

NUOVA DISCIPLINA DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA E CRISI DEL DEBITORE (DL SOSTEGNI-BIS)

A cura di Michele Bana

NOTE DI VARIAZIONE IVA

Novità del Decreto “Sostegni-bis”

- ✓ Anticipazione del diritto alla rettifica da parte del creditore
- ✓ Individuazione della data rilevante nelle procedure concorsuali
- ✓ Quantificazione dell'importo della nota di variazione IVA
- ✓ Sopravvenuto pagamento e comportamento da adottare
- ✓ Entrata in vigore delle novità e termine di emissione della nota di variazione IVA

Note di variazione IVA ancora soggette alla normativa previgente

- ✓ Infruttuosità della procedura concorsuale
- ✓ Momento a partire dal quale può essere effettuata la rettifica
- ✓ Orientamento dell'Agenzia delle Entrate
- ✓ Posizione della Corte di Giustizia UE e giurisprudenza di merito
- ✓ Effetti della nota di variazione IVA sul debitore in crisi

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

L'art. 18 del D.L. 25.5.2021, n. 73, **da convertire in Legge entro il 24.7.2021**, ha apportato alcune significative modifiche all'art. 26 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, con particolare riferimento all'emissione delle note di variazione IVA nei confronti di **debitori (cessionari o committenti) assoggettati ad una procedura concorsuale**, relativamente ai seguenti aspetti:

- ✓ anticipazione, alla data di apertura procedura concorsuale, del momento a partire dal quale può essere emesso il diritto di rettifica (co. 3-bis, lett. a);
- ✓ individuazione della «**data di apertura della procedura concorsuale**» (co. **10-bis**);
- ✓ esclusione dell'obbligo del cessionario o committente di registrare la nota di variazione IVA (co. 5);
- ✓ **sopravvenuto incasso del credito** e nota di variazione in aumento (co. 5-bis).

NOTE DI VARIAZIONE IVA: PRINCIPI IMMUTATI

NOTE IVA: PRINCIPI INVARIATI

Art. 26, co. 1, del D.P.R. 633/1972 – Variazioni obbligatorie in aumento

Le disposizioni degli artt. 21 e ss. del D.P.R. 633/1972, in tema di fatturazione, devono essere osservate – in relazione al maggior ammontare – tutte le volte in cui, **successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione** di cui agli artt. 23 o 24 del D.P.R. 633/1972, la base imponibile di un'operazione o quella della corrispondente IVA **aumenta per qualsiasi motivo**, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. Il nuovo documento, integrativo di quello originario, può essere emesso **anche sotto forma di fattura semplificata** di cui all'art. 21-bis del D.P.R. 633/1972 – pure se diversa da quella originaria, a condizione che riporti il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate (C.M. 18/E/2014) – e in virtù dello stesso regime IVA dell'operazione a cui si riferisce la rettifica, compresa l'aliquota dell'imposta.

NOTE IVA: PRINCIPI INVARIATI

Art. 26, co. 3, del D.P.R. 633/1972 – Accordo sopravvenuto tra le parti

La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata **dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile** qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di **sopravvenuto accordo fra le parti** e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di **rettifica di inesattezze della fatturazione** che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ DEL D.L. 73/2021

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 2, del D.P.R. 633/1972

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, 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 ~~o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese~~ o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 3-bis, del D.P.R. 633/1972

La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

- a) a partire **dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale** o dalla data del **decreto che omologa un accordo di ristrutturazione** dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla **data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato** ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267;*
- b) a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.*

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 10-bis, del D.P.R. 633/1972

*Ai fini del **comma 3-bis, lettera a)**, il debitore si considera **assoggettato a procedura concorsuale** dalla data:*

- ✓ *della **sentenza dichiarativa del fallimento**;*
- ✓ *del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;*
- ✓ *del **decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo**;*
- ✓ *del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.*

Formulazione analoga all'art. 101, co. 5, del D.P.R. 917/1986

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Non è, quindi, più necessario, attendere che sia definitivamente accertata l'**infruttuosità** della procedura, come già sostenuto da autorevole dottrina (ad esempio, Circolare AIDC 192/2015). Il **diritto all'emissione della nota di variazione IVA prescinde** dalla circostanza, ad esempio, che il creditore abbia depositato una **domanda di ammissione allo stato passivo** del fallimento del debitore. Infatti, se l'insinuazione al passivo costituisse un presupposto del recupero dell'IVA, la data di riferimento avrebbe dovuto essere individuata proprio in quella di presentazione della relativa istanza («tempestiva» o «tardiva») che, per il fallimento, è disciplinata dall'art. 93 del R.D. 267/1942. In altri termini, si consente al creditore di procedere al recupero dell'imposta già al verificarsi di una **circostanza che sancisce, in modo ufficiale, lo stato di crisi/insolvenza del debitore** (Circolare Assonime 5/2016) e, pertanto, la ragionevole certezza che almeno una parte del credito non sarà recuperata.

SOGGETTI LEGITTIMATI

- ✓ **Fallimento:** creditori alla data della sentenza dichiarativa di fallimento;
- ✓ **Concordato preventivo:** creditori alla data di apertura del concordato preventivo o di **presentazione della domanda di concordato preventivo?**
- ✓ **Accordo di ristrutturazione dei debiti:** creditori aderenti “falcidiati”
- ✓ **Piano attestato di risanamento:** creditori “falcidiati” (soggetti a regole differenti a seconda che il piano sia o meno pubblicato presso il Registro delle Imprese)

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 12, del D.P.R. 633/1972

*Ai fini del **comma 3-bis, lettera b)***, una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa nell'ipotesi:

- ✓ di **pignoramento presso terzi**, quando dal **verbale di pignoramento** redatto dall'ufficiale giudiziario **risulta che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare**;
- ✓ di **pignoramento di beni mobili**, qualora dal **verbale di pignoramento** redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la **mancaanza di beni da pignorare**, ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore oppure la sua irreperibilità;
- ✓ in cui, dopo che **per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta**, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 5, del D.P.R. 633/1972

Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).

Il curatore fallimentare e l'impresa in concordato preventivo non sono, quindi, obbligati a registrare le note di variazione IVA ricevute.

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 5, del D.P.R. 633/1972

Il beneficio riguarda, quindi, soltanto le procedure concorsuali di cui al co. 10-bis.

Questa disposizione è, invece, **applicabile ai piani attestati di risanamento e agli accordi di ristrutturazione dei debiti (C.M. 12/E/2016, par. 13.2), in quanto non costituiscono «procedure concorsuali» (risposta ad interpello 414/2019):** quindi, il **cessionario o committente deve registrare la nota di variazione IVA del cedente o committente, rettificando la detrazione originariamente operata.**

ENTRATA IN VIGORE DELLE NOVITÀ

Art. 18, co. 2, del D.L. 73/2021

Le disposizioni di cui all'**art. 26, co. 3-bis, lett. a), e co. 5, del D.P.R. 633/1972** si applicano alle **procedure concorsuali «avviate» dal 26.5.2021**.

Si tratta, quindi, delle seguenti novità:

- ✓ **emissione della nota di variazione IVA** a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale;
- ✓ **esonero dall'obbligo di registrazione** della nota di variazione IVA.

ENTRATA IN VIGORE DELLE NOVITÀ

Circolare Assonime 17/2021

*«In sostanza, si preclude la possibilità di anticipare le variazioni in diminuzione, in base alla nuova disciplina, per corrispettivi relativi a **procedure iniziate, anche da molto tempo**, e non ancora concluse, mentre per le **procedure appena iniziate**, la variazione può essere effettuata senza attendere l'esito della procedura stessa. Si tratta di un **aspetto che andrebbe riconsiderato in sede di conversione in legge**, giacchè altrimenti si viene a **precludere il recupero dell'imposta** proprio per le situazioni di crisi innescate dall'**emergenza sanitaria**, e ciò proprio per quelle situazioni che dovrebbero aver suggerito l'adozione di tale importante misura diretta a favorire la liquidità delle imprese».*

ENTRATA IN VIGORE DELLE NOVITÀ

Circolare Assonime 17/2021

*«per le procedure cui torna applicabile la **nuova disciplina**, sarebbe comunque opportuno che – attesa la **provvisorietà della perdita** e l'**eventualità di una variazione in aumento** nel caso in cui la procedura dovesse avere un esito in tutto o in parte positivo – fosse lasciata al contribuente la **facoltà di rinviare la variazione in diminuzione fino alla conclusione della procedura**, evitandosi l'anticipazione del termine ultimo di decadenza del diritto al recupero».*

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 5-bis, del D.P.R. 633/1972

*Nel caso in cui, **successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis** (procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati di risanamento e procedure esecutive), **il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1** (nota di variazione in aumento obbligatoria). **In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 (casi di diversi dalle procedure concorsuali, ad esempio accordi di ristrutturazione dei debiti e piani attestati di risanamento) ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.***

NOTE DI VARIAZIONE IVA: NOVITÀ

Art. 26, co. 8, del D.P.R. 633/1972

*Le **variazioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5** e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal **cedente o prestatore** del servizio e dal **cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.***

DUBBI INTERPRETATIVI

- ✓ Quantificazione dell'importo della nota di variazione IVA
- ✓ Atti o strumenti di soluzione della crisi non citati dall'art. 26 del D.P.R. 633/1972

IMPORTO DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Fallimento:

- ✓ **Irrilevanza dell'insinuazione** ai fini della variazione IVA
- ✓ sempre 100% oppure il diverso ammontare risultante dalle informazioni acquisite entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA?
- ✓ Quali elementi oggettivi assumere ai fini della **quantificazione** dell'ammontare della nota di variazione IVA?
- ✓ Quali **documenti rilevanti** (C.M. 26/E/2013)? Atti della procedura ricevuti dal creditore? Richiesta di informazioni al curatore in tempo utile per l'emissione della nota di variazione IVA?

IMPORTO DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Concordato preventivo:

- ✓ un solo **momento in cui «il diritto alla detrazione è sorto»?**
- ✓ una sola nota di variazione IVA in diminuzione?
- ✓ **documenti rilevanti** (C.M. 26/E/2013)? Proposta di concordato preventivo? Relazione del commissario giudiziale? Decreto di omologazione?
- ✓ se la proposta prevede il **pagamento integrale della base imponibile e quello parziale dell'IVA** (ad esempio, credito artigiano con IVA «chirografaria» ex art. 2758, co. 2, c.c.)? **R.M. 127/E/2008 ancora attuale?**
- ✓ se il pagamento è inferiore a quanto stimato?

IMPORTO DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Esempio:

Domanda di concordato preventivo «bianco»: 15 giugno 2021

Ammissione al concordato preventivo: 15 dicembre 2021

(la proposta prevede il pagamento del 50%)

Relazione del commissario giudiziale: 28 febbraio 2022

(è ritenuto fattibile un pagamento del 40%)

Decreto di omologazione del concordato: 30 giugno 2022

(è ritenuto fattibile un pagamento del 35%)

Esecuzione del concordato preventivo: 30 giugno 2025

(esecutività del piano di ripartizione finale per il 32%)

Nota di variazione IVA: quando e per quale ammontare?

ATTI NON INDICATI DALLA NORMA

- ✓ **Concordato preventivo «in bianco»** o con riserva (art. 161, co. 6, del R.D. 267/1942);
- ✓ **Pre-accordi di ristrutturazione dei debiti** (art. 182-bis, co. 6, L.Fall.);
- ✓ **Accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento** (artt. 6 e ss. della L. 3/2012)
- ✓ **Procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore** (artt. 14-ter e ss. della L. 3/2012)

PROCEDURE NON INDICATE DALLA NORMA

Il riferimento dell'art. 26, co. 3-bis, lett. a), del D.P.R. 633/1972 alle “**procedure concorsuali**” non dovrebbe intendersi circoscritto esclusivamente a quelle individuate dal successivo co. 10-bis (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa ed amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Le medesime considerazioni possono essere formulate con riferimento ad alcune disposizioni sul reddito d'impresa in tema di detassazione delle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti (art. 88, co. 4-ter, del D.P.R. 917/1986) e deducibilità delle perdite su crediti (art. 101, co. 5, del TUIR), applicabili anche alle **procedure estere equivalenti**.

PROCEDURE NON INDICATE DALLA NORMA

In tal senso, depone quanto sostenuto in passato dall'Amministrazione Finanziaria, in materia di deducibilità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, delle perdite su crediti: in particolare, la **C.M. 39/E/2002, par. 4** – con un orientamento ribadito anche dalla **C.M. 26/E/2013, par. 6** – aveva precisato che l'art. 101, co. 5, del D.P.R. 917/1986 si applica pure alle **procedure concorsuali non indicate espressamente** in tale norma, come quelle **estere**, purchè presentino **caratteristiche sostanzialmente simili alle procedure nazionali** indicate nella predetta disposizione del TUIR.

PROCEDURE NON INDICATE DALLA NORMA

Ad **analoghe conclusioni** si dovrebbe pervenire con riguardo alle **procedure concorsuali italiane non disciplinate dal R.D. 267/1942**, ovvero quelle destinate a risolvere la crisi dei **soggetti non fallibili** (piccoli imprenditori, privati consumatori, ecc.), in quanto non rientranti nell'art. 1 della Legge Fallimentare, e soggette, invece, alle disposizioni contenute nella **Legge. 3/2012**.

PROCEDURE NON INDICATE DALLA NORMA

Tale provvedimento definisce, infatti, come “procedure concorsuali” anche l'**accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento** – che si fonda su principi comuni all'accordo di ristrutturazione dei debiti e al concordato preventivo – e il **procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore**, costituente una sorta di fallimento “in proprio”: in altri termini, tali due istituti, oltre ad essere normativamente definiti come “procedure concorsuali”, presentano caratteristiche sostanzialmente assimilabili alle procedure concorsuali indicate nell'art. 26, co. 10-bis, del D.P.R. 633/1972 (e nell'art. 101, co. 5, del TUIR), con la conseguenza che devono ritenersi compresi nel campo di applicazione di questa norma.

ACCORDI DI COMPOSIZIONE ASSISTITA DELLA CRISI

Art. 19, co. 4, del D.Lgs. 14/2019

*L'accordo con i creditori deve avere forma scritta, è depositato presso l'organismo e non è ostensibile a soggetti diversi da coloro che lo hanno sottoscritto. L'accordo produce gli **stessi effetti degli accordi che danno esecuzione al piano attestato di risanamento** e, su richiesta del debitore e con il consenso dei creditori interessati, è iscritto nel registro delle imprese.*

Principio valido anche in ambito fiscale?

NOTE DI VARIAZIONE IVA: PROCEDURE CONCORSUALI AVVIATE ENTRO IL 25.5.2021

NOTA DI VARIAZIONE IVA: PROCEDURE CONCORDSUALI AVVIATE SINO AL 25.5.2021

Senza limiti di tempo (ad eccezione di quelli generali dettati dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972), per **infruttuosità della procedura concorsuale** (art. 26, co. 2, del D.P.R. 633/1972), oppure se il debitore ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, ovvero ha adottato un piano attestato di risanamento pubblicato presso il Registro delle Imprese.

SOGGETTI LEGITTIMATI

- ✓ **Fallimento:** creditori ammessi allo stato passivo esecutivo (risposta ad interpello 33/E/2020, e CM 77/E/2000, *contra* Corte di Giustizia UE, causa C-146/219);
- ✓ **Concordato preventivo:** creditori inseriti nell'elenco dei creditori;
- ✓ **Accordo di ristrutturazione dei debiti:** creditori aderenti “falcidiati”
- ✓ **Piano attestato di risanamento:** creditori “falcidiati” (con trattamento differenziato a seconda che il piano sia o meno pubblicato presso il Registro delle Imprese).

SOGGETTI LEGITTIMATI

La facoltà di emissione della nota di variazione IVA, relativa ad operazioni intercorse con debitori assoggettati ad una procedura concorsuale, **non è riconosciuta a tutti i contribuenti, bensì esclusivamente al cedente o prestatore partecipante al concorso (C.M. 77/E/2000)**. Diversamente, verrebbe a mancare, rispetto al creditore emittente il documento di rettifica, l'elemento fondamentale dell'infruttuosità di cui al previgente art. 26, co. 2, del D.P.R. 633/1972. Qualora un **creditore non ammesso allo stato passivo esecutivo del fallimento**, ovvero non compreso nell'elenco dei creditori del concordato preventivo, emetta comunque la nota di variazione Iva, il curatore oppure il debitore della procedura concorsuale minore è tenuto a **rispedire il documento al mittente**, con richiesta di procedere al relativo annullamento. In tale sede, è altresì raccomandata una segnalazione dell'accaduto all'Agenzia delle Entrate.

SOGGETTI LEGITTIMATI

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, la giurisprudenza comunitaria ritiene che il diritto all'emissione della nota di variazione IVA debba essere riconosciuto **anche in assenza di insinuazione allo stato passivo del fallimento**, se il creditore dimostra che – anche nel caso di insinuazione – **il credito non sarebbe stato riscosso**.
(Corte di Giustizia UE, causa C-146/19).

CREDITO IVA «CHIROGRAFARIO»

Il **credito IVA di rivalsa**, vantato da un **soggetto diverso dal professionista** (art. 2751-bis, co. 1, n. 2), c.c.) verso il cessionario o committente, gode del **privilegio mobiliare «sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio»** (art. 2758, co. 2, c.c.). Qualora tale condizione non risulti soddisfatta, tale credito è **degradato a chirografario**: conseguentemente, rischia di essere **soddisfatto soltanto in parte (o per nulla)**, a differenza del credito relativo alla base imponibile IVA, che potrebbe essere privilegiata in base ad una diversa disposizione (ad esempio, il credito artigiano di cui all'art. 2751-bis, co. 1, n. 5), c.c.).

CREDITO IVA «CHIROGRAFARIO»

Esempio:

Credito artigiano ammesso al fallimento: euro 122, di cui **euro 100 privilegiato** ex art. 2751-bis, co. 1, n. 5), c.c. (base imponibile) ed **euro 22 chirografario** (IVA di rivalsa) in quanto non sono stati rinvenuti i beni sui quali esercitare la prelazione.

In sede di esecuzione del riparto finale, è previsto il **pagamento dei soli creditori privilegiati: come deve essere emessa la nota di variazione** per il credito chirografario non incassato costituito esclusivamente dall'IVA?

R.M. 127/E/2008?

Orientamento che pare superato da diversi documenti dell'Agenzia delle Entrate:

- C.M. 19.2.2015, 4/E, punto 3.1.2;
- Istruzioni alla compilazione del rigo VE25 del modello IVA 2021;
- Faq n. 96 del 19 luglio 2019.

CREDITO IVA «CHIROGRAFARIO»

C.M. 19.2.2015, 4/E, punto 3.1.2:

«È sempre possibile operare una variazione (in aumento o diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione»

Istruzioni alla compilazione del rigo VE25 («Variazioni e arrotondamenti d'imposta») del modello IVA 2021:

*«Inoltre, nel rigo devono essere indicate le **variazioni in aumento e in diminuzione di sola imposta**, registrate nell'anno 2020 e relative ad operazioni registrate negli anni precedenti»*

CREDITO IVA «CHIROGRAFARIO»

Faq n. 96 del 19 luglio 2019

Domanda: In caso di emissione di una nota di accredito di sola IVA a seguito di chiusura della procedura di fallimento [...] Oggi l'invio allo SDI di un documento con imponibile ZERO comporta lo scarto. Per ovviare al problema [...]

Risposta: *«È possibile emettere una fattura elettronica con solo IVA utilizzando il tipo documento «Fattura semplificata» (si rimanda alla FAQ n. 27 del 27 novembre 2018)».*

NOTA DI VARIAZIONE IVA: PROCEDURE CONCORDSUALI AVVIATE SINO AL 25.5.2021

L'art. 26, co. 2, del DPR 633/1972 stabilisce che l'insoddisfazione, parziale o totale, della propria pretesa consente, infatti, al creditore di recuperare la corrispondente IVA, mediante l'emissione della nota di variazione in diminuzione.

Il diritto in parola è, tuttavia, riconosciuto soltanto quando è accertata **l'infruttuosità della procedura concorsuale** (CM 8/E/2017 e 77/E/2000). In senso **difforme**, **Corte di Giustizia UE 23.11.2017, causa C-246/16**, secondo cui l'Italia **non può subordinare la riduzione della base imponibile IVA al verificarsi dell'infruttuosità** di una procedura concorsuale qualora, come nel caso del fallimento, una **procedura abbia una durata particolarmente lunga** (ad esempio, 10 anni).

CTP VICENZA 145/2/2019

In osservanza alla normativa comunitaria (art. 90 della Direttiva 112/2006 CE) e all'orientamento della Corte di Giustizia UE (causa C-246/16), il diritto all'emissione della nota di variazione IVA deve essere riconosciuto tutte le volte in cui il cedente o prestatore sia in grado di **dimostrare, con ragionevole certezza, che il debito non potrà essere saldato**.

Nel caso del fallimento, **rileverebbe** la relazione del curatore, mentre nel concordato preventivo la domanda del debitore: il principio fondato sul «debito che potrà essere saldato», peraltro, non **appare generalizzabile**.

In senso conforme, **Cass. 16.11.2020, n. 25896**, secondo cui l'emissione della **nota di variazione IVA in diminuzione** ex art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972 **non necessita della certezza dell'irrecuperabilità derivante dall'infruttuosità della procedura concorsuale**.

MOMENTO RILEVANTE

Da quanto è possibile emettere la nota di variazione?

- ✓ **Fallimento:** scadenza del termine fissato per le osservazioni al piano di ripartizione finale, o per il reclamo avverso il decreto di chiusura (CM 77/E/2000 e R.M. 195/E/2008; *contra* AIDC 192/2015)
- ✓ **Concordato preventivo:** già all'omologazione oppure analogamente al fallimento? (CM 77/E/2000, RM 161/E/2001 e – per il concordato in continuità – RM 113/E/2018)
- ✓ **Accordo di ristrutturazione dei debiti:** decreto di omologazione
- ✓ **Piano attestato di risanamento:** pubblicazione nel registro delle imprese

MOMENTO RILEVANTE: CONCORDATO CON ASSUNTORE

Principio di diritto 4/2021

Il creditore ammesso ad un concordato preventivo con continuità aziendale con assuntore – nel quale viene prevista la prosecuzione dell'attività e il soddisfacimento dei creditori attraverso l'attribuzione delle attività ad un soggetto terzo, con contestuale «liberazione» del debitore originario, che, dunque, non subisce alcuna effetto dalle vicende che caratterizzano l'adempimento dell'obbligo concordatario, che grava unicamente sull'assuntore – può emettere la **nota di variazione IVA nei confronti del debitore originario**, per la quota percentuale del credito «falcidiato», dal momento in cui diventa **definitivo il decreto di omologazione del concordato preventivo**.

MOMENTO RILEVANTE: CONCORDATO CON ASSUNTORE

Principio di diritto 4/2021

*«È in tale momento, infatti, che si configura l'irrecuperabilità della parte del credito falciato, non potendo il creditore promuovere istanza volta a decretare il fallimento del debitore originario laddove l'assuntore non sia in grado di far fronte all'obbligazione concordataria. In tale evenienza, dunque, non si applicano i principi enunciati con la CM 77/E/2000 (e più di recente con la CM 8/E/2017, par. 13.2). Per effetto della definitività del decreto di omologa del concordato preventivo in continuità con **assuntore**, quest'ultimo assume, rispetto al debitore originario, la posizione di **soggetto terzo**, che subentra, a titolo particolare, nelle singole posizioni debitorie ed acquista, nel contempo, le attività già facenti capo al soggetto».*

MOMENTO RILEVANTE: CONCORDATO CON ASSUNTORE

Principio di diritto 4/2021

*«Dalla posizione di soggetto terzo rispetto ai rapporti originari deriva l'impossibilità per l'assuntore, anche se inadempiente o fallito, **di essere destinatario delle note di variazione IVA**, sia quelle riferibili alle somme falcidiabili dal concordato – da destinare al debitore originario – sia quelle riferibili al debito concordatario che il medesimo si è impegnato a corrispondere, e per il quale, in caso di fallimento, il creditore potrebbe essersi insinuato».*

EFFETTO DELLA REGISTRAZIONE

La nota di variazione **partecipa alla liquidazione dell'IVA** del periodo di registrazione:

- ✓ credito IVA per il cedente o prestatore che ha emesso il documento di rettifica;
- ✓ **debito IVA** per il soggetto che ha ricevuto la nota di variazione – ad esempio, il debitore di un piano attestato di risanamento o di un accordo di ristrutturazione dei debiti, ad **eccezione** del caso del **fallimento (RM 155/E/2001)** e del **concordato preventivo (RM 161/E/2001)** aperto entro il 25.5.2021. Per le procedure concorsuali avviate dopo questa data, non sussiste neppure l'obbligo di registrazione delle note di variazione IVA ricevute.

CORTE DI GIUSTIZIA UE 396/2016

L'art. 185, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato preventivo costituisce un **mutamento degli elementi presi in considerazione** per calcolare l'importo delle detrazioni: in altri termini, al ricorrere di tale ipotesi, sorge, pertanto, l'obbligo del debitore concordatario di procedere alla **rettifica dell'IVA**.

Si **contraddice**, pertanto, l'orientamento della **RM 161/E/2001**, confermato, peraltro, dalla successiva **RM 54/E/2018** (e, poi, anche dalla **RM 113/E/2018**) nonostante la sopravvenuta posizione della Corte di Giustizia UE, condiviso anche da **Cass. 18837/2020**.

TEMATICA NON AFFRONTATA DAL D.L. 73/2021, CHE SI OCCUPA SOLO DI REGISTRAZIONE DELLE NOTE DI VARIAZIONE, MA NON ANCHE DI RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA

CASS. 11.9.2020, N. 18837

- ✓ L'impresa in concordato preventivo deve **rettificare l'IVA precedentemente detratta** in corrispondenza del **diritto del suo fornitore di emettere una nota di variazione in diminuzione** dipendente dalla «falcidia» del relativo credito;
- ✓ Tale **obbligo sorge automaticamente all'atto dell'omologazione del concordato preventivo**, e prescinde dall'emissione della nota di variazione IVA da parte del credito «falcidiato».

CASS. 11.9.2020, N. 18837

La **detrazione IVA per il committente in concordato preventivo, già omologato**, è **condizionata** non alla ricezione della fattura (e non spetta per l'intero ammontare imponibile), ma **al *quantum* di credito che il prestatore, nei limiti della proposta concordataria, potrà recuperare.**

L'omologazione determina, quindi, la perdita o

la **rimodulazione** della detrazione in conformità alla proposta concordataria.

L'**omologazione** del concordato preventivo, nel quale il

debito IVA del committente verso il prestatore risulti onorato solo in parte,

costituisce causa al ricorrere della quale si rende necessaria

la **rettifica** dell'ammontare IVA detratta (Corte Ue 22 febbraio 2018, T-2, causa C-396/16).

CASS. 11.9.2020, N. 18837

Il **committente perde sin dall'omologa il diritto** di far valere una rettifica oltre la percentuale indicata nella proposta omologata.

Con l'omologazione vi è la ragionevole **certezza** che il debito da rivalsa IVA non sarà integralmente recuperato, se non nei limiti della percentuale indicata nella proposta, che **condiziona** anche l'esercizio della detrazione.

In realtà, la **percentuale di recuperabilità del credito potrebbe, in concreto, variare** (ad esempio, in caso di concordato con cessione di beni, a seguito dell'andamento della liquidazione concordataria), considerato che la proposta di concordato si limita a esprimere l'**impegno** al soddisfacimento dei crediti. In tali casi, saranno necessari una riduzione o un aumento della detrazione (rispetto alla misura indicata nella proposta omologata), con un costante **adeguamento** della detrazione al peso dell'imposta che andrà definitivamente a gravare sul soggetto inciso.

NOTE DI VARIAZIONE IVA: EFFETTI

RISPOSTA INTERPELLO N. 54 DEL 30.10.2018

[Anche] nel CP con continuità aziendale, le note di variazione IVA ricevute dai creditori per recuperare l'imposta relativa al credito oggetto di falcidia:

- I. devono essere annotate nei registri IVA
- II. non implicano obbligo di versamento della relativa imposta (in tal senso, anche RM 113/E/2018)

Essendo la nota di variazione relativa ad un **debito sorto prima dell'apertura del concorso**, la sua registrazione non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di versamento di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi della procedura concorsuale (art. 184 L.F.).

NOTE DI VARIAZIONE IVA: EFFETTI

RISPOSTA INTERPELLO N. 110/2018

I predetti principi delineati per il concordato preventivo (e il fallimento), **non trovano applicazione con riferimento al piano attestato di risanamento, e neppure agli accordi di ristrutturazione dei debiti**, in quanto non costituiscono delle procedure concorsuali (**risposta ad interpello 414/2019**). Conseguentemente le note di variazione IVA emesse dai creditori (cedente o prestatore) comportano l'emersione di un corrispondente **debito per imposta sul valore aggiunto in capo al cessionario o committente in crisi**, da assolvere ordinariamente (C.M. 12/E/2016 e risposta ad interpello 110/2018), in sede di liquidazione periodica o dichiarazione annuale (risposta ad interpello 340/2021, 119/2021 e 192/2020).

TERMINE PER L'EMISSIONE

Non sono stabiliti termini specifici: trova, pertanto, applicazione la disciplina generale sul diritto alla detrazione, dettata dall'**art. 19, co. 1, del DPR 633/72**, ovvero *“al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto”*:

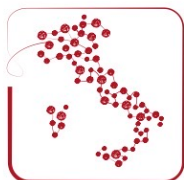
- ✓ **Procedure concorsuali aperte entro il 25.5.2021**: anno di accertamento dell'infruttuosità;
- ✓ **Procedure concorsuali avviate dal 26.5.2021**: anno di apertura della procedura concorsuale.

In tal senso, anche la **Circolare Assonime 17/2021**.

Commercialista e innovazione digitale.



Abbiamo una rosa di soluzioni per i tuoi servizi ai clienti.



sistemiamo l'Italia

Il nostro obiettivo è aiutarti nel tuo lavoro, per questo ti garantiamo le soluzioni software più adatte a ogni esigenza e con la migliore assistenza.

PROFIS® per i servizi contabili e fiscali, evolve e integra nuovi strumenti che ti permettono di collaborare con tutti i clienti, condividere dati e documenti, gestire servizi personalizzati di fatturazione elettronica e contabilità condivisa, specializzati in servizi di consulenza aziendale. In più, tutti gli Utenti PROFIS® hanno a disposizione strumenti di CRM, integrati e gratuiti, per analizzare la clientela di studio, individuare opportunità, comunicare nuovi servizi.

SPORTELLO.cloud® per collaborare con tutti i clienti di studio e gestire i servizi digitali di oggi e di domani, dalla fatturazione on line e gestione degli incassi e pagamenti alla condivisione e validazione dei documenti (dichiarativi, bilanci, indici), alla conservazione digitale.

Innovazione digitale per gli Utenti Sistemi significa poter contare sulla **Service Farm® Sistemi**, tutta Italiana, certificata e dotata dei migliori standard di sicurezza e protezione dei dati.

Chiamate noi o il più vicino dei nostri Partner. Insieme a voi per lavorare, produrre, creare e innovare. Insieme, sistemiamo l'Italia.

Insieme, per ogni soluzione.

 **sistemi®**
Professione Informatica