l'esito dei controlli automatici;
3. copia delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda.

L'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n.3/E/09](#) ha chiarito che pur non essendo richiesta la contemporaneità di tutti i suddetti depositi (al Tribunale, a Equitalia e all'Agenzia delle Entrate) è interesse provvedervi con una certa contestualità, in quanto il termine di trenta giorni per il rilascio delle certificazioni decorre dalla data in cui l'Ufficio e l'Agente della riscossione hanno ricevuto la proposta.

La locuzione "copia della domanda", di cui al precedente punto 1), è stata intesa dall'Agenzia delle Entrate

te nel senso di "copia della domanda di transazione fiscale" e non di quella di ammissione al concordato preventivo. In ogni caso, per quanto previsto dalla successiva locuzione "e la relativa documentazione", dovrà essere depositata anche copia della domanda di ammissione alla procedura di concordato corredata da tutti gli allegati (artt.160 e ss. L.F.).

Al riguardo, per ragioni di ordine pratico, la prassi diffusamente adottata dai Tribunali è la seguente:

1. predisposizione di due documenti distinti e separati, ovverosia la domanda di concordato preventivo e la proposta di transazione fiscale, contenenti, ovviamente, risultanze tra loro coerenti;
2. deposito presso il Tribunale della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, allegando ad essa, oltre alla documentazione di cui all'art.161 L.F., la proposta di transazione fiscale;
3. contestuale deposito, presso gli uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria e del concessionario della riscossione, della proposta di transazione fiscale, con allegazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo e della documentazione di cui all'art.161 L.F., nonché degli ulteriori documenti espressamente richiesti dall'art.182-ter.

Entro 30 giorni<sup>14</sup> dalla data di presentazione della proposta di transazione fiscale il concessionario deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso, ai fini del c.d. "consolidamento del debito fiscale"<sup>15</sup>. Entro lo stesso termine anche l'Agenzia delle Entrate deve effettuare la liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e notificare le relative comunicazioni 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 al concessionario.

Qualora il Tribunale decreti l'apertura della procedura di concordato preventivo, una copia degli avvisi di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al commissario giudiziale.

A seguito della presentazione della domanda di

<sup>12</sup> La stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 20/E del 16 aprile 2010 ha affermato che: "in presenza di situazioni di crisi aziendale, sia prodromiche alla dichiarazione di fallimento sia evidenziate in una proposta di concordato preventivo, lo strumento transattivo può infatti rivelarsi decisivo per garantire l'effettivo introito di somme dovute all'erario in misura certamente superiore (ed in tempi ovviamente ben più rapidi) rispetto a quanto potrebbe avvenire con le ordinarie modalità di riscossione, in caso di fallimento del contribuente".

<sup>13</sup> Individuato ai sensi dell'art.58 DPR n.600/73.

<sup>14</sup> In particolare, si ritiene che il termine di trenta giorni prescritto dall'art.182-ter costituisca un termine perentorio per gli Uffici, in quanto un termine maggiore potrebbe intralciare la procedura di concordato. L'Agenzia delle Entrate ritiene invece che la legge non definisca il termine di trenta giorni come perentorio, pur richiedendo agli Uffici il rispetto dello stesso, salvo richieste di proroga in casi eccezionali e motivati (cfr. circolare n.40/E/08).

<sup>15</sup> Ai sensi del co.2 dell'art.182-ter L.F..

transazione fiscale si apre la fase della valutazione della stessa che, secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, deve tenere conto dell'esposizione debitoria dell'impresa, della sua consistenza immobiliare, della prestazione di eventuali garanzie, ma anche di altri interessi economici, quali la difesa dei livelli occupazionali, la prosecuzione dell'attività economica, ecc.<sup>16</sup>.

Se la proposta transattiva contiene una dilazione di pagamento, gli uffici devono esaminare anche il trattamento riservato alle altre classi di creditori, in caso di suddivisione in classi.

Sulla base della prassi seguita dagli uffici dell'Agenzia delle entrate, ai fini dell'accettazione o del diniego della proposta di transazione, è necessario espletare un'attività di analisi e di controlli diretta a verificare, da un lato, l'osservanza delle regole imposte dall'art.182-ter (trattamento dei crediti tributari chirografari e privilegiati), dall'altro, la convenienza economica ad accettare la proposta (raffronto della somma offerta con quella realizzabile in caso di fallimento o di esecuzione coattiva e valutazione dell'esito del contenzioso pendente e/o potenziale).

L'articolo 182-ter regola in maniera puntuale gli adempimenti a carico dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito della procedura concordataria, con riguardo anche all'esercizio del diritto di voto.

In particolare, la comunicazione al debitore dell'adesione o del diniego alla proposta deve essere effettuata in sede di adunanza dei creditori, mediante l'espressione del voto, rispettivamente, favorevole o contrario ovvero nelle forme previste dall'art.178 L.F.<sup>17</sup>.

L'espressione del voto favorevole determina l'adesione alla proposta di transazione fiscale, mentre il voto contrario o il mancato esercizio del voto da parte dell'Agenzia, del concessionario o di entrambi, corrisponde al diniego alla proposta.

Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo o non ancora consegnati al concessionario alla data di presen-

tazione della domanda, il comma 4 dell'art.182-ter impone all'ufficio di esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, con atto del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente Direzione regionale. Allo stesso modo, il concessionario deve esprimere il proprio voto su indicazione del direttore dell'ufficio, che a sua volta deve essere conforme con il parere della Direzione regionale competente. In caso di diniego, invece, gli uffici devono formulare già in sede di adunanza le proprie contestazioni alla soluzione concordataria, alla luce della relazione del Commissario giudiziale, senza attendere la fase dell'opposizione.

Secondo una parte della dottrina in caso di diniego alla transazione fiscale il contribuente non potrebbe impugnare l'atto in quanto avente natura meramente discrezionale e dunque non sottoponibile a qualsiasi controllo giudiziale, stante l'assenza di criteri legislativi regolanti le valutazioni dell'Agenzia delle Entrate.

La tesi largamente maggioritaria prevede invece la possibilità di impugnare il diniego dell'Amministrazione finanziaria sia in relazione alle modalità di manifestazione dello stesso (assenza di motivazione), sia in relazione ai fatti e agli elementi su cui erroneamente si fonda la decisione di disattendere la proposta<sup>18</sup>.

Tuttavia, la tesi favorevole all'impugnabilità ritiene che tale diritto possa legittimamente essere esercitato solo se il diniego risulti decisivo per le sorti della proposta concordataria, ovvero qualora il rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria di accettare la proposta di transazione fiscale (e, quindi, di votare in maniera sfavorevole) comporti il non raggiungimento della maggioranza richiesta ai fini dell'accettazione della proposta di concordato. Un effettivo interesse all'impugnazione non sarebbe invece ravvisabile qualora il diniego alla proposta non sia ostativo all'omologazione del concordato<sup>19</sup>.

In merito al Giudice competente a ricevere l'impugnazione la tesi maggioritaria ritiene che il diniego espresso o il silenzio-rifiuto alla proposta di transazione fiscale debba essere impugnato di fronte alla giurisdizione tributaria in quanto rientrante nell'ambito di applicazione dell'art.19 D.Lgs. n.546/92, che

<sup>16</sup> Al riguardo è opportuno segnalare che l'art.11 D.Lgs. n.74/00, al fine di evitare che il debitore possa rappresentare il proprio deficit patrimoniale in misura peggiore rispetto a quella effettiva, per indurre l'Agenzia delle Entrate a giudicare conveniente una proposta di transazione fiscale, ha introdotto l'apposito reato di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte" (punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni), che si applica a "chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila".

<sup>17</sup> Il termine concesso all'Amministrazione finanziaria per l'espressione del proprio voto non è stato considerato perentorio dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.21659/11.

<sup>18</sup> In merito a tale profilo, infatti, sia l'art.3 L. n.241/90, richiamato dall'art.7 L. n.212/00 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), prescrive che tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria (e dunque anche la risposta alla domanda di transazione fiscale) debbano essere motivati ed in particolare devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione.

<sup>19</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenze n.22931/11 e n.22932/11,

comprende tra gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie anche il rigetto di domande di definizione agevolata del rapporto tributario. Esistono tuttavia tesi che ritengono competente il giudice amministrativo<sup>20</sup> e il giudice ordinario<sup>21</sup>.

Nel caso in cui la transazione fiscale accompagni un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art.182-bis* L.F., il co.6 dell'*art.182-ter* stabilisce che, insieme alla proposta di transazione, il debitore deve depositare i documenti di seguito indicati:

1. una relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
2. uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
3. l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore;
4. il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili.

Alla proposta di transazione deve essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'*art.47* DPR n.445/00, che la documentazione consegnata rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

Gli uffici dell'Amministrazione finanziaria sono tenuti a effettuare gli stessi adempimenti previsti nel caso in cui la transazione fiscale sia proposta in ambito di concordato preventivo. In particolare devono trasmettere al debitore le certificazioni attestanti l'entità dei debiti iscritti a ruolo, compresi quelli già consegnati al concessionario, nonché quella dei debiti derivanti da avvisi di accertamento per la parte non ancora iscritta a ruolo. Nei trenta giorni successivi al deposito della domanda gli uffici devono manifestare l'eventuale assenso alla proposta secondo le medesime modalità previste per il concordato preventivo. L'eventuale sottoscrizione della proposta di transazione avviene con atto del Direttore dell'Ufficio, su parere conforme della competente direzione regionale, relativamente ai tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati al concessionario della riscossione alla data di presentazione della proposta; relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario alla data di presentazione

della proposta, l'eventuale sottoscrizione avviene con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale.

Se l'Amministrazione finanziaria presta il proprio consenso, la proposta e l'atto di assenso costituiscono i documenti da allegare al ricorso per richiedere l'omologazione dell'accordo. Se invece l'assenso risulta condizionato all'accoglimento di alcune modifiche, occorre dapprima modificare la proposta con le integrazioni richieste.

Considerato che la proposta di transazione fiscale è strettamente funzionale al perfezionamento dell'accordo di ristrutturazione, si ritiene che essa, anche se formalmente accettata dall'Amministrazione finanziaria, non possa acquistare efficacia se l'accordo di ristrutturazione non si perfeziona (ad esempio perché non è raggiunta la maggioranza del 60% richiesta dall'*art.182-bis*) o non è omologato.

In base all'ultimo comma dell'*art.182-ter*<sup>22</sup>, il debitore deve effettuare l'integrale pagamento dei debiti fiscali o previdenziali entro novanta giorni dalle scadenze previste. In caso di mancato adempimento entro il suddetto termine, gli effetti della transazione fiscale decadono automaticamente, con revoca di diritto. Tale disposizione intende contrastare eventuali abusi da parte del debitore, consistenti nell'ottenere una significativa riduzione della pretesa impositiva o contributiva senza, tuttavia, adempiere poi compiutamente agli obblighi assunti.

Con l'accordo di ristrutturazione dei debiti il debitore può offrire ai creditori consenzienti (privilegiati o chirografari) un trattamento differenziato, senza suddivisione in classi omogenee e senza necessariamente tenere conto delle cause legittime di prelazione. Infatti, il contenuto dell'accordo è rimesso all'autonomia negoziale delle parti, posto che il creditore che non sottoscrive l'accordo conserva immutati i propri diritti. Per la transazione fiscale proposta in seno all'accordo di ristrutturazione dei debiti, quindi, non dovrebbero sussistere le medesime problematiche che si pongono, in caso di presentazione della stessa nella procedura concordataria, circa il trattamento del credito Iva e delle ritenute alla fonte, nel senso che, non applicandosi il principio maggioritario, o sussiste l'accordo con i singoli creditori (e anche con il Fisco), o i debiti erariali vanno pagati per intero.

Tuttavia, sebbene l'accordo di ristrutturazione dei debiti sia imperniato sul principio dell'autonomia

<sup>20</sup> A favore della giurisdizione amministrativa in tema di diniego alla transazione fiscale si è dichiarato il TAR della Calabria con l'ordinanza n.424/12.

<sup>21</sup> Cfr. E. A. Apicella, "Diniego di transazione fiscale e giurisdizione amministrativa", in *www.judicium.it.*, pagg.5 e 6.

<sup>22</sup> Che recepisce le modifiche apportate dalla lett. c) dell'*art.29* D.L. n.78/10.

negoziale e non su quello della par condicio creditorum, l'autonomia dei rappresentanti dell'Amministrazione finanziaria trova un limite oggettivo nelle previsioni contenute nell'art.182-ter, le uniche che consentono di superare il precetto dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Pertanto, come anche previsto dalle istruzioni operative fornite agli Uffici periferici, l'Ufficio in sede di analisi della proposta transattiva deve valutare le condizioni offerte all'Erario rispetto a quelle offerte agli altri creditori. Ovviamente il confronto deve essere effettuato unicamente con riferimento ai creditori aderenti all'accordo e deve escludersi per quelli non aderenti allo stesso (i quali devono essere soddisfatti integralmente), in quanto, se così non fosse, la transazione fiscale potrebbe trovare sostanzialmente applicazione soltanto in caso di adesione della totalità dei creditori all'accordo di ristrutturazione dei debiti.



**Euroconference**  
Centro Studi Tributari

**Convegno di aggiornamento**

Mezza giornata - Gennaio 2014

## LEGGE DI STABILITÀ E NOVITÀ FISCALI 2014

ALESSANDRIA

CATANIA

GENOVA

PESARO

TREVISO

BOLOGNA

CATANZARO

JESI (ANCONA)

PESCARA

UDINE

BRINDISI

CREMONA

MILANO

PORDENONE

VENEZIA

BUSTO ARSIZIO

FIRENZE

NAPOLI

ROMA

VERONA

CAGLIARI

FORLÌ

PADOVA

TORINO

VICENZA

**QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE**

**€ 110,00 + IVA** cumulabile con sconto Privilege Card

[ACCEDI AL SITO](#)