LE NOTE DI VARIAZIONE IVA NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

L'art. 18 del D.L. 73/2021 ha previsto sostanziali cambiamenti circa l'emissione di note di variazione IVA nelle procedure concorsuali. Come da prassi anche l'Agenzia delle Entrate è intervenuta successivamente all'entrata in vigore della norma con la Circolare 20/E/2021 con la quale ha chiarito numerosi dubbi applicativi riferibili alle nuove norme introdotte.

LA NOTA DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

A seguito dell'emissione e registrazione di una fattura, può accadere che si renda necessario apportarvi una rettifica che riduca l'imponibile o la relativa imposta, ad esempio in conseguenza di eventi sopravvenuti o, anche, di errori nella fatturazione. L'emissione di una nota di variazione IVA in diminuzione (c.d. note di credito) è disciplinata dall'art. 26 co. 2 ss. del DPR 633/72 e si differenzia da quelle di variazione in aumento in quanto la loro emissione avviene su base facoltativa e non per obbligo da parte del cedente/prestatore.

Tuttavia, quali sono le fattispecie che permettono l'emissione delle note di variazione in diminuzione IVA?

A riguardo l'art. 26 co. 2 ss del D.P.R. 633/72 prevede i seguenti casi di applicazione:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (l'art. 26 co. 2 del D.P.R. 633/72);
- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (l'art. 26 co. 2 del D.P.R. 633/72);

- rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo a operazioni inesistenti (l'art. 26 co. 3 del D.P.R. 633/72);
- mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, 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 o dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato (l'art. 26 co. 3-bis lett. A) del D.P.R. 633/72), con riferimento alle procedure concorsuali avviate successivamente al 26.5.2021 (art. 18 del D.L. 73/2021);
- mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (l'art. 26 co. 3-bis lett. B) del D.P.R. 633/72);
- risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento di una delle due parti; tipicamente, il mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente (l'art. 26 co. 9 del D.P.R. 633/72).

In detti casi, è previsto dall'l'art. 26 co. 2 del D.P.R. 633/72 la possibilità per il cedente di emettere apposita nota di variazione (o nota di credito), che, contabilizzandola nel registro IVA acquisti, attribuisce all'emettente il diritto di detrarre la corrispondente imposta di cui si era reso debitore con la fattura emessa originariamente. Viceversa, il cessionario o l'acquirente dovrà contabilizzare la nota di variazione nel registro IVA delle vendite, facendo così emergere un debito Iva pari alla detrazione effettuata in precedenza. Scopo di tale meccanismo consiste nel garantire la neutralità dell'imposta per i soggetti passivi.

LA NOTA DI VARIAZIONE IVA NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

LA DISCIPLINA "PREVIGENTE"

Il Decreto Sostegni bis, ovvero il D.L. 73/2021, ha introdotto significative modifiche alla normativa che regola le variazioni in diminuzione dell'imponibile IVA, seguendo le indicazioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Antecedente alla riforma la disciplina previgente prevedeva che, nel caso in cui il debitore fosse stato soggetto a procedure concorsuali, non era possibile emettere note di rettifica in diminuzione dell'importo dell'IVA messo in fattura prima della fine delle procedure, dilatando così i tempi di recupero dell'IVA versata ma non effettivamente incassata.

In particolare:

Fallimento	La nota di variazione era possibile con la scadenza del termine per la proposizione del reclamo avverso al piano di riparto finale dell'attivo o, alternativamente alla scadenza del termine per la proposizione del reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.
Concordato fallimentare	La nota di variazione era possibile dopo il passaggio in giudicato della sentenza di omologa del concordato.

Concordato preventivo	I creditori potevano emettere nota di variazione per la parte percentuale del credito che non trova accoglimento successivamente al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione ma anche del momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato.
Concordato con assuntore	I creditori possono emettere la nota di variazione all'omologa definitiva del concordato preventivo in quanto non può essere richiesto il fallimento del debitore.

LA NUOVA DISCIPLINA

Con le modifiche introdotte dall'art. 18 del D.L. 73/2021 il legislatore nazionale ha di fatto anticipato il *dies a quo* relativo all'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore in relazione alle procedure concorsuali. Il secondo comma dell'l'art. 26 del D.P.R. 633/72 prevede le ipotesi in relazione alle quali il cedente del bene o prestatore del servizio potrà emettere note di variazione in diminuzione della base imponibile e della conseguente imposta, senza specifici limiti temporali, con riferimento a operazioni già fatturate con addebito IVA.

In particolare, dal comma 2 dell'art. 26 è stato espunto qualsivoglia riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del debitore cessionario del bene/committente del servizio ora demandate a specifica disciplina descritta nel nuovo comma 3-*bis* dello stesso art. 26. In considerazione di detta modifica ora il comma 2 dell'art. 26 annovera esclusivamente i soli casi di mancato pagamento *"in conseguenza di dichiarazioni di nullità, annullamento, revoca, risoluzione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente"*.

Così come previsto dal comma 3, resta invariato il limite temporale di un anno per le variazioni conseguenti a:

- mancato pagamento per sopravvento accordo fra le parti;
- rettifica di errori/inesattezze della fatturazione.

Il nuovo comma 3-*bis* prevede che la disposizione di cui al comma 2 sia applicata altresì nel caso di mancato pagamento del corrispettivo, totale o parziale, ad opera del cessionario o committente. Quindi qualora il mancato pagamento sia da attribuirsi all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione potrà essere effettuata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-*bis* e 10-*bis*, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale.

Schematizzando:

Causa	Data da cui è ammessa la facoltà di emissione di nota di variazione
Assoggettamento del debitore a procedure concorsuali	Dalla data di apertura della procedura concorsuale:della sentenza dichiarativa di fallimento;del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;de decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.
Accordo di ristrutturazione dei debiti art. 182-bis L.F.	Dalla data di pubblicazione di un piano di attestazione ai sensi dell'art. 67, c. 3, lettera d), L.F. nel registro delle imprese
Attivate procedure esecutive individuali	Il creditore dovrà attendere il verbale di pignoramento

I Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.

20/E/2021

In merito alle modificazioni apportate dall'art. 18 del D.L. 73/2021, è stato richiesto all'Agenzia delle Entrate di effettuare un intervento chiarificatore. A riguardo l'AdE con la Circolare n. 20/E/2021 ha fornito alcuni chiarimenti che vanno a confermare il notevole impatto operativo in merito all'accelerazione dei tempi di recupero dell'IVA assolta in situazioni dove il cliente incorre in una procedura concorsuale. Sono riportati di seguito i principali chiarimenti contenuti nella Circolare n. 20/E/2021:

La preventiva domanda di insinuazione al passivo	L'emissione di una nota di variazione in diminuzione, con decorrenza dalla data di avvio della procedura concorsuale, con la susseguente detrazione dell'imposta non incassata, non risulta preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente.
Data di emissione della nota di variazione *(dies a quo)*	La data a partire dalla quale è consentita l'emissione della nota di variazione in diminuzione coincide con la data in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura concorsuale.
Esercizio nel quale emettere la nota di variazione *(primo dies a quem)*	Il limite temporale per l'emissione della note di variazione è individuato nel termine per la presentazione della Dichiarazione IVA relativa all'anno in cui sono stati riscontrati entrambi i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Esercizio nel quale è possibile operare la detrazione (*secondo dies a quem)*	La data entro cui esercitare il diritto alla detrazione deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota
Concordato preventivo	Nella fattispecie del concordato preventivo il creditore potrà emettere una nota di variazione in diminuzione esclusivamente per la quota di credito chirografario non soddisfabile all'interno del piano concordatario.
Obbligo di registrazione e riversamento negli accordi di ristrutturazione e piani attestati	L'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, permane in capo al cessionario/committente, negli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis L.F. e nei piani attestati ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F..Tali istituti, infatti, non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della "concorsualità",sia di quello dell'"ufficialità".
Data di decorrenza	Le novità normative introdotte trovano adozione in riferimento alle sole procedure concorsuali avviate al 26 maggio 2021.

Strumenti alternativi alla nota di variazione in diminuzione	Non è possibile presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998 per recuperare l'imposta versata, laddove non si riscontri la presenza di errori ed omissioni cui rimediare (presupposti necessari ai fini della sua presentazione).

CONCLUSIONI

Con le modificazioni introdotte dall'art. 18 del D.L. 73/2021 il legislatore nazionale ha finalmente provveduto ad allinearsi, seppur limitatamente a specifici casi, alla normativa UE così come interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, favorendo e velocizzando di fatto il recupero dell'IVA che nella previgente normativa non permetteva l'emissione di note di rettifica in diminuzione dell'importo dell'IVA prima della fine delle procedure concorsuali, dilatando così i tempi di recupero dell'IVA versata ma non effettivamente incassata.

Stefano Cartabbia (Senior Consultant CA Consulting)