



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Novità fiscali e previdenziali nelle procedure concorsuali

IL NUOVO ART. 182 Ter L. Fall.

- TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI

Giuseppe ACCIARO

7 febbraio 2017 – ODCEC Milano



L'APPROCCIO AL DIRITTO TRIBUTARIO DELLA CRISI

- PRIMA DOMANDA -

L'imprenditore in stato di crisi o peggio in stato di insolvenza PUO' TRANSIGERE il proprio credito TRIBUTARIO e/o CONTRIBUTIVO alla stesso modo degli altri creditori con modalita' NEGOZIALI e/o SECONDO CON CORSO?

* * *

- SECONDA DOMANDA -

L'imprenditore in stato di crisi o peggio in stato di insolvenza possiede una **PROPRIA CAPACITA' CONTRIBUTIVA** e quindi deve comunque concorrere alla spese pubblica?*

* Risposta che esula dal presente intervento





LA NOVELLA QUALE SINTESI E APPRODO LEGISLATIVO DEI SEGUENTI CONTRASTI GIURISPUDENZIALI 1/2

1. Il cambiamento della rubrica dell'art. 182 Ter;
2. La nuova ed intervenuta obbligatorietà del "nuovo istituto";
3. il mancato richiamo al "consolidamento del debito" ed i suoi effetti sulla stabilità della proposta di concordato;
4. la deroga espressa al rispetto delle cause legittime di prelazione presenti al primo comma;
5. L'obbligatorietà del classamento



.....segue





LA NOVELLA QUALE SINTESI E APPRODO LEGISLATIVO DEI SEGUENTI CONTRASTI GIURISPUDENZIALI 2/2

6. il definitivo superamento del DISCUSO principio della indisponibilità del credito tributario ed il principio costituzionale di buona amministrazione;
7. il definitivo superamento della sovversiva tesi del "super privilegio" del credito per iva e per ritenute operate e non versate;
8. L'applicabilità del principio del pagamento integrale dell'IVA e delle ritenute nei LIMITI DELLA CAPIENZA DELL'ATTIVO;





La norma: ART. 182 Ter 1 Comma 1 Parte – L'OBBLIGATORIETA'

L' Articolo 182 ter rubricato «Trattamento dei crediti tributari e contributivi» prevede :

«...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 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)....»





IL VECCHIO 1 COMMA

L' Articolo 182 ter vecchia impostazione e rubricato «Transazione fiscale» prevedeva :

«..... Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore PUO' 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 ED ALLE RITENUTE OPERATE E
NON VERSATE,

la proposta puo` prevedere esclusivamente

LA DILAZIONE DEL PAGAMENTO..»





LA TESI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE: LA CIRCOLARE 40/E 2008

L'Agenzia delle entrate con la
CIRCOLARE 28 APRILE 2008, N. 40/E, PAR. 4.2
aveva sostenuto che le norme sulla transazione
fiscale sono

DI STRETTA INTERPRETAZIONE
e non suscettibili di interpretazione analogica,
in quanto derogatorie del principio di
INDISPONIBILITÀ DEL CREDITO TRIBUTARIO





PAGAMENTO INTEGRALE IN ASSENZA DI TRANSAZIONE FISCALE

Dal principio di

INDISPONIBILITÀ DEL CREDITO TRIBUTARIO

ne discende, secondo l'agenzia, l'ulteriore conseguenza che, se ci si pone al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-*ter*, occorre necessariamente addivenire

**AL PAGAMENTO INTEGRALE E NON SECONDO
LE SCADENZE PRESCRITTE DALLA LEGGE
del credito erariale.**





LA FONTE **ABROGATA** DEL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DEL CREDITO TRIBUTARIO

Il regio decreto del 23 maggio 1924, n. 827,
prevede all'art. 49 che:

«.....Nei contratti non si può
CONVENIRE ESENZIONE
da qualsiasi specie di
IMPOSTE O TASSE
vigenti all'epoca della loro stipulazione.»





TRANSAZIONE ASSIMILABILE A STRUMENTO DEFLATTIVO DEL CONTENZIOSO

L'istituto dell'art. 182 Ter nella nuova impostazione viene in sostanza ad assumere la stessa funzione degli

ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO,

quali sono

L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE E LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE
EX D.LGS. 19 GIUGNO 1997, N. 218,

nonché l'istituto della

DEFINIZIONE DELLE LITI FISCALI POTENZIALI" EX L. 27/12/2002, N.
289,

definiti dalla Corte costituzionale come

"un accordo tra un (presunto) debitore d'imposta e lo Stato, al fine di produrre un gettito tributario certo ed immediato, sia pur ridotto rispetto alla pretesa originaria, e di eliminare un contenzioso gravoso, protratto nel tempo e di esito incerto"





La norma: ART. 182 Ter 1 Comma 3 Capoverso
– Il trattamento per i crediti
PRIVILEGIATI-

La seconda parte del primo comma prevede :

<<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 e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie;....>>





La norma: ART. 182 Ter 1 Comma 3 Capoverso
– Il trattamento per i crediti
CHIROGRAFARI-

La terza parte del primo comma prevede :

<<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 norma: ART. 182 Ter 1 Comma 4 Capoverso – L'obbligo di CLASSAMENTO-

La quarta parte del primo comma prevede :

<<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.»





LA TESI DI OBBLIGATORIETA DELLE CLASSI NEL CONCORDATO

«Nel caso in cui la falcidia riguardi il creditore privilegiato [non tributario], la formazione di classi non è obbligatoria, ma vi è

UN'ECCEZIONE RILEVANTE,

*nell'ipotesi in cui venga prospettato il pagamento in percentuale, quindi falcidiato, del creditore Erario, secondo quanto espressamente consentito dall'art. 182 ter l. fall.»**

*** In ILFALLIMENTARISTA Mauro Vitiello «IL CONCORDATO PREVENTIVO CON CLASSI NELLA PROSPETTIVA LIQUIDATORIA E NELLA PROSPETTIVA DEL RISANAMENTO**





LA DEROGA ALLA INDISPONIBILITA'

Il principio della indisponibilità della pretesa tributaria trova deroga, con l'istituto della transazione fiscale, oltre che nei casi in cui il Fisco, titolare del diritto,

SIA CONSENZIENTE,

anche nel caso in cui quest'ultimo

SIA DISSENZIENTE

rispetto alla proposta di definizione del debito tributario, ma il suo dissenso sia comunque superato dall'adesione alla proposta concordataria da parte dei votanti titolari della maggioranza dei crediti.

* In IL FALLIMENTARISTA Mauro Vitiello «IL CONCORDATO PREVENTIVO CON CLASSI NELLA PROSPETTIVA LIQUIDATORIA E NELLA PROSPETTIVA DEL RISANAMENTO





LA RATIO DELLA OBBLIGATORIETA'

Lo strumento idoneo a risolvere i possibili dubbi di costituzionalità dell'istituto, derivanti da quanto esposto e dalla tutela costituzionale garantita al

PRINCIPIO DELL'INDISPONIBILITÀ DEL CREDITO TRIBUTARIO (ART. 53 COST.),

è quello che si risolve nel sostenere la necessità che il piano concordatario con falcidia al creditore Erario, debba necessariamente prevedere

LA FORMAZIONE DELLA CLASSE "ERARIO"*

* In IL FALLIMENTARISTA Mauro Vitiello «IL CONCORDATO PREVENTIVO CON CLASSI NELLA PROSPETTIVA LIQUIDATORIA E NELLA PROSPETTIVA DEL RISANAMENTO





La norma: ART. 182 Ter 2 Comma 1 Parte: Gli obblighi del PROPONENTE

Il 2° comma – 1° periodo - rubricato prevede :

«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 fino alla

DATA DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA.





IL MANCATO RICHIAMO AL CONSOLIDAMENTO

Il 2 Comma rubricato «Transazione fiscale»
prevedeva anche che :

«.....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 fine di
consentire

IL CONSOLIDAMENTO DEL DEBITO FISCALE.





La norma: ART. 182 Ter 2 Comma 2 Parte: Gli obblighi dell'ERARIO Vs il PROPONENTE

Il 2° comma – 2° periodo - prevede:

«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

1. dalle **dichiarazioni e**
2. alla notifica dei relativi **avvisi di irregolarità,**
3. unitamente a una **certificazione** attestante l'entità del debito
derivante da **atti di accertamento,** ancorché **non definitivi,**
per la parte non iscritta a ruolo,
4. nonché dai **ruoli vistati,** ma non ancora consegnati all'agente
della riscossione.





La norma: ART. 182 Ter 2 Comma 3 Parte: Gli obblighi dell'ERARIO Vs il COMMISSARIO

Il 2° comma – 3° periodo - prevede:

«Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163,

**copia dell'AVVISO DI IRREGOLARITÀ e
delle CERTIFICAZIONI**

deve essere trasmessa al

COMMISSARIO GIUDIZIALE

per gli adempimenti previsti dagli articoli 171,
primo comma, e 172.





La norma: ART. 182 Ter 2 Comma 4 Parte: Gli obblighi del proponente vs AGENZIA DELLE DOGANE

Il 2° comma – 4° periodo - prevede:

**«In particolare, per i tributi amministrati dall'
AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI,
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.





La norma: ART. 182 Ter Comma 3
**APPROVAZIONE PER IL CREDITO TRIBUTARIO
COMPLESSIVO**

Il 3° comma prevede:

«..... . 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.





La norma: ART. 182 Ter Comma 4 APPROVAZIONE TRIBUTI ISCRITTI A RUOLO

Il 4° comma prevede:

« ...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.





CESSAZIONE DELLA MATERIA DEL CONTENDERE

Il vecchio 5° comma prevedeva anche che :
«.....La chiusura della procedura di
concordato ai sensi dell'articolo 181,
determina la

CESSAZIONE DELLA MATERIA DEL CONTENDERE

nelle liti aventi ad oggetto

I TRIBUTI DI CUI AL PRIMO COMMA.....»





La norma: ART. 182 Ter Comma 5
**TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI
NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE**

Il 5° comma prevede:

«..... Il debitore può effettuare la proposta di cui al comma 1 anche nell'ambito

DELLE TRATTATIVE CHE PRECEDONO

la stipulazione 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 norma: ART. 182 Ter Comma 5 TRANSAZIONE ED ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE

Il 5° comma - 2 periodo - prevede:

«.....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.





La norma: ART. 182 Ter Comma 5 – 3 periodo APPROVAZIONE NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE

Il 5° comma - 2 periodo - prevede
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.





La norma: ART. 182 Ter Comma 6 CONCLUSIONE DEL PROCEDIMENTO

La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis e'

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.





ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI
MARTINO

- FINE -
GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Studio ACCIARO

Esperti in operazioni di finanza straordinaria d'impresa e gestione crisi

P.zza della Repubblica – Strada Privata Via Razza n. 3

20124 – MILANO (MI)

Tel.+39 (02). 29006133 n. 3 Linee - Fax: +39 (02).29006122

e-mail: g.acciario@al-associati.it



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O