

Transazione fiscale: pro e contro dell'estensione alla composizione negoziata

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

L'efficacia della composizione negoziata è sempre stata limitata dalla mancanza di disposizioni che consentissero, nel suo contesto, una riduzione sostanziale dei debiti fiscali e contributivi. Un tentativo di colmare tale lacuna è stato esperito in sede di elaborazione del D.L. n. 13/2023, nella cui versione iniziale era stata prevista per il debitore la possibilità di raggiungere con l'Amministrazione finanziaria un accordo avente a oggetto la decurtazione dei debiti tributari e contributivi, in caso di esito positivo della composizione negoziata. Tuttavia, tale previsione è stata all'ultimo momento espunta dalla versione finale del Decreto legge, pur venendo con esso introdotte altre misure fiscali utili per le imprese che accedono a detto percorso di risanamento. È interessante allora individuare le ragioni per le quali l'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata non è avvenuta e, soprattutto, comprendere se si tratta di ragioni che hanno un reale fondamento.

1. Premessa

Ancora prima che entrasse in vigore, il 15 novembre 2021, era stato previsto che l'efficacia della **composizione negoziata della crisi**, introdotta con il D.L. 24 agosto 2021, n. 118¹ e ora disciplinata dagli artt. 12/25-*undecies* del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (di seguito "Codice della crisi"), sarebbe stata limitata a causa della mancata previsione di norme tributarie che permettessero alle imprese in crisi, quali sono quelle che hanno motivo di utilizzare tale percorso, di usufruire dei benefici fiscali di cui normalmente hanno bisogno per conseguire il proprio risanamento patrimoniale e finanziario.

La lacuna principale era, ed è tuttora, costituita dalla mancata introduzione di un istituto atto a permettere la riduzione e la dilazione di pagamento dei debiti fiscali e previdenziali nella misura necessaria per attuare il risanamento dell'impresa debitrice, dando, al tempo stesso, all'Agenzia delle entrate e agli enti previdenziali la possibilità di recuperare nel modo più efficace i loro crediti. Manca, nella sostanza, la facoltà del debitore di formulare una **proposta di transazione fiscale e contributiva**, al pari di quanto è previsto nel contesto di altri istituti di regolazione della crisi, quali sono l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il concordato preventivo.

Una seconda lacuna è dovuta al fatto che l'art. 22 del Codice della crisi non contempla, in caso di cessione di azienda, previa autorizzazione del Tribunale, l'esclusione - in capo all'acquirente - degli effetti (e dunque delle responsabilità) di cui al comma 2 dell'art. 2560 c.c., ma non di quelli previsti dai commi 1 e 2 dell'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a norma del quale il **cessionario è obbligato solidalmente** al pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse dal cedente nell'anno della cessione e nei due precedenti. Inoltre, non costituendo la composizione negoziata una procedura concorsuale e non essendo essa menzionata nel successivo comma 5-*bis* del citato art. 14, non trova applicazione l'**esclusione delle responsabilità** di cui trattasi stabilita da quest'ultima norma.

Una terza lacuna deriva(va) infine dall'assenza, nelle norme sulla composizione negoziata, di qualsiasi richiamo all'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che, a seguito del mancato incasso di crediti verso imprese in crisi, consente al creditore di **recuperare l'IVA non percepita** se il debito-

¹ Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 ottobre 2021, n. 147.

re ha fatto ricorso a vari istituti di regolazione della crisi; tale recupero non era quindi consentito nella composizione negoziata, pur essendo previsto negli altri strumenti di regolazione della crisi, penalizzando tale percorso.

Tali lacune sono state risolte solo in minima parte dall'art. 38 del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, come di seguito illustrato.

2. Mancata previsione della transazione fiscale e ragioni della sua esclusione

I motivi per cui è da escludere la possibilità di utilizzare, nell'ambito della composizione negoziata, la transazione fiscale e contributiva, del che non pare si possa dubitare, sono almeno tre: 1) **nessuna delle norme** che disciplinano tale percorso fa riferimento alla transazione; 2) gli artt. 63 e 88 del Codice della crisi, che disciplinano la transazione fiscale e contributiva, come il loro omologo art. 182-ter della Legge fallimentare che le ha disciplinate sino al 14 luglio 2022, quando è entrato in vigore il Codice della crisi, continua a prevederne l'utilizzo solo nel contesto dell'**accordo di ristrutturazione dei debiti** e del **concordato preventivo**; 3) l'**Amministrazione finanziaria**, tranne che per effetto di provvedimenti straordinari come quelli relativi alle c.d. definizioni agevolate, non può rinunciare alla **riscossione dei propri crediti** al di fuori del procedimento dettato dai citati artt. 63 e 88. Lo conferma lo stesso Decreto dirigenziale del Ministero della Giustizia del 28 settembre 2021, il quale prevede che l'esperto nominato per la composizione negoziata, nell'indicare l'esito delle trattative, può suggerire (evidentemente in presenza di debiti fiscali rilevanti) il ricorso alla transazione fiscale, che deve però essere attuata mediante un accordo di ristrutturazione dei debiti o un concordato preventivo.

È vero che l'art. 25-bis del Codice della crisi, che stabilisce delle misure premiali di natura fiscale per chi conclude (più o meno) positivamente il percorso della composizione negoziata della crisi, e non solo i menzionati artt. 63 e 88 del medesimo Codice, prevedono dei **benefici fiscali per le imprese in crisi**. Si tratta, tuttavia, di benefici incomparabili con quelli discendenti dalla transazione fiscale e contributiva, per i seguenti motivi: a) il citato art. 25-bis consente, a prescindere dalla gravità della crisi, solo la riduzione delle sanzioni, in misura variabile dalla metà a due terzi, e degli interessi al tasso legale, ma **nessuna falcidia dei tributi e dei contributi**, che rappresentano la maggior parte dei debiti da cui le imprese in crisi sono generalmente gravate; b) la transazione fiscale e contributiva permette invece la **riduzione di tutti i debiti fiscali e contributivi**, inclusi quelli oggetto di contenzioso, per importi da determinarsi in base alla situazione di ciascuna impresa, con l'unico limite posto dalla convenienza della proposta per l'Erario e dal divieto di trattamento dei crediti tributari; c) il menzionato art. 25-bis limitava la dilazione di pagamento a 72 mesi (ora a 120), mentre gli artt. 63 e 88 non impongono limitazioni rigide e permettono di dosare i **tempi di pagamento a seconda delle necessità aziendali** (in alcuni casi anche oltre venti anni).

Ne derivano tre conseguenze: i) attraverso la composizione negoziata della crisi non è possibile ottenere una falcidia dei debiti fiscali che vada oltre la mera **riduzione di sanzioni e interessi**, né una dilazione di pagamento superiore a sei anni (ora a dieci), né alcun tipo di beneficio relativamente ai debiti previdenziali e assicurativi; ii) ogniqualvolta le imprese in crisi hanno debiti fiscali e contributivi rilevanti, cioè spesso, la composizione negoziata della crisi è destinata a rivelarsi uno **strumento inadatto** per conseguire il risanamento; iii) conseguentemente tale istituto può essere proficuamente impiegato solo nel caso in cui lo **squilibrio finanziario** sia **lieve** o sia comunque possibile provvedere al pagamento pressoché integrale dei suddetti debiti.

A tale lacuna avrebbe dovuto porre rimedio il Consiglio dei Ministri con il D.L. n. 13/2023, la cui bozza prevedeva, nella sostanza, l'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata della crisi². L'art. 38 di tale decreto avrebbe infatti dovuto stabilire che, nel corso delle trattative avviate con l'istanza di accesso alla composizione negoziata, l'imprenditore può formulare all'Amministrazione finanziaria, all'INPS e all'INAIL proposte finalizzate al raggiungimento di ac-

² Se ne trova traccia anche nella versione iniziale della relazione illustrativa alla bozza di decreto, ove l'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata veniva giustificata come funzionale al buon esito delle trattative.

cordi transattivi aventi a oggetto il **pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti tributari e contributivi**. Tuttavia, nonostante le aspettative, ciò non è avvenuto. Quali sono i motivi che lo hanno impedito? Si tratta di tre diverse ragioni.

L'applicazione della transazione fiscale è stata limitata al concordato preventivo e all'accordo di ristrutturazione dei debiti, in cui è previsto il **giudizio di omologazione**, ed esclusa negli istituti di regolazione della crisi che non contemplano tale giudizio, sul presupposto che, in assenza di un efficace controllo dell'Autorità giudiziaria, le ragioni erariali non verrebbero adeguatamente tutelate e che, solo attraverso il procedimento di omologazione, potrebbe essere assicurato il necessario contenimento dell'interesse erariale alla corretta e completa esazione dei tributi con quello della prosecuzione dell'attività aziendale. Poiché un giudizio di omologazione non è previsto nella composizione negoziata della crisi, la transazione fiscale e contributiva non potrebbe dunque trovarvi spazio. Non si tratta, a ben vedere, di una ragione insuperabile. Infatti, la disciplina della composizione negoziata ha previsto sin dalla sua introduzione che il Tribunale può sia **autorizzare atti particolarmente significativi**, quali sono quelli concernenti la contrazione di finanziamenti prededucibili e la cessione dell'azienda (art. 22 del Codice della crisi), sia provvedere in merito alle **misure protettive e cautelari** richiestegli dal debitore (art. 19). La natura dell'istituto non impedisce quindi di per sé un intervento dell'Autorità giudiziaria, che, assicurando una maggior tutela del credito erariale e l'assenza di pregiudizio per l'intero ceto creditorio, abbia a oggetto un **accordo transattivo** relativo al trattamento dei crediti fiscali, compresi quelli inerenti ai tributi, e dei crediti contributivi. È quanto prevedeva la bozza del citato D.L. n. 13/2023, la quale stabiliva che l'imprenditore può proporre all'Amministrazione finanziaria e agli enti previdenziali tale accordo transattivo, a patto che:

- a) il soddisfacimento dei crediti di cui trattasi non sia inferiore a quello che i creditori pubblici riceverebbero in caso di **liquidazione giudiziale del debitore** (si tratta dunque di una condizione del tutto corrispondente a quella stabilita relativamente alla transazione fiscale da attuare nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo in continuità aziendale);
- b) la composizione negoziata si concluda mediante il raggiungimento: 1) di un contratto con uno o più creditori (pertanto anche solo con il Fisco), che, sulla base della relazione dell'esperto, risulti idoneo ad assicurare la **continuità aziendale** per un periodo inferiore a due anni; ovvero 2) di un accordo sottoscritto, oltre che dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto, con cui quest'ultimo dà atto che il **piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza**;
- c) la proposta di accordo sia raccolta in un **processo verbale** sottoscritto dalle parti, dal giudice e dal cancelliere dopo che il giudice, sentito l'esperto sul fatto che le trattative sono in corso e si stanno svolgendo secondo correttezza e buona fede, ne ha valutato la convenienza rispetto alla liquidazione giudiziale e ha verificato l'assenza di pregiudizio per gli altri creditori.

La norma stabiliva, infine, che al procedimento si sarebbe dovuto applicare il comma 2 dell'art. 22 del Codice della crisi. Pertanto, dopo il preliminare raggiungimento di un'intesa tra il Fisco (e/o gli enti previdenziali) e l'imprenditore, quest'ultimo avrebbe dovuto richiedere un apposito **provvedimento al Tribunale**, il quale si sarebbe dovuto pronunciare in composizione monocratica, sentite le parti interessate e assunte le informazioni necessarie, eventualmente nominando un consulente tecnico; avverso tale pronuncia era prevista la possibilità di proporre **reclamo**. Nella bozza del D.L. n. 13/2023 l'accordo fra contribuente e Fisco era pertanto necessario, ma non sufficiente, nel senso che avrebbe potuto essere sottoscritto solo in presenza di una **valutazione positiva** dello stesso da parte del Tribunale, anche a seguito di reclamo, ma nessuna riduzione e/o dilazione di pagamento dei debiti tributari e contributivi avrebbe invece potuto prodursi in mancanza dell'accordo con i creditori pubblici, indipendentemente dalla valutazione positiva di quest'ultimo che avesse espresso il Tribunale. In altri termini, la transazione fiscale sarebbe stata estesa alla composizione negoziata, ma **senza possibilità di cram down**, il che sarebbe stato tuttavia comprensibile alla luce della natura dell'istituto a cui si prevedeva di estenderla.

Un secondo ostacolo all'introduzione della transazione nella composizione negoziata della crisi è

costituito, per chi vi si oppone, dal timore che ciò, consentendo la falciatura dei debiti fiscali, provocherebbe una **riduzione delle entrate tributarie**. Anche questa ragione pare tutt'altro che insuperabile, poiché la conseguenza più probabile e realistica della mancata estensione della transazione non è rappresentata dal pagamento integrale dei debiti fiscali da parte delle imprese in crisi, ma dalla ricerca, da parte di queste ultime, di uno strumento alternativo (magari preceduti dall'accesso alla composizione negoziata) nel cui contesto la falciatura dei debiti fiscali è consentita.

Un terzo ostacolo è infine ravvisato nella natura della composizione negoziata, alla quale dovrebbero far ricorso solo le imprese che si trovano in una **situazione di precrisi o di crisi leggera**, cioè di imprese il cui risanamento, in considerazione della lievità della crisi in cui versano, non richiede falciature o dilazioni di pagamento dei debiti fiscali maggiori di quelle che l'art. 25-*bis* del Codice della crisi già prevede. Quest'ultima obiezione è forse quella più oggettiva, ma nasce da un equivoco, che concerne il presupposto della composizione negoziata della crisi, il quale è individuato dall'art. 12 del Codice della crisi in una situazione "di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario" che rende "**probabile la crisi o l'insolvenza** e risulta ragionevolmente perseguibile il **risanamento** dell'impresa". Infatti, se alla composizione negoziata potessero accedere solo le imprese che non si trovano ancora in una situazione di crisi, anche i limitati benefici previsti dal citato art. 25-*bis* potrebbero essere sufficienti ai fini del risanamento di tali imprese; tuttavia, il fatto è che, sulla base dell'orientamento generale, vi hanno accesso anche i soggetti che si trovano in un vero e proprio stato di crisi, talvolta costituito persino da una **situazione d'insolvenza** (purché risanabile), nel qual caso è difficile che le misure di cui all'art. 25-*bis* bastino ai fini del risanamento.

In conclusione, gli ostacoli all'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata della crisi non sono reali, fatta salva l'ipotesi di una rideterminazione del presupposto di tale percorso che ne limiti l'accesso alle situazioni di precrisi o di crisi leggera, il che non pare tuttavia all'orizzonte.

3. Estensione del diritto di recupero dell'IVA alla composizione negoziata

Mentre la prima e la seconda delle lacune normative sopra denunciate non sono state colmate, con il comma 2 dell'art. 38 del D.L. n. 13/2023 è stato invece posto rimedio alla terza delle indicate lacune, attinente alla facoltà del creditore (cioè del soggetto che ha ceduto beni o servizi all'impresa che ha poi avuto accesso alla composizione negoziata) di recuperare l'**imposta addebitata al cliente e non riscossa** a causa dello stato di crisi di quest'ultimo, concessa dall'art. 26, commi 2 ss. del D.P.R. n. 633/1972.

In un precedente intervento in questa *Rivista*³ si era al riguardo avuto modo di evidenziare come, nell'ambito della disposizione da ultimo citata, non figurassero i contratti e gli accordi stipulati attraverso l'istituto della **composizione negoziata della crisi**. Allo stesso modo l'art. 14, comma 5, del D.L. n. 118/2021 si limitava a stabilire l'equiparazione ai fini delle imposte sui redditi della pubblicazione nel registro delle imprese dell'accordo raggiunto con i creditori attraverso tale strumento con quella degli accordi di ristrutturazione dei debiti e del piano attestato di risanamento, mentre la medesima equiparazione non era prevista opera ai fini IVA, a causa del mancato richiamo al comma 3-*bis* dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 (tale lacuna - come sopra detto - ha altresì caratterizzato l'assetto normativo vigente dal 14 luglio 2022 a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni del Codice).

Vista la mancanza di utili riferimenti in merito nella relazione illustrativa che accompagnava la conversione in legge del D.L. n. 118/2021, la ragione dell'omesso richiamo al nuovo strumento giuridico, diretto ad agevolare il risanamento delle imprese che si trovano in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario e che tuttavia hanno le potenzialità necessarie per restare sul mercato, pareva doversi presumibilmente rinvenire nella **natura prettamente privata dell'accordo** con cui può concludersi la composizione negoziata.

Con riguardo al contesto normativo previgente al D.L. n. 13/2023, dunque, considerato che nell'ambito della composizione negoziata le trattative possono concludersi con un accordo che può

³ Cfr. G. Andreani - A. Tubelli, "Variazioni in diminuzione IVA in caso di procedure concorsuali", in *il fisco*, n. 16/2022, pag. 1531.

comportare la rinegoziazione del prezzo dovuto dal cessionario/committente per scongiurare lo stato di crisi o insolvenza, si era ritenuto di far rientrare tale fattispecie nella previsione generale contenuta nel comma 2 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, che consente di **recuperare l'IVA applicata e non riscossa** in caso di riduzione in tutto in parte dell'operazione economica in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

In altri termini, in assenza di una norma speciale, il diritto del creditore di emettere la **nota di variazione in diminuzione** a conclusione dell'accordo nell'ambito della composizione negoziata soggiaceva alle regole ordinariamente previste per gli **accordi di natura stragiudiziale**. Tuttavia questa soluzione interpretativa sotto il profilo pratico si poteva rivelare poco percorribile, in quanto ai sensi del comma 3 dell'art. 26 il diritto di rettifica non è più esercitabile qualora sia decorso oltre un anno dall'effettuazione dell'operazione e la riduzione sia avvenuta "in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti".

È perciò da accogliere favorevolmente la novità recata dal comma 2 dell'art. 38 del D.L. n. 13/2023, con il quale viene stabilito quanto segue: "Dalla data della pubblicazione nel registro delle imprese dei contratti o degli accordi di cui all'art. 23, comma 1, lettere a) e c) e comma 2, lettera b), del Decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, si applica l'art. 26, comma 3-*bis*, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Per effetto di detta disposizione, pertanto, lo stralcio definitivo del credito vantato nei confronti del debitore in crisi, quale risultante dal contratto o dall'accordo sottoscritto tra le due parti nell'ambito della composizione negoziata, dà automaticamente **diritto di recuperare l'imposta** non più riscuotibile al pari di quanto accade in presenza della pubblicazione del **piano attestato di risanamento** di cui all'art. 56 del Codice della crisi, venendo così i due istituti equiparati anche sotto il profilo dell'IVA (oltre che delle imposte sui redditi).

Ne discende che con riguardo al **dies a quo** stabilito nel testé citato comma 3-*bis* dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente mediante l'emissione di apposita nota di variazione in diminuzione nei confronti del cessionario/committente a partire:

- a) dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una **procedura concorsuale** (come definita dal successivo comma 10-*bis*);
- b) dalla data del decreto che omologa un **accordo di ristrutturazione dei debiti**;
- c) dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un **piano attestato di risanamento**;
- d) della data di pubblicazione nel registro delle imprese dei contratti o degli accordi stipulati nell'ambito della **composizione negoziata** ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. a) e c), e comma 2, lett. b), del Codice della crisi.

Invero l'art. 26 non indica espressamente il **dies ad quem** entro il quale emettere la nota di variazione in diminuzione a pena di decadenza, limitandosi a prevedere che, a seguito dell'emissione del suddetto documento, il creditore "ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25". Almeno secondo l'interpretazione costantemente fornita dall'Agenzia delle entrate, il recupero dell'IVA originariamente applicata è sottoposto al rispetto delle medesime regole valesi per la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, ragion per cui la nota di variazione in diminuzione è equiparata alla **fattura d'acquisto** di beni o di prestazioni di servizi ed è attraverso la sua **registrazione** (da effettuarsi secondo i medesimi canoni previsti per quest'ultimo documento) che è in concreto possibile recuperare l'imposta oggetto di rettifica in diminuzione.

In base al combinato disposto dell'art. 26, comma 2, e dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972⁴, con la circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E e con la risposta a interpello n. 50 del 25

⁴ L'art. 19, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 dispone al riguardo che "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesi-

gennaio 2022, l’Agenzia delle entrate ha affermato che il diritto di recuperare l’imposta applicata e non percepita risulta perciò subordinato a **due presupposti**:

- il primo presupposto è rappresentato dalla **tempestiva emissione della nota di variazione** in diminuzione, da effettuarsi al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno in cui si è verificato l’evento che dà diritto alla sua emissione;
- il secondo presupposto è rappresentato dalla **registrazione** della nota di variazione in diminuzione al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno di emissione di detto documento.

Ne discende, a titolo esemplificativo, che, in caso di accordo *ex art. 23*, comma 2, lett. b), del Codice della crisi stipulato con il debitore il 29 dicembre 2022, il cedente/prestatore può emettere la nota di variazione in diminuzione nel corso dell’anno 2023 ma necessariamente entro il 30 aprile 2023 (data di termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA relativa all’anno 2022), mentre la materiale annotazione del documento nel registro IVA degli acquisti può avvenire entro il 30 aprile 2023 (data di termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA relativa all’anno 2022).

Occorre altresì rammentare che, nel corso di un *forum* organizzato dalla stampa specializzata (tenutosi il 25 gennaio 2022), l’Agenzia delle entrate, a integrazione di quanto rappresentato con la circolare n. 20/E/2021, ha comunque riconosciuto che per il cedente/prestatore il diritto di recuperare l’imposta non riscossa, attraverso l’emissione della nota di variazione in diminuzione, resta comunque insito nel principio generale sancito dal comma 2 dell’art. 26, per cui tale diritto spetta quando l’operazione economica “viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l’ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili”. L’Agenzia ha infatti chiarito che il riferimento “alle **figure ‘simili’ alle cause di ‘nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione’**”, consente di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un’operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile (...). Tra i casi ‘simili’ è, dunque, possibile ricondurre tutte quelle cause in grado di determinare una **modificazione dell’assetto giuridico instaurato tra le parti**, caducando in tutto o in parte con effetto *ex tunc* gli effetti dell’atto originario, in particolare per ciò che attiene ai corrispettivi economici delle operazioni”.

In forza di questa interpretazione, poi ufficialmente confermata dall’Agenzia delle entrate nell’ambito della risposta a interpello del 3 ottobre 2022, n. 485, è stata così concessa una “**seconda chance**” al creditore del corrispettivo non riscosso, talché, se la procedura concorsuale cui è soggetta l’impresa debitrice di cui sopra dovesse concludersi con **esito infruttuoso**, il cedente/prestatore ha ancora diritto ad emettere la nota di variazione in diminuzione ai sensi del comma 2 dell’art. 26. Tuttavia, con riguardo agli accordi ristrutturazione dei debiti soggetti a omologazione, al piano attestato di risanamento e ora ai contratti o agli accordi stipulati nell’ambito della composizione negoziata, l’individuazione del **termine ultimo** non appare di immediata individuazione, non essendo prevista l’emanazione di un provvedimento di chiusura da parte dell’Autorità giudiziaria. Esso, invero, potrebbe rinvenirsi nell’inutile decorso della scadenza prevista per l’adempimento delle obbligazioni residue rimaste in capo al debitore, anche se è facile ipotizzare che all’eventuale inadempimento delle stesse discenda di regola l’apertura di una procedura concorsuale con nuova decorrenza del termine per l’effettuazione della rettifica.

L’equiparazione del contratto o dell’accordo degli accordi stipulati nell’ambito della composizione negoziata ai sensi dell’art. 23, comma 1, lett. a) e c), e comma 2, lett. b), del Codice della crisi, al piano attestato di risanamento, assume rilevanza anche ***ex latere debitoris***, per cui il debitore che usufruisce dello stralcio del debito è assoggettato alla disciplina ordinaria prevista dal comma 5 dell’art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Quest’ultima norma prevede l’obbligo del debitore di registrare “a debito” la nota di variazione in diminuzione emessa dal creditore, se in precedenza aveva proce-

duto a detrarre l'imposta così rettificata, sicché la nota in variazione in diminuzione emessa dal creditore fa sorgere in capo al debitore un **onere tributario di ammontare corrispondente all'imposta rettificata**, analogamente a quanto accade per gli accordi di ristrutturazione dei debiti soggetti a omologazione e ai piani attestati di risanamento.

Per la composizione negoziata non opera dunque l'**esonero** previsto dall'ultimo periodo del comma 5 testé citato, in forza del quale l'obbligo di registrazione "a debito" della nota di variazione in diminuzione "non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-*bis*, lettera a)". A questa conclusione si perviene sia in base alla lettera dell'art. 38, comma 2, del Legge n. 13/2023 (che richiama solo il comma 3-*bis* dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972), sia alla luce dell'equiparazione operata dal legislatore tra la composizione negoziata con il piano attestato di risanamento e gli accordi ristrutturazione dei debiti da omologare, per i quali del pari non è stato previsto alcun esonero dall'obbligo di registrazione "a debito".

Ciò non toglie che, in una prospettiva *de iure condendo*, resta sempre da censurare la scelta del legislatore di prevedere tale esonero per il concordato preventivo con continuità aziendale e di sancire così una disciplina diversa da quella stabilita per gli altri istituti regolati dal Codice della crisi. Ad avviso di chi scrive, per evitare una ingiustificata "discriminazione fiscale" tra istituti diversi ma accomunati dalla medesima finalità (ovverosia la soluzione negoziale della crisi d'impresa), l'esonero dall'obbligo di registrare a debito la variazione in diminuzione dovrebbe quindi essere stabilito solo nel caso in cui il contenuto del piano contempli l'**estinzione dell'impresa al termine della sua esecuzione**, indipendentemente dall'istituto giuridico a cui si fa ricorso per la soluzione della crisi.

4. Ampliamento del periodo oggetto di dilazione di pagamento dei debiti fiscali

Con il comma 1 del medesimo art. 38 è stato inoltre **umentato da 72 a 120 il numero delle rate mensili** attraverso le quali l'impresa che ha avuto accesso alla composizione negoziata può ottenere la dilazione di pagamento del debito che ha nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in caso di una comprovata e grave situazione di difficoltà e di una conclusione positiva del percorso intrapreso.

Si tratta di una misura certamente utile, che si rivela tuttavia **insufficiente** in situazioni di vera e propria crisi, oltre che oggettivamente limitata, posto che la dilazione di pagamento non può avere a oggetto i debiti verso gli enti previdenziali.

5. Dichiarazione sostitutiva delle certificazioni dei debiti fiscali e contributivi

Un'ultima novità è quella contenuta nel comma 3 dell'art. 38 del D.L. n. 13/2023, a norma del quale, in luogo delle certificazioni previste dal comma 3, lett. e), f) e g), dell'art. 17 del Codice della crisi, l'imprenditore può depositare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio con la quale attesta di avere richiesto le certificazioni medesime almeno **dieci giorni prima della presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto**, sia con riguardo alle istanze già presentate alla data di entrata in vigore del medesimo D.L. n. 13/2023, sia con riguardo a quelle presentate successivamente a tale data ma entro il 31 dicembre 2023.

Come si evince dall'*incipit* del comma 3 testé citato, si tratta di una norma diretta a semplificare gli **adempimenti iniziali** richiesti al debitore e accelerare così l'accesso all'istituto della composizione negoziata, grazie alla presentazione di una dichiarazione attestante l'**avvenuta presentazione dell'istanza** per ottenere il certificato unico dei debiti tributari previsto dall'art. 364, comma 1, del Codice della crisi, dell'istanza concernente la situazione debitoria complessiva richiesta all'Agenzia delle entrate-Riscossione nonché dell'istanza relativa al certificato dei debiti contributivi e per premi assicurativi di cui all'art. 363, comma 1, del Codice della crisi. In questo modo si concede anche gli Uffici territoriali maggior tempo per rilasciare i certificati richiesti.