



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA

Organismo di studio «Area giudiziale»

Sezione procedure concorsuali

GLI INCONTRI DEL GIOVEDÌ

Dialoghi sul Codice della Crisi

**CORSO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER IL MANTENIMENTO  
DELL'ISCRIZIONE DELL'ELENCO DI CUI ALL'ART. 356 CCII**

# **LA TRANSAZIONE FISCALE NELLA COMPOSIZIONE NEGOZIATA**

*Fabio Giommoni - Pistoia, 2 ottobre 2025*

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC**

### **PREMESSA**

- La transazione fiscale nella CNC è stata introdotta dall'art. 5, comma 9, lett. a), n. 2), D.Lgs. n. 136/2024 («Correttivo-ter»), con l'inserimento del comma 2-bis dell'art. 23 CCII, (decorrenza dal 28 settembre 2024).
- Prima di tale intervento si negava la possibilità di falciare i debiti tributari nella CNC (salvo ricorrendo all'ADR o concordato preventivo), stante il ben noto principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (derogabile soltanto in forza di norme eccezionali, soggette ad interpretazione restrittiva).
- Il Correttivo-ter non ha, invece, previsto anche la transazione previdenziale nella CNC, per cui i debiti per contributi previdenziali non sono falciabili nella CNC (salvo ricorrere all'ADR o concordato preventivo, oppure ad altri strumenti di regolazione della crisi che, dopo il Correttivo-ter, lo consentono).

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC**

### **GLI ESITI DELLA COMPOSIZIONE NEGOZIATA**

#### **Art. 23, comma 1, CCII**

- Contratto con uno o più creditori o parti interessate (idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni, secondo la relazione dell'Esperto)
- Convenzione di moratoria con i creditori
- Accordo con i creditori e/o parti interessate, sottoscritto dall'Esperto (a fronte di un piano di risanamento coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza)

#### **Art. 23, comma 2, CCII**

- piano attestato di risanamento (articolo 56, CCII)
- omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti (artt. 57, 60, 61), con adesione per l'ADR a efficacia estesa ridotta al 60% se l'accordo risulta dalla relazione finale dell'esperto o se la domanda di omologazione è presentata entro 60 gg. dopo la relazione finale dell'esperto
- proposta di concordato semplificato (art. 25 sexies, CCII)
- altri strumenti di risoluzione della crisi previsti dal CCII (es. concordato preventivo, P.R.O., concordato minore ex art. 74 CCII per le imprese "sotto-soglia")

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **DISCIPLINA INTRODotta DA CORRETTIVO-TER**

La nuova disciplina di gestione dei debiti tributari introdotta dal Correttivo-ter risolve i precedenti problemi sollevati circa l'introduzione della transazione fiscale nella CNC, ovvero:

- l'assenza di un controllo dell'Autorità giudiziaria che non consentirebbe un'adeguata tutela alle ragioni erariali;
- il timore di una eccessiva contrazione delle entrate tributarie;
- l'assenza di informazioni e valutazioni affidabili, provenienti da un professionista indipendente (non previsto nella CNC).

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **ART. 23, COMMA 2-BIS, CCII**

- Nel **corso delle trattative** l'imprenditore può formulare una proposta di **accordo transattivo** alle agenzie fiscali, all'Agenzia delle entrate-Riscossione che prevede il pagamento, **parziale o dilazionato**, del debito e dei relativi accessori. La proposta non può essere formulata in relazione ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. Alla proposta sono allegate la **relazione di un professionista indipendente** che ne attesta la **convenienza rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale** per il creditore pubblico cui la proposta è rivolta e una **relazione sulla completezza e veridicità dei dati aziendali** redatta dal **soggetto incaricato della revisione legale**, se esistente, o da un **revisore legale** iscritto nell'apposito registro a tal fine designato. **L'accordo è sottoscritto dalle parti e comunicato all'esperto** e produce effetti con il suo deposito presso il tribunale competente ai sensi dell'articolo 27. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, l'accordo è sottoscritto dal Direttore dell'ufficio su parere conforme della competente Direzione regionale. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'accordo è sottoscritto dal Direttore delle Direzioni territoriali, dal Direttore della Direzione territoriale interprovinciale e, per gli atti impositivi emessi dagli uffici delle Direzioni centrali, dal Direttore delle medesime Direzioni centrali. **Il giudice, verificata la regolarità della documentazione allegata e dell'accordo, ne autorizza l'esecuzione con decreto** o, in alternativa, dichiara che l'accordo è privo di effetti. L'accordo si risolve di diritto in caso di apertura della liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure se l'imprenditore non esegue integralmente, entro sessanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **AMBITO OGGETTIVO**

- Vi rientrano i tributi gestiti dell'Agencia delle entrate (imposte dirette, IVA, ritenute, registro, ecc.) e i tributi gestiti dell'Agencia delle dogane.
- La proposta è presentata anche all'Agencia Entrate-Riscossione (ma solo con riferimento ai tributi riscossi per conto delle suddette Agenzie) che tuttavia non sottoscrive l'accordo ma svolge soltanto un ruolo di informazione e coordinamento.
- Sono espressamente esclusi dalla transazione fiscale i debiti relativi ai tributi che costituiscano risorse proprie dell'Unione europea (l'IVA non è considerata un tributo che costituisce risorsa propria della UE).
- Restano esclusi i Tributi locali, che peraltro sono esclusi anche dall'ambito delle transazioni fiscali previste per l'ADR, concordato preventivo e PRO (artt. 63, 88 e 64-bis). Detta situazione è destinata a cambiare in attuazione delle Legge per la riforma fiscale che prevede l'introduzione della transazione fiscale per i tributi locali in tutte le procedure che attualmente la prevedono per i tributi erariali.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **OGGETTO DELLA PROPOSTA**

Le proposte formulabili alle Agenzie fiscali circa il trattamento dei rispettivi crediti sono le seguenti:

- Pagamento parziale a saldo e stralcio del credito
- Pagamento integrale con dilazione
- Combinazione delle suddette proposte

Non sono tecnicamente proponibili altre soluzioni di sistemazione del credito generalmente contemplate nell'ADR e nel concordato preventivo per i creditori «privati», come la conversione del credito in capitale o in strumenti finanziari partecipativi.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **DOCUMENTAZIONE ALLEGATA**

Alla proposta di transazione fiscale nella CNC devono essere allegare:

- una relazione di un professionista indipendente che attesti la convenienza della proposta medesima rispetto all'alternativa liquidazione giudiziale, nella prospettiva dell'ente erariale;
- una relazione sulla completezza e veridicità dei dati aziendali redatta dal soggetto incaricato della revisione legale, se esistente, ovvero, in mancanza, da un revisore legale iscritto nell'apposito registro.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC PROFESSIONISTA «ATTESTATORE»**

Il professionista attestatore deve avere i seguenti requisiti (art. 2, lett. o), CCII):

- sia iscritto all'elenco dei gestori della crisi e dell'insolvenza delle imprese, sia iscritto nel registro dei revisori legali;
- in possesso dei requisiti ex art. 2399 c.c. (assenza di cause di ineleggibilità e/o di decadenza);
- non legato all'impresa o alle altre parti interessate al risanamento da rapporti personali o professionali tali da poter comprometterne l'indipendenza di giudizio;
- non deve aver prestato a favore del debitore, negli ultimi 5 anni, attività di lavoro subordinato o autonomo, e ciò anche con riferimento ai soggetti con i quali il professionista sia unito in associazione professionale;
- non deve essere stato membro degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa debitrice, né posseduto partecipazioni nella stessa, negli ultimi cinque anni, e ciò anche con riferimento ai soggetti con i quali il professionista sia unito in associazione professionale.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **RESPONSABILITÀ PROFESSIONISTA «ATTESTATORE»**

Si ritiene che al professionista indipendente non sia applicabile la responsabilità penale prevista, in ambito di Codice della crisi per la figura dell'“attestatore” dall'art. 342, comma 1, CCII.

Ciò in quanto tale norma non menziona la Composizione negoziata.

Del resto non avrebbe molto senso una simile responsabilità in quanto nella CNC il professionista indipendente è chiamato a pronunciarsi soltanto sulla convenienza dell'accordo per le Agenzie fiscali.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC PROFESSIONISTA «REVISORE»**

**La «relazione sulla completezza e veridicità dei dati aziendali» deve essere redatta dal soggetto che svolge la funzione di revisione legale dei conti dell'impresa debitrice.**

**Qualora l'impresa non sia tenuta alla nomina del revisore legale o, comunque, ove lo stesso non sia stato nominato dall'imprenditore, la relazione in oggetto deve essere redatta da un professionista iscritto al registro dei revisori legali.**

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC PROFESSIONISTA «UNICO»**

**Le due relazioni menzionate dall'art. 23, comma 2 bis (convenienza della proposta e veridicità dei dati aziendali) possono essere redatte da uno stesso professionista, purché munito dei relativi requisiti.**

**Ma ciò solo nel caso in cui tale doppio ruolo sia rivestito dal professionista indipendente, in mancanza della figura del revisore legale della società.**

**Il soggetto incaricato della revisione legale dei conti della società debitrice non può infatti, redigere la relazione sulla convenienza della proposta in quanto difetterebbe del requisito di indipendenza.**

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **SOTTOSCRIZIONE DELL'ACCORDO**

L'Accordo di transazione fiscale è sottoscritto:

- per l'Agenzia delle entrate, dal Direttore dell'ufficio competente territorialmente su parere conforme della competente Direzione regionale;
- per l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, dal Direttore delle Direzioni territoriali, dal Direttore della Direzione territoriale interprovinciale e, per gli atti impositivi emessi dagli uffici delle Direzioni centrali, dal Direttore delle medesime Direzioni centrali.

Non è previsto il *cram down* da parte del tribunale, per cui occorre l'adesione espressa.

L'accordo sottoscritto dalle parti è poi comunicato all'esperto che, dunque, non sottoscrive l'accordo (a differenza di quello ex art. 23, comma 1, lett. c), CCII).

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC**

### **RUOLO DELL'ESPERTO**

- L'Esperto non è chiamato a sottoscrivere l'Accordo di transazione fiscale per cui teoricamente potrebbe non intervenire nelle trattative tra debitore e agenzie fiscali.
- Si è posto il problema della verifica dell'impatto della Transazione fiscale sulla complessiva operazione di risanamento dell'azienda.
- Ma è un falso problema in quanto la transazione fiscale non può prescindere dalla conclusione positiva della CNC, dovendosi necessariamente inserire nel processo complessivo di risanamento dell'azienda.
- Se l'Accordo con il Fisco non dovesse essere risolutivo della crisi l'Esperto è tenuto a farlo subito presente (ex art. 21, CCII), senza attendere la relazione finale (art. 17, co. 8, CCII).
- Al contrario, l'assenza di qualsiasi censura da parte dell'Esperto, dovrebbe costituire implicito assenso alla transazione.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **TEMPI DI CONCLUSIONE DELLA CNC**

**Ai sensi del comma 2-ter dell'art. 23, le «soluzioni» della CNC di cui ai commi 1-2 del medesimo articolo possono intervenire:**

- durante le trattative;**
- a conclusione della CNC e in tal caso la sottoscrizione dell'Esperto (ove richiesta) è apposta successivamente.**

**Anche la transazione fiscale potrebbe essere perfezionata dopo la conclusione della CNC (ovvero dopo la relazione finale dell'esperto).**

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **INTERVENTO DEL GIUDICE**

- L'Accordo di transazione fiscale «produce i propri effetti con il deposito presso il tribunale competente ex art. 27 CCII».
- Il giudice designato “verificata la regolarità della documentazione allegata e dell'accordo, ne autorizza l'esecuzione con decreto o, in alternativa, dichiara che l'accordo è privo di effetti”.
- Quindi gli effetti sostanziali della transazione sono subordinati alla autorizzazione da parte del Tribunale.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **RUOLO DEL GIUDICE**

- Secondo la Relazione accompagnatoria al Correttivo-ter, si tratterebbe di un semplice controllo sulla regolarità formale dell'accordo, considerata l'esigenza di non snaturare la CNC ed evitare procedimenti giurisdizionali volti a sostituire il consenso dei creditori pubblici.
- Il controllo sulla regolarità dell'accordo non si dovrebbe quindi estendere a valutazioni, nel merito, circa i propri effetti rispetto all'interesse degli altri creditori e/o all'obiettivo del risanamento aziendale, vertendo, tale controllo sulla verifica della conformità dell'accordo e dei relativi documenti allo schema previsto della legge.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **RUOLO DEL GIUDICE (SEGUE)**

- Tuttavia, secondo numerosi commentatori il controllo giudiziale non potrebbe essere solo meramente formale: se vi siano ragioni sostanziali che rendono l'accordo pregiudizievole rispetto a creditori e/o alle prospettive risanamento, il giudice dovrebbe dichiarare l'inefficacia accordo.
- Ciò pare ammissibile, purché la verifica di tale conformità sia rimessa unicamente alla valutazione dell'Esperto.
- In sostanza, il Giudice dovrebbe verificare gli aspetti formali, l'Esperto quelli sostanziali sull'intero processo di risanamento dell'impresa.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC**

### **LINEE GUIDA TRIBUNALE DI LIVORNO (OTTOBRE 2024)**

#### **«Il parere dell'esperto in sede di deposito della transazione fiscale»**

Il giudice, chiamato a verificare “la regolarità della documentazione allegata e dell'accordo”, potrà richiedere il parere dell'esperto (cui l'accordo deve essere stato comunicato). In tal caso, l'esperto dovrà verificare:

- che l'accordo non abbia ad oggetto crediti previdenziali o tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea;
- la presenza della relazione di un professionista indipendente che ne attesta la convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria per il creditore pubblico, che dovrà essere redatta secondo le linee guida sancite dai Principi di attestazione dei piani di risanamento e contenere – per quanto possibile – la valutazione delle eventuali azioni recuperatorie, revocatorie e risarcitorie esperibili nella liquidazione giudiziale e controllata;
- la presenza della relazione del revisore legale sulla completezza e veridicità dei dati aziendali, che dovrà anch'essa essere redatta secondo le linee guida sancite dai Principi di attestazione dei piani di risanamento;
- la regolarità delle sottoscrizioni da parte dei contraenti;
- la regolarità della documentazione allegata;
- la corrispondenza di quanto contenuto nelle relazioni con gli accertamenti da lui eseguiti e con le informazioni da lui assunte.

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **RISOLUZIONE DELL'ACCORDO**

**La transazione fiscale nella CNC (autorizzata) si risolve di diritto:**

- in caso di apertura della liquidazione giudiziale o controllata, nonché di accertamento dello stato di insolvenza;**
- se l'imprenditore non esegue integralmente, entro sessanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti.**

## **TRANSAZIONE FISCALE NELLA CNC** **SOLUZIONI ALTERNATIVE**

Ove non si riesca a perfezionare un accordo transattivo ex art. 23, comma 2-bis, si potrà presentare la transazione fiscale (e, in questo caso, anche contributiva) nell'ambito di una procedura che lo consente (concordato preventivo, ADR, PRO).

In alternativa è possibile beneficiare della rateizzazione fino a 120 rate dei debiti tributari prevista dall'art. 25-bis, co. 4, CCII («misure premiali»), in caso di pubblicazione nel registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'art. 23, comma 1, lettere a) e c).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA

Organismo di studio Area giudiziale  
Sezione procedure concorsuali

***GRAZIE PER LA CORTESE ATTENZIONE***