

---

# Cambia veste la transazione: limitazioni soggettive ed oggettive

---

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 22 Aprile 2008

---

## Premessa storica

*Come è noto, l'art. 3, comma 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. La norma dispone che "l'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali. Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione di cui all'art. 6 del D. Lgs. 13.4. 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 " (1).*

Tale norma, però, è stata 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 dal 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 . Pertanto, dal 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. L'accesso è consentito anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis.

#### **Art. 160 e seguenti della L.F**

Il debitore, nel chiedere al Tribunale l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, può proporre ai creditori una ristrutturazione dei debiti e una soddisfazione dei crediti secondo un piano di riparto, accompagnato dalla relazione di un professionista, munito dei requisiti previsti dagli artt. 67 e 28 della L.F., che attesti la veridicità dei dati risultanti dalla documentazione e la fattibilità del piano stesso. Con la domanda di ammissione, da proporre con ricorso, il debitore deve presentare, oltre alle copie delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici, "*uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione*".

Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali 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. La proposta può prevedere pure la dilazione del pagamento. Se il credito tributario 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 fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari. Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio fiscale competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito delle liquidazioni nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, 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 visti, ma non ancora consegnati al concessionario. Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non

ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma, della L.F. Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, sempre previo conforme parere della competente direzione regionale. Il prontuario dell'Agenzia delle Entrate con circolare n. 40 del 18 aprile 2008 l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di indicazioni sul nuovo assetto della transazione fiscale – oggi collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario - che proviamo a sintetizzare, al fine di fornire al lettore un primo quadro di riferimento.

|                                   |
|-----------------------------------|
| <b>Tributi ammessi ed esclusi</b> |
|-----------------------------------|

- Crediti suscettibili di transazione fiscale sono i soli tributi “*amministrati dalle agenzie fiscali*”, compresa l'Irap. Ne consegue che restano esclusi i tributi locali (ad esempio, ICI, TARSU, TOSAP, imposta sulle pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni);
- Sono esclusi i “*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*”. Pertanto, allo stato, l'IVA è esclusa ( restano *dentro* interessi e sanzioni);
- I crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili non possono costituire oggetto di transazione fiscale, né di falcidia in sede di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti ;
- Possano essere oggetto di transazione non solo gli accessori in senso proprio, vale a dire gli interessi relativi al tributo e l'indennità di mora, ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie;
- Sia i crediti tributari chirografari sia quelli assistiti da privilegio, indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo;
- Il trattamento in sede di transazione dei crediti tributari in esame non dovrà essere deteriore rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di prelazione inferiore ovvero una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali;
- A titolo di esempio, possono essere oggetto di transazione: le imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali presentate sino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate; le imposte emergenti dalle dichiarazioni integrative presentate dal contribuente, ai sensi degli artt. 2 e seguenti del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, al fine di rettificare o integrare gli importi originariamente dichiarati; le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'art.36-*bis* del D.P.R. n. 600/73, e del controllo formale di cui all'art. 36-*ter* del medesimo decreto; 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, per la parte non iscritta a ruolo; i crediti tributari iscritti a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia.

#### La procedura

- 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

#### **La valutazione della proposta**

- Per quanto concerne il merito della proposta di transazione del debito fiscale, gli Uffici dovranno valutare l'eventuale effettiva possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale in sede di accordo transattivo, rispetto all'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale di fallimento, tenendo conto dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa nonché della tutela degli interessi erariali. E' opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell'accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio, la tipologia dell'attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie);

#### **Transazione e dilazione**

- La transazione può prevedere anche solo una proposta di rateazione che eccede i limiti previsti dall'articolo 19 del DPR n. 602 del 1973.

19 aprile 2008 Francesco Buetto (1) Con la circolare n. 8/E del 4 marzo 2005, l'Agenzia delle Entrate ha fornito agli uffici le prime indicazioni.