
Si stringono le maglie della transazione fiscale

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 9 Luglio 2010

la manovra estiva impone maggiori vincoli e minori sconti anche alle transazioni fiscali

L'art. 3, c. 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge n. 178 dell'8.8.2002, in vigore dal 23 febbraio 2003, ha introdotto la transazione del debito tributario, per i casi in cui venga accertata la maggiore economicità e proficuità, rispetto all'attivazione delle ordinarie procedure di riscossione coattiva del debito stesso, norma però abrogata dal 16 gennaio 2006 per effetto del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 – cd. legge fallimentare.

La “nuova” transazione fiscale, come prevista dall'art. 182-ter della Legge fallimentare, inserito dall'art. 146 del D.Lgs. n. 5/2006, è entrata in vigore dopo sei mesi dall'abrogazione della precedente.

A partire dall'1 gennaio 2008 – data di entrata in vigore delle norme contenute nel cd. Decreto correttivo – D.Lgs. n. 169 del 12 settembre 2007 – sono state apportate ulteriori modifiche che hanno ampliato la portata della norma.

E pertanto, dall'1 gennaio 2008, l'imprenditore in stato di crisi può avvalersi dell'istituto della transazione, presentando apposita richiesta con il piano di riparto di cui all'art. 160 della L.F., ovvero dopo aver formulato domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Successivamente, l'art. 32, c. 5 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, 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,*”.

Le istruzioni di prassi

Diversi sono stati gli interventi di prassi pubblicati, per fornire chiarimenti e delucidazioni.

Dapprima, con la circolare n. 8/E del 4 marzo 2005, l’Agenzia delle Entrate ha diramato agli uffici le prime indicazioni.

Successivamente, con circolare n. 40 del 18 aprile 2008 l’Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di indicazioni sul nuovo assetto della transazione fiscale (cfr. Buetto, [Cambia veste la transazione: limitazioni soggettive ed oggettive](#), aprile, 2008). In particolare, in ordine alla procedura il citato documento di prassi afferma che la domanda di transazione fiscale, redatta su carta semplice ed indirizzata al competente Ufficio dell’Agenzia delle entrate, dovrà contenere, oltre agli allegati richiesti dalla legge almeno: le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.); se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.); 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 dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della transazione; l’indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (il piano andrà comunque allegato alla domanda di transazione, con tutta la documentazione relativa, prevista dagli articoli 160 e seguenti della L.F.); 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. Entro il termine (non perentorio) di trenta giorni dalla presentazione della domanda di transazione, l’Ufficio, previa verifica del rispetto dei requisiti posti dalla legge per l’ammissibilità della proposta di transazione, dovrà provvedere, qualora ne ricorrano i presupposti, ai necessari adempimenti connessi con l’attività di controllo (liquidazione tributi risultanti dalle dichiarazioni e notifica delle relative comunicazioni di irregolarità; notifica avvisi di accertamento). Nell’identificare il debito di imposta gli Uffici terranno altresì conto degli atti acquisiti anche nei trenta giorni successivi alla presentazione della domanda, quali: 1) avvisi di accertamento notificati, inclusi, ovviamente, gli accertamenti parziali di cui all’articolo 41-bis del DPR n. 600 del 1973, per la parte non iscritta a ruolo; 2) ruoli vistati ma non ancora consegnati

all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda; 3) processi verbali di constatazione; 4) inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5 e 11 del D.Lgs. n.218/97 inviati al contribuente.

L'agente della riscossione, nel termine di trenta giorni dalla data di presentazione della domanda e della relativa documentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo, scaduto o sospeso. Il debito di imposta dovrà essere unitariamente determinato e, quindi, deve essere comprensivo di tutte le somme (tributi, interessi e sanzioni) iscritte a ruolo, nonché degli interessi di cui all'articolo 30 del DPR n. 602 del 1973. Nella determinazione del debito dovranno essere considerate anche le somme relative alle cartelle di pagamento notificate, per le quali non sia ancora scaduto, alla data di presentazione della domanda di transazione, il termine previsto dall'articolo 50 del DPR n. 602 del 1973. La proposta deve essere depositata presso l'Ufficio competente in relazione all'ultimo domicilio fiscale del debitore - tenuto alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità - e presso il competente agente della riscossione - tenuto a trasmettere al debitore la certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. Nei trenta giorni successivi l'assenso alla proposta di transazione è espresso, in relazione ai tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale. Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'assenso è espresso con atto dell'agente della riscossione su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo parere conforme della Direzione regionale.

Successivamente, attraverso la R.M. n. 3/E del 5 gennaio 2009 è stata data risposta ad un quesito di un contribuente in ordine alla contestualità della presentazione della domanda davanti al tribunale e al fisco. Atteso che la presentazione della proposta di transazione fiscale, con la relativa documentazione, ha lo scopo di consentire all'Ufficio dell'Agenzia - per i tributi non iscritti a ruolo ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della domanda - e all'Agente della riscossione - per i tributi iscritti in ruoli già consegnati allo stesso alla data di presentazione della domanda - di esprimere, secondo le modalità indicate dai commi terzo e quarto del predetto art. 182-ter, l'adesione o il diniego alla proposta di transazione fiscale, le Entrate ritengono che la locuzione "*contestualmente al deposito presso il tribunale*", contenuta nel secondo comma dell'art. 182-ter della L.F., "*non implica necessariamente che la domanda di transazione debba essere presentata all'Ufficio e all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo*". Al riguardo va tuttavia considerato che il termine dei trenta giorni previsto per avviare di fatto la procedura, decorre "*comunque decorre dalla data in cui l'Ufficio e l'Agente della riscossione ricevono la domanda, con la conseguenza che è interesse dell'istante assicurare la contestualità prevista dal legislatore*". Diversamente, in

ordine alla mancata presentazione della proposta a tutte e tre le strutture indicate dall'art. 182-ter della L.F. (Ufficio dell'Agenzia, Agente della riscossione e Tribunale), le Entrate riprendono quanto già evidenziato al punto 4 della citata circolare n. 40/2008, ove si è chiarito che *“per effetto del richiamato principio di indisponibilità del credito tributario, non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'articolo 182-ter. Ciò comporta 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, mentre va esclusa nel caso in cui, con il piano richiesto dall'articolo 160 della L.F. ai fini del concordato preventivo, ovvero nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis della L.F., la proposta di transazione fiscale non sia formulata in conformità alle disposizioni predette”*.

Pertanto, *“il mancato rispetto delle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale, incluse le procedure individuate al secondo comma dell'art. 182-ter della L.F., si ritiene che comporti l'inammissibilità della falcidia o della proposta di dilazione di pagamento del debito tributario”*.

Da ultimo, con circolare n. 14/E del 10 aprile 2009 le Entrate hanno riaffrontato la questione, fornendo i necessari chiarimenti in merito alle modifiche apportate dal decreto all'articolo 182-ter della L.F..

La manovra correttiva 2010

La manovra economica 2010 – D.L.n.78 del 31 maggio 2010 – ha stretto le maglie dell'istituto, falciando le ritenute.

Infatti, il comma 2, dell'art. 29, del suddetto decreto, ha eliminato dalla transazione le ritenute fiscali operate nei confronti di percipienti e non versate, in qualità di sostituto d'imposta.

Inoltre, è stato previsto l'obbligo – al momento della presentazione della proposta di transazione – del deposito di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che confermi che la documentazione *“rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio”*.

La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è revocata 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 ed assistenza obbligatorie.

Da ultimo, l'art. 29, c. 4, del D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, nel riscrivere l'art. 11 del D.Lgs.n.74/2000, ha aggiunto un comma che punisce, *“con la reclusione da sei mesi a quattro anni 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. Se l'ammontare di cui al periodo*

precedente e superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni”.

La condotta consiste, quindi, nell'indicazione nella transazione fiscale di elementi attivi inferiori a quelli effettivi ovvero di elementi passivi fittizi superiore ad euro 50 mila. Anche in questo caso viene prevista una ipotesi aggravata, qualora gli elementi passivi fittizi sono superiori ad euro 200 mila.

9 luglio 2010

Gianfranco Antico