

## ***Le modifiche del “Correttivo-ter” alla transazione fiscale: aspetti procedurali***

di Fabio Giommoni

Con le rilevanti modifiche apportate dal D.Lgs. 136/2024 (“Correttivo-ter”) al **Codice della crisi di impresa e dell’insolvenza** (Codice), la “**transazione fiscale**” nell’ambito del **concordato preventivo** e dell’**accordo di ristrutturazione dei debiti** dovrebbe aver assunto il suo **assetto definitivo**, anche per quanto riguarda gli **aspetti procedurali** (le novità sono applicabili alle proposte di transazione fiscale formulate successivamente al 28 settembre 2024).

Nell’ambito del **concordato preventivo**, la procedura è ora dettata dal [comma 5, dell’articolo 88, Codice](#) (“*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*”) il quale prevede che, **contestualmente al deposito** presso il Tribunale **della proposta di concordato, copia della domanda di transazione** fiscale e della relativa documentazione debba essere presentata agli **uffici competenti sulla base dell’ultimo domicilio fiscale del debitore** (rileva, dunque, il domicilio, anche quando questo **non coincida con la sede legale della società**).

La norma specifica, poi, che la domanda di trattamento dei crediti tributari va presentata, per quanto riguarda i **tributi gestiti dall’Agenzia delle entrate**, alla competente **Direzione provinciale o Direzione regionale** (in quanto per i c.d. “**grandi contribuenti**”, ovvero con volume d’affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro, la competenza è della Direzione Regionale - Ufficio Grandi Contribuenti).

Per l’**Agenzia delle dogane e dei monopoli**, la domanda va indirizzata alle **competenti Direzioni territoriali** e alla **competente Direzione territoriale interprovinciale**, ovvero alla **Direzione centrale** per gli atti impositivi da questa direttamente emessi.

Benché non più espressamente indicato dalla nuova versione della norma, **copia della domanda** va indirizzata anche al competente ufficio dell’**Agenzia delle entrate-Riscossione** (come precisato nella Relazione illustrativa al Correttivo-ter).

Alla domanda vanno allegate le **dichiarazioni fiscali, anche integrative, che sono state presentate ma per le quali non è ancora pervenuto l’esito dei controlli automatici**.

Generalmente (soprattutto per le transazioni fiscali nell’ambito di accordi di ristrutturazione dei debiti) l’Ufficio richiede anche le **bozze delle dichiarazioni dei redditi, Iva e 770 dell’ultimo**

**periodo di imposta**, i cui termini di invio **non sono ancora scaduti** o, in alternativa, una certificazione dei debiti tributari relativi all'ultimo periodo per il quale le dichiarazioni fiscali **non sono state ancora presentate**.

Ciò in quanto, a norma del terzo e quarto periodo del citato [comma 5, articolo 88, Codice](#), gli uffici destinatari della domanda, **entro 30 giorni** (termine non perentorio), devono:

- procedere alla **liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni**;
- notificare al debitore i relativi **avvisi di irregolarità, di accertamento, di liquidazione e di addebito**;
- notificare al debitore la **certificazione attestante l'entità del debito** derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché **dai ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione**.

L'Agente della riscossione, da parte sua, deve trasmettere al debitore, **non oltre 30 giorni** dalla data della presentazione, una **certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso**.

**Copia dei predetti avvisi e delle certificazioni** dovranno, poi, essere **inviati anche al commissario giudiziale**, una volta nominato.

La disciplina dell'accettazione della proposta di transazione fiscale è dettata dal [comma 6, dell'articolo 88, Codice](#), in base al quale l'**adesione o il diniego dell'Amministrazione finanziaria** vengono formulati, non sulla specifica domanda di trattamento dei debiti fiscali, bensì **sull'intera proposta di concordato, esprimendo il voto**, ai sensi dell'[articolo 107, Codice](#).

In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate **il voto sulla proposta di concordato è espresso dal direttore della competente Direzione provinciale o Direzione regionale, previo parere conforme della Direzione regionale**, ove competente sia una Direzione provinciale.

Per i **tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli**, il voto è espresso dalle **competenti Direzioni territoriali**, dalla competente Direzione territoriale interprovinciale ovvero da ciascuna Direzione centrale per gli atti impositivi direttamente emessi.

Il voto è espresso anche dall'**Agente della riscossione**, limitatamente al trattamento degli **oneri di riscossione delle cartelle esattoriali**.

Più significative sono le modifiche apportate dal "*Correttivo-ter*" alla procedura prevista, nell'**ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti**, dall'[articolo 63, Codice](#) ("*Transazione su crediti tributari e contributivi*"), la quale **presenta delle peculiarità** dovute al fatto che qui **non si tratta di una procedura di tipo concorsuale**, bensì di **tipo negoziale** (sebbene poi sia prevista l'omologa da parte del tribunale).

La proposta deve, quindi, necessariamente **precedere il deposito presso il tribunale della domanda di omologa dell'accordo** e non è prevista **l'espressione di un voto**, bensì l'“**adesione**” da parte degli Uffici.

In particolare, la proposta di transazione fiscale, unitamente a tutta la documentazione necessaria per l'omologa dell'accordo di ristrutturazione ([articoli 57, 60 e 61, Codice](#)), compresa l'attestazione del professionista indipendente, è depositata **presso i medesimi uffici fiscali indicati dall'[articolo 88, comma 5, Codice](#)**, e anche presso il **Concessionario della riscossione**.

Rispetto al concordato preventivo, alla proposta di transazione fiscale, oltre alle dichiarazioni non ancora liquidate, deve essere allegata anche una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, con la quale il debitore si assume la responsabilità di **attestare che la documentazione presentata rappresenti fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa**, con particolare riguardo alle **poste attive del patrimonio**.

Essendo richiamato l'[articolo 88, comma 5, terzo e quarto periodo, Codice](#), anche in questo caso gli **Uffici devono provvedere alle liquidazioni delle ultime dichiarazioni presentate e alla notifica di eventuali avvisi di accertamento**, nonché alla **certificazione dei debiti tributari**.

**L'adesione alla proposta è espressa con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del Direttore della competente Direzione dell'Agenzia delle entrate** e, ove sia competente una Direzione provinciale, la sottoscrizione è apposta **previo parere conforme della relativa Direzione regionale**.

Tuttavia, è ulteriormente stabilito che, quando la proposta ha oggetto tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e prevede una **falcidia del debito originario**, comprensivo dei relativi accessori, **superiore alla percentuale e all'importo definiti con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate**, il **parere conforme non è espresso** dalla Direzione regionale, bensì da una “**struttura centrale**” da individuarsi con il medesimo provvedimento. Si tratta dell'introduzione a regime della disposizione già prevista dall'[articolo 1-bis, comma 1, secondo periodo, D.L. 69/2023](#) (introdotto dall'[articolo 4-quinquies, comma 5, D.L. 145/2023](#)).

Le relative norme attuative sono state dettate dal provvedimento n. 21447/2024, che ha individuato **la soglia oltre la quale scatta il parere della Direzione centrale**, ovvero quando la proposta di transazione preveda una **falcidia superiore al 70%** e, contestualmente, **superiore all'importo di 30 milioni di euro**.

In tale ipotesi, con **decorrenza dal 1° novembre 2024** (ai sensi del provvedimento n. 375245/2024) il parere è rilasciato, come previsto dal provvedimento n. 456918/2024, dall'**Ufficio crisi di impresa**, istituito con provvedimento n. 330807/2024 nell'ambito della Divisione Contribuenti (contestualmente è stato soppresso l'Ufficio Tutela del credito erariale e gestione delle crisi aziendali operante nella Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese).

Invece, per i **tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane** e dei monopoli, l'adesione alla proposta è espressa dalle **competenti Direzioni territoriali**, dalla competente Direzione territoriale interprovinciale ovvero da ciascuna Direzione centrale per gli atti impositivi direttamente emessi.

**L'atto negoziale è sottoscritto anche dall'Agente della riscossione, in ordine al trattamento degli oneri di riscossione.**

Particolarmente importanti sono i **termini per l'accettazione della proposta** dettati dall'[articolo 63, comma 2, undicesimo e dodicesimo periodo, Codice](#), secondo i quali **l'eventuale adesione degli uffici deve intervenire entro 90 giorni dal deposito della proposta di transazione**, mentre se la proposta di transazione è modificata, tale **termine è aumentato di 60 giorni** decorrenti dal deposito della **modifica della proposta**; nei casi in cui la modifica contenga, in realtà, una nuova proposta, **il termine iniziale è incrementato di 90 giorni**.

Ciò in quanto, a norma del successivo comma 3, **la domanda di omologazione dell'accordo di ristrutturazione** (anche con richiesta di omologa forzosa, in assenza di accettazione da parte degli Uffici) può essere proposta solo quando è **stata ottenuta l'adesione** o, in difetto, **quando sono decorsi i predetti termini** entro il quale gli Uffici possono **accettare la transazione fiscale**.

In sostanza, è stato introdotto, a livello normativo, il principio, già affermato da diversi tribunali, secondo il quale **l'omologa forzosa della transazione fiscale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti** (ora dettagliatamente disciplinata dai [commi da 4 a 7 dell'articolo 63, Codice](#)) **non può essere richiesta prima della scadenza del termine di 90 giorni dalla data di presentazione della proposta definitiva di transazione**.

Infine, è previsto che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale dell'istante siano avvisati, da parte del debitore, dell'**avvenuta iscrizione della domanda di omologa dell'accordo nel registro delle imprese**; ciò mediante **comunicazione inviata a mezzo posta elettronica certificata**. Il **termine per l'opposizione all'omologa** di cui all'[articolo 48, comma 4, Codice](#), da parte dell'Amministrazione finanziaria decorre dalla ricezione del predetto avviso.