

AREA SITO: BLOG
CATEGORIA: Crisi d'impresa
TITOLO: Procedure concorsuali: emissione anticipata della nota di credito IVA
DATA: 12 luglio 2021
AUTORE: Giuseppe Bernardelle



Mentre si susseguono le voci di un ulteriore rinvio dell'entrata in vigore del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, un'importante novità è stata introdotta nelle scorse settimane nell'ambito delle procedure concorsuali, con significativi riflessi anche sull'economia reale: l'**art. 18 del D.L. 73/2021** (noto come "**Decreto Sostegni-bis**") ha modificato l'art. 26 del DPR 633/1972 prevedendo che la nota di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali possa essere emessa non più al termine della procedura, bensì all'inizio della medesima.

E' stata quindi finalmente recepita nel nostro ordinamento la raccomandazione comunitaria, più volte ribadita, di consentire il recupero dell'imposta non incassata anche se non vi è la definitiva certezza della sua irrecuperabilità derivante dall'infruttuosità della procedura concorsuale; circostanza che il precedente testo normativo e l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate rinviavano alla chiusura della procedura, generalmente identificata con l'esecutività del piano di riparto finale della medesima.

Il Decreto Sostegni-bis ha riscritto l'**art. 26 del DPR 633/1972** introducendo il **comma 3-bis** che recita:

"La disposizione di cui al comma 2 (cioè, la facoltà di emettere nota di variazione) 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.”

Pertanto, nel caso in cui il cessionario sia assoggettato a procedura concorsuale, il cedente può ora emettere la nota di variazione con la seguente tempistica:

- a) fallimento: dalla data della sentenza**
- b) concordato preventivo: dalla data del decreto di ammissione**
- c) accordo di ristrutturazione dei debiti: dalla data del decreto di omologa**
- d) piano attestato di risanamento: dalla data dell'iscrizione al registro imprese**
- e) liquidazione coatta amministrativa: dalla data del decreto che la ordina**
- f) amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi: dalla data del decreto che la dispone**

L'ultimo periodo del comma 5 del medesimo art. 26 sancisce altresì che il cessionario (cioè l'impresa assoggettata a procedura concorsuale) non ha l'obbligo di annotare la variazione: ciò significa che la propria posizione a titolo di imposta sul valore aggiunto (generalmente a debito, ma ipoteticamente anche a credito) non muta per effetto della nota di variazione emessa dal cedente, che non deve essere registrata.

E' stato infine introdotto il **comma 5-bis**, che disciplina l'ipotesi di incasso totale o parziale del corrispettivo nel corso o al termine della procedura concorsuale, come segue:

“Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.”

Pertanto, se a seguito di riparti parziali o del riparto finale eseguiti nell'ambito delle procedure concorsuali, il cedente incassa interamente o parzialmente il proprio credito, questi è tenuto ad operare una corrispondente variazione (in aumento questa volta) dell'imposta recuperata all'atto dell'apertura della procedura; anche in tal caso, nessun obbligo di variazione sussiste in capo al

cessionario (ma l'obbligo sussiste nel caso in cui il cessionario abbia rettificato in aumento l'imposta a seguito della nota di variazione ricevuta al momento dell'apertura della procedura).

Peraltro, l'anticipo temporale della facoltà di emissione della nota di variazione, va attentamente considerato con la sua decadenza; **l'Agenzia delle Entrate collega infatti il diritto ad operare la variazione dell'imposta con il diritto ad operare la sua detrazione**; e il diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 19 – DPR 633/1972, va esercitato **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto il diritto**. Nello specifico, per le procedure concorsuali aperte nel corrente anno 2021, la nota di variazione potrà essere emessa fino al 30 aprile 2022, termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA relativa appunto al periodo d'imposta 2021.

Infine, **la modifica normativa ha circoscritto la facoltà di operare la nota di variazione, limitandola alle procedure aperte dopo la data di entrata in vigore del nuovo testo di legge: cioè a decorrere dal 26 maggio 2021**.

Per le procedure che risultavano già avviate a tale data, continuano quindi ad applicarsi le vecchie regole, che impongono di attendere l'infruttuosità della procedura concorsuale, a chiusura della medesima.

D'altronde, era forse troppo ottimistico sperare che l'introduzione della facoltà di emettere in anticipo la nota di variazione potesse riguardare la generalità delle procedure, incluse quelle pendenti, se si pensa alle conseguenze che tale "apertura" avrebbe potuto comportare sul bilancio dello Stato; tenuto conto che il Governo ha stimato in circa 340 milioni di Euro per il solo anno 2021 le minori entrate derivanti dalla modifica normativa.

Considerato il numero medio annuale delle procedure concorsuali aperte nell'ultimo decennio (circa 10mila) e la durata media di ciascuna di esse (circa 10 anni), si può agevolmente calcolare l'aggravio che avrebbe comportato sui conti dello Stato l'introduzione della facoltà di emettere la nota di variazione senza limiti di sorta; molto più prudente la scelta operata dal Governo, della quale potranno comunque beneficiare le imprese, con positive ricadute in termini di liquidità.

Pertanto, a decorrere dal 26 maggio 2021, le imprese che ricevono la comunicazione di apertura di una procedura concorsuale in capo a un loro cliente:

- **possono emettere una nota di variazione in diminuzione pari all'imposta non incassata** (utilizzando il documento elettronico TD08 nota di credito semplificata, secondo la "guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia delle Entrate versione 1.4 del 2 luglio 2021 e Faq n. 96 pubblicata il 19 luglio 2019);
- nel caso in cui intendano esercitare tale facoltà, **la variazione va** operata entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è sorto il diritto, cioè **entro il 30 aprile dell'anno successivo**;
- **in caso di successivo recupero**, parziale o totale, dell'imposta per effetto dei riparti eseguiti nell'ambito della procedura concorsuale, **devono operare**, con le stesse modalità, **una variazione in aumento corrispondente all'imposta incassata a seguito del riparto**.

Di fatto esiste ora anche nel nostro ordinamento uniformità di trattamento con quanto già da tempo previsto in tema di deduzione delle perdite su crediti ai fini delle imposte dirette: la deduzione opera sin dall'apertura della procedura concorsuale, con obbligo di variazione in aumento del reddito imponibile in caso di parziale o integrale recupero del credito nel corso o al termine della procedura medesima.

SEGUICI SU



Se desideri ricevere gratuitamente tutti i nostri post di approfondimento, **SEGUICI SU LINKEDIN:**
aprire il link: <https://www.linkedin.com/company/sistemassociati>
cliccare: "segui"