Crisi di impresa: nota di variazione anche per la composizione negoziata

L’art. 38 comma 2 del Dl 13/2023, in vigore dal 25 febbraio 2023, ha esteso la possibilità di emettere le note di variazione Iva dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese dei contratti o accordi che concludono la **composizione negoziata** della crisi.
Si ricorda, a tal proposito, che l’art. 26 comma 3-*bis* del Dpr 633/72, introdotto dall’art. 18 del Dl 73/2021, per le sole procedure avviate dal 26 maggio 2021 compreso, legittima il cedente o prestatore a effettuare la variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, del cessionario o committente già dalla data in cui quest’ultimo è assoggettato alla procedura concorsuale.

L’**ambito di applicazione** dell’art. 26 comma 3-*bis*, anche mediante rinvio al successivo comma 10-*bis*, include le procedure concorsuali “tradizionali” come il fallimento (sostituito dal termine liquidazione giudiziale *ex* art. 349 del Dlgs. 14/2019), il concordato preventivo, la liquidazione coatta amministrativa o l’amministrazione straordinaria, oltre agli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex* art. 182-*bis* del Rd 267/42 (artt. 57, 60 e 61 del Dlgs. 14/2019) o ai piani attestati *ex* art. 67 comma 3 lett. f) del Rd 267/42 (art. 56 del Dlgs. 14/2019).

Sino all’intervento del Dl 13/2023, dall’ambito di applicazione dell’art. 26 del Dpr 633/72 restava, tuttavia, escluso il **nuovo istituto** della composizione negoziata, secondo alcuni giustificabile in ragione dell’assenza di natura concorsuale dell’istituto stesso.

L’art. 38 comma 2 del richiamato decreto riconosce la possibilità di emettere note di variazione in diminuzione con

efficacia dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese dei contratti o accordi che concludono la composizione negoziata nelle ipotesi di cui all'art. 23 comma 1 lett. a) e c) e comma 2 lett. b) del Dlgs. 14/2019.

Ai sensi dell'art. 23 comma 1 del Dlgs. 14/2019, concluse le trattative e individuata una soluzione idonea al superamento della situazione di "**squilibrio patrimoniale** o economico-finanziario" che rende probabile la crisi o l'insolvenza, è possibile concludere, tra l'altro:

– un **contratto**, con uno o più creditori, che produce come effetto la riduzione alla misura legale degli interessi sui debiti tributari dell'imprenditore, quando lo stesso, secondo la relazione dell'esperto, è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni (lett. a);
– ovvero un **accordo** sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto – i cui effetti sono l'esenzione dalla revocatoria e dai reati di bancarotta – ove l'esperto dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza (lett. c).

Il cedente o prestatore dovrà prestare attenzione ai termini di emissione della nota di variazione, poiché il termine ultimo per emettere il documento è la **data di presentazione** della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione (art. 19 comma 1 e 26 comma 2 del Dpr 633/72).

Ad esempio, se è stipulato a marzo 2023 l'accordo conclusivo della composizione negoziata ed esso è pubblicato nel Registro delle imprese a maggio 2023, la nota di variazione IVA in diminuzione deve essere emessa entro il 30 aprile 2024 (termine per presentare la dichiarazione relativa al 2023).

A norma dell'art. 23 comma 2 del Dlgs. 14/2019, invece, è

previsto che se all'esito delle trattative non è individuata una soluzione tra quelle di cui al comma 1, in alternativa, l'imprenditore può domandare l'**omologazione** di un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi degli artt. 57, 60 e 61 del medesimo Dlgs.

Sotto quest'ultimo profilo, la novella del 2023 ha una portata forse minore rispetto alle note di variazione, se si considera che l'omologazione degli accordi già rientrava nella previsione di cui all'art. 26 comma 3-*bis* del Dpr 633/72, con effetto "dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* art. 182-*bis* del Rd 267/42".

È possibile, però ritenere che la norma intenda, da un lato, chiarire che il *dies a quo* per l'emissione della nota di variazione è quello di pubblicazione nel Registro delle imprese e, dall'altro, dissipare i **dubbi** sulla circostanza che la variazione sia ammessa in tutte le fattispecie degli accordi di ristrutturazione dei debiti: non solo ai sensi dell'art. 57 del Dlgs. 14/2019 (vale a dire l'art. 182-*bis* del Rd 267/42 espressamente citato dalla normativa IVA), ma anche ai sensi degli artt. 60 e 61 del Dlgs. 14/2019 (quest'ultime, peraltro, già previste agli artt. 182-*novies* e 182-*septies* del Rd 267/42).

Pur nel silenzio del legislatore, invece, dovrebbe essere riconosciuta l'applicazione della disciplina delle note di variazione sia nel concordato semplificato sia nel (nuovo) **piano di ristrutturazione** soggetto ad omologazione ("PRO") *ex* art. 64-*bis* del Dlgs. 14/2019. Nel primo caso il *dies a quo* potrebbe individuarsi nel decreto *ex* art. 25-*sexies* commi 3 e 4 del DLgs. 14/2019 (mancando la fase di ammissione alla procedura); nel secondo, potrebbe ragionevolmente applicarsi il *dies a quo* dettato per il concordato preventivo ossia la data in cui è pronunciato il decreto di cui al comma 4
dell'art. 64-*bis* del Dlgs. 14/2019.

(MF/ms)