CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Milano, 29 luglio 2021

OGGETTO: NUOVI TERMINI PER LE NOTE DI VARIAZIONE IVA NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

1. LE NUOVE REGOLE

L'articolo 18 del D.L. n. 73/2021 ha modificato l'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 in relazione alle note di variazione IVA nelle procedure concorsuali, negli accordi di ristrutturazione dei debiti[1] e nei piani attestati[2]. Il nuovo testo normativo[3] dispone che il cedente / prestatore **può[4] effettuare la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta**, in caso di mancato pagamento del corrispettivo (totale o parziale) da parte del cessionario/committente:

- **dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a procedura concorsuale**, ovvero,
- dalla data del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti, ovvero,
- dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato,

senza dover attendere la conclusione della procedura e/o il riscontro della sua infruttuosità.

La norma[5] individua in modo puntuale il momento in cui il cessionario / committente è assoggettato a procedura concorsuale, facendolo coincidere con:

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

[1] Ai sensi dell'articolo 182bis del RD n. 267/1942.
[2] Ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lett. d), del RD n. 267/1942.
[3] Si veda articolo 26, comma 3bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.
[4] A differenza delle variazioni in aumento dell'imponibile e/o dell'imposta, le variazioni in diminuzione non sono obbligatorie, ma facoltative.
[5] Si veda articolo 26, comma 10bis, del D.P.R. n. 633/1972.

Una volta avviati la procedura concorsuale, l'accordo di ristrutturazione o il piano attestato, il cedente / prestatore può emettere la nota di variazione al più tardi **entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di avvio della procedura**[6].

Di seguito un esempio.

La società Beta S.r.l. vanta un credito verso la società Gamma S.r.l. di euro 244.000 (di cui IVA euro 44.000) dichiarata fallita in data 20 settembre 2021. Se ritiene il credito totalmente inesigibile, Beta può:

1) emettere la nota di credito nel **2021**, a partire dal 20 settembre. In questo caso la detrazione IVA confluirà all'interno della liquidazione periodica riferita al mese di emissione del documento

oppure,

2) emettere la nota di credito nel **2022, entro aprile (termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA)**.

Il documento dovrebbe essere annotato su uno specifico registro "sezionale" riferito all'anno precedente (2021) e la detrazione IVA dovrebbe confluire nella **dichiarazione IVA relativa all'anno 2021** (e non nella dichiarazione IVA relativa all'anno 2022)*

* L'Agenzia delle entrate ha recentemente aperto alla possibilità di detrarre l'IVA riferita alla nota di variazione emessa nel 2022, nel medesimo anno di emissione del documento (risposte interpelli n. 119/2021 e n 192/2020). Dunque, l'IVA relativa alla nota di variazione, **emessa comunque entro aprile 2022**, confluirebbe in detrazione nella relativa **liquidazione periodica 2022** o, al più tardi, nella **dichiarazione IVA relativa all'anno 2022**.

Il cedente / prestatore che intende emettere note di variazione IVA verso clienti soggetti a procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione o piani attestati, non può prescindere dal valutare tali crediti anche in termini di imposte dirette e di deducibilità delle relative perdite in base agli elementi "certi" e "precisi" previsti dall'articolo 101, comma 5 del Tuir. Ad ogni modo va salutata favorevolmente la modifica normativa che consente di anticipare la detrazione IVA nella fase iniziale della procedura concorsuale, allineando di fatto la procedura IVA a quanto avviene già per la deducibilità delle perdite

[6] Il termine ultimo entro cui il cedente / prestatore può emettere la nota di variazione ai fini IVA è più "ristretto" rispetto al termine previsto per la deducibilità delle perdite su crediti ai fini delle imposte dirette (articolo 101, comma 5, Tuir). Ai fini Ires, le perdite su crediti sono deducibili in qualsiasi periodo di imposta compreso nel lasso temporale che va dall'avvio della procedura concorsuale fino a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si dovrebbe procedere alla cancellazione del credito dal bilancio, avendo come termine massimo la data di chiusura della procedura stessa. Nel nuovo testo normativo IVA al momento non c'è la stessa possibilità che è prevista per le imposte dirette. Occorrerà verificare se in futuro vi saranno eventuali pronunce di prassi di apertura che consentano di estendere anche ai fini IVA il tempo a disposizione del cedente / prestatore per emettere le note di variazione in esame.

su crediti ai fini delle imposte dirette. Tale disallineamento, infatti, è sempre risultato particolarmente gravoso e privo di significato per le imprese.

2. I TERMINI

La nuova norma opera con riferimento alle procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione e piani attestati **avviati dal 26 maggio 2021**[7]. E' preclusa, dunque, la possibilità di anticipare la variazione in diminuzione, in base alla nuova disciplina, per corrispettivi relativi a procedure iniziate in data antecedente, e non ancora concluse, mentre per le procedure appena iniziate la variazione ai fini IVA può essere già effettuata senza attendere l'esito della procedura stessa.

3. SINTESI

Di seguito una tabella di sintesi della novità normativa esaminata.

comma DPR IVA art. 26	Evento	Termine iniziale per emissione nota di credito	Termine finale per emissione nota di credito	Detrazione IVA
3bis 10bis	Fallimento	Data della sentenza dichiarativa	Termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di avvio dell'evento	Se la nota è emessa nell'**anno in cui è iniziato l'evento**: detrazione in liquidazione periodica. Se la nota è emessa nell'**anno successivo all'inizio dell'evento** (entro aprile): nella dichiarazione annuale relativa all'anno di inizio dell'evento. Per la recente apertura dell'Agenzia, si veda nota (*) dell'esempio di pagina precedente
	Liquidazione coatta amministrativa	Data del provvedimento che ordina la liquidazione		
	Concordato preventivo	Data del decreto di ammissione		
	Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi	Data del Decreto che omologa l'accordo		
	Piano attestato	Data di pubblicazione nel registro delle imprese		

[7] Come disposto dall'articolo 18, comma 2, del D.L. n. 73/2021.