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

Milano, 27 gennaio 2022

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. Il nuovo testo normativo[1] dispone che il cedente/prestatore **può**[2] 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, **senza dover attendere la conclusione della procedura e/o il riscontro della sua infruttuosità**, anticipando la possibilità di emettere la nota di credito e, dunque, di portare in detrazione la relativa IVA.

La norma[3] 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.

Resta fermo che per gli accordi di ristrutturazione dei debiti[4] e per i piani attestati[5], la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta può essere effettuata, rispettivamente, dalla data del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato[6].

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

Qualora siano attivate procedure esecutive individuali, la variazione in diminuzione resta sempre subordinata all'esito infruttuoso delle medesime.

2. I TERMINI

La nuova norma opera solo con riferimento alle procedure concorsuali **avviate 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. I CHIARIMENTI MINISTERIALI

Con una recente Circolare[8], l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa le modifiche normative introdotte dal D.L. n. 73/2021 alla disciplina delle variazioni IVA in diminuzione dipendenti da procedure concorsuali. Tali chiarimenti non si applicano né agli accordi di ristrutturazione dei debiti e ai piani attestati, in quanto non qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto[9], né alle procedure esecutive rimaste infruttuose, per le quali la disciplina è rimasta invariata.

3.1 Termini per l'emissione della nota di variazione per la detrazione dell'imposta

In caso di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali, **il cedente/prestatore può emettere la nota di variazione in diminuzione** entro il seguente *range* temporale:

- **a partire dalla data** in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura concorsuale,
- **entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA** relativa all'anno di avvio della procedura[10] ovvero l'anno in cui viene emanata:

[7] Come disposto dall'articolo 18, comma 2, del D.L. n. 73/2021.
[8] Circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021.
[9] In particolare la Circolare n. 20/E/2021 in commento precisa che gli accordi di ristrutturazione e i piani attestati "*non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della "concorsualità", sia di quello dell'"ufficialità"*", dove per "concorsualità" si intende la partecipazione di tutti i creditori agli accordi, mentre per "ufficialità" si intende il coinvolgimento dell'autorità pubblica già a partire dalla fase di apertura della procedura.
[10] 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

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

Per quanto riguarda l'IVA relativa alle note di variazione in diminuzione, il **diritto alla detrazione è esercitato**:

- **nella liquidazione periodica** 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.

A maggiore chiarimento, di seguito un esempio esplicativo[11]:

- **30 novembre 2021**: a seguito della vendita di un bene, il cedente (creditore) emette fattura per operazioni imponibili pari a Euro 45.000, imposta Euro 9.900, non pagata dal cessionario (debitore);
- **10 gennaio 2022**: sentenza dichiarativa di fallimento del debitore;
- **10 gennaio 2022**: decorrenza del termine a partire dal quale poter emettere la nota di variazione in diminuzione;
- il creditore emette nota di variazione in diminuzione per Euro -45.000, imposta Euro -9.900.

  Ipotesi 1: il creditore emette la nota di variazione nell'anno 2022:
  il diritto a detrazione può essere esercitato nella liquidazione periodica relativa al mese/trimestre di emissione ovvero, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023).

  Ipotesi 2: il creditore emette la nota di variazione entro i primi quattro mesi dell'anno 2023 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2022):
  il diritto a detrazione può essere esercitato nella liquidazione periodica relativa al mese/trimestre di emissione ovvero, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno 2023 (da presentare entro il 30 aprile 2024).

Nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, **non è ammesso il ricorso alla dichiarazione integrativa IVA a favore** (ai sensi dell'articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R.

dovrebbe procedere alla cancellazione del credito dal bilancio, avendo come termine massimo la data di chiusura della procedura stessa. Il cedente/prestatore che intende emettere note di variazione IVA verso clienti soggetti a procedure concorsuali, non può infatti 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 su crediti ai fini delle imposte dirette. Tale disallineamento, infatti, è sempre risultato particolarmente gravoso e privo di significato per le imprese.

[11] Esempio riportato nella Circolare n. 20/E/2021, § 3.

n. 322/1998) come istituto **alternativo** al recupero dell'imposta versata. È possibile il recupero dell'imposta versata con **istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-*ter*, D.P.R. n. 633/1972**, solo ove sussistano condizioni oggettive che non consentono al cedente/prestatore di emettere la nota di variazione in diminuzione (per es. recupero dell'IVA su operazioni effettuate in "regime ordinario" da parte di soggetto passivo entrato in "regime forfettario", essendo quest'ultimo oggettivamente impossibilitato ad emettere nota di variazione in diminuzione con IVA[12]).

3.2 Non necessaria l'insinuazione del creditore al passivo

In caso di procedura concorsuale, è stato chiarito che **non è più necessaria l'insinuazione del creditore al passivo** per operare la variazione in diminuzione per mancato pagamento, superando le posizioni assunte dai precedenti documenti di prassi (cfr. Circolare 17 aprile 2000, n. 77/E, Risoluzioni 12 ottobre 2001, n. 155/E, 18 marzo 2002, n. 89/E, e 16 maggio 2008, n. 195/E).

3.3 Definitività della procedura. Ulteriore variazione in aumento[13]

Nella circolare in esame è stato affrontato il caso in cui, successivamente all'avvio della procedura concorsuale e all'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente/prestatore, il corrispettivo venga pagato in tutto o in parte. Ciò può verificarsi, per esempio, quando a distanza di alcuni anni dalla sentenza dichiarativa di fallimento, sia definito il piano di riparto con il pagamento del corrispettivo. Ciò fa sorgere l'**obbligo di emissione di una nota di variazione in aumento da parte del cedente/prestatore**, nel termine di 12 giorni dalla data dell'avvenuto pagamento, con conseguente debito d'imposta nella liquidazione IVA di riferimento. In capo al cessionario/committente è riconosciuto il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Facendo seguito all'esempio del fallimento del debitore riportato al paragrafo 3.1, si può ulteriormente ipotizzare il seguente caso[14]:

[12] Risposta a interpello n. 190 del 13 giugno 2019.
[13] Si veda il comma 5-*bis* dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972.
[14] Esempio riportato nella Circolare n. 20/E/2021, § 4.1.

- **10 giugno 2026**: definizione del piano di riparto della procedura fallimentare del debitore che prevede il pagamento parziale al creditore di un importo complessivo pari ad Euro 30.000;
- **18 giugno 2026**: pagamento del corrispettivo come da piano di riparto;
- **30 giugno 2026**: termine ultimo per emettere la nota di variazione in aumento da parte del creditore, imponibile Euro 24.590, imposta Euro 5.410;
- **16 luglio 2026**: termine della liquidazione periodica di giugno 2026 (per i contribuenti mensili), in cui far concorrere la nota di variazione in aumento con imposta a debito pari ad Euro 5.410, *oppure*,
- **20 agosto 2026**: termine della liquidazione periodica del secondo trimestre 2026 (per i contribuenti trimestrali), in cui far concorrere la nota di variazione in aumento con imposta a debito pari ad Euro 5.410.

4. SINTESI

Di seguito una tabella di sintesi della novità normativa esaminata.

Comma D.P.R. IVA art. 26	Evento	Termine iniziale per emissione nota di credito	Termine finale per emissione nota di credito	Detrazione IVA
3-*bis* 10-*bis*	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 nella liquidazione periodica di emissione ovvero, al più tardi, nella dichiarazione annuale relativa all'anno di inizio dell'evento. Se la nota è emessa nell'**anno successivo all'inizio dell'evento** (entro aprile): nella liquidazione periodica di emissione ovvero, al più tardi, nella dichiarazione annuale relativa all'anno di emissione
	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 dispone la procedura		