



Sommario

NOTE DI VARIAZIONE IVA PER LE PROCEDURE CONCORDSUALI – LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO SOSTEGNI-BIS	2
LE NOTE DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE.....	2
NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCORDSUALI APERTE FINO AL 25.5.2021	3
NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCORDSUALI APERTE DAL 26.5.2021.....	4



NOTE DI VARIAZIONE IVA PER LE PROCEDURE CONCURSUALI – LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO SOSTEGNI-BIS

L'art. 18 del DL 73/2021 c.d. "Decreto Sostegni-bis" ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina delle note di variazione IVA di cui all'art. 26 del DPR 633/1972, ripristinando la disposizione secondo la quale, **in caso di mancato pagamento della fattura a seguito di procedure concorsuali (aperte dal 26 maggio 2021), è consentito al cedente/prestatore emettere una nota di variazione in diminuzione a partire dalla data in cui l'acquirente /committente è assoggettato alla procedura concorsuale**, senza dover dunque attendere l'esito della procedura stessa e il riscontro della relativa infruttuosità.

La stessa Agenzia delle Entrate è intervenuta in merito, fornendo con la Circolare 20/E del 29 dicembre 2021, i primi chiarimenti sul nuovo impianto normativo.

LE NOTE DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE

In generale si ricorda che l'emissione di note di variazione IVA in diminuzione (c.d. note di credito), successivamente all'emissione della fattura, è consentita ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/1972 al verificarsi di eventi che modificano l'imponibile e/o l'imposta dell'operazione originaria. **A differenza delle note di variazione in aumento, la cui emissione costituisce un obbligo per il cedente, le note in diminuzione sono facoltative e consentite al sussistere delle seguenti fattispecie:**

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo a operazioni inesistenti;
- **mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, a causa di procedure concorsuali;**
- mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose
- risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento di una delle due parti.

Termine di emissione delle note di variazione

L'art. 26 del DPR 633/1972 disciplina sostanzialmente **due tipi di note di variazione in diminuzione:**

- **quelle che possono essere emesse entro il termine di un anno** dal momento di effettuazione dell'operazione originaria, qualora la variazione dell'imponibile o dell'imposta si verifichi:
 - a seguito del sopravvenuto accordo tra le parti;
 - nell'ipotesi di errori nella fatturazione.
- **quelle che possono essere emesse senza limiti di tempo**, nel caso di:
 - dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
 - abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
 - mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, per assoggettamento a procedure concorsuali (o assimilate) o a causa di procedure esecutive.



Oltre al caso di mancato pagamento per procedure concorsuali/esecutive individuabili, l'emissione della nota credito senza limiti di tempo è ammessa anche in presenza di un piano attestato di risanamento o di un accordo per la ristrutturazione dei debiti; in particolare in tali casi la nota di variazione può essere emessa, a fronte del mancato pagamento (anche parziale) del corrispettivo da parte del cessionario/committente, a partire dalla data:

- del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- di pubblicazione nel Registro Imprese di un piano attestato di risanamento.

Per questo due procedure dunque, la nota di credito può essere emessa già a decorrere dal momento in cui viene rilevata la perdita su crediti ai fini delle imposte sui redditi.

Resta fermo tuttavia che anche con riferimento alle note di credito non assoggettate al termine di un anno, le stesse soggiacciono al limite temporale per usufruire del diritto alla detrazione IVA (art. 19 co. 1 del DPR 633/72) e devono dunque essere emesse, al più tardi, **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.**

Come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare 20/E/2021, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, rileva anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.

Il diritto a portare in detrazione l'imposta può essere operato alternativamente:

- registrando la nota di variazione nel registro degli acquisti (art. 26 co. 2 del DPR 633/72);
- mediante apposita annotazione in rettifica, con segno negativo, nel registro nel quale è stata annotata l'operazione originaria.

Modalità di emissione della nota credito

Per effettuare la variazione in diminuzione, occorre emettere un documento di carattere analogo alla fattura originaria, contenente la dizione "nota di credito" o similare, l'indicazione dell'ammontare della variazione dell'imponibile e/o della relativa imposta (con applicazione della stessa aliquota dell'operazione originaria) e gli estremi della fattura rettificata.

Ai fini della compilazione del file XML per l'invio allo SdI, occorre utilizzare il tipo documento "TD04", indicando gli estremi della fattura precedentemente emessa da rettificare nel campo 2.1.6.

NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCURSUALI APERTE FINO AL 25.5.2021

Al fine del recupero dell'IVA relativa alle fatture emesse nei confronti di un acquirente/committente assoggettato a procedure concorsuali aperte **fino al 25.5.2021**, è necessario che:

- **il creditore abbia partecipato alla procedura.** In particolare, nell'ipotesi del fallimento è richiesta l'avvenuta insinuazione nel passivo fallimentare, come chiarito dal Ministero delle Finanze nella Circolare 17.4.2000, n. 77/E e ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 16.5.2008, n. 195/E e, più recentemente, nelle Risposte 3.6.2019, n. 178 e 7.2.2020, n. 33.
- **la procedura risulti infruttuosa.** A tale proposito, nella citata Circolare n. 77/E è stato chiarito che la previsione dell'infruttuosità, riferita sia alle procedure esecutive individuali (ad esempio, pignoramento) sia a quelle concorsuali, comporta che il diritto del creditore ad emettere la nota di variazione possa essere esercitato solo quando lo stesso abbia la giuridica certezza della irrecuperabilità del credito.

**Momento di emissione della nota di variazione**

Con particolare riferimento alle procedure concorsuali aperte sino al 25.05.2021 si riepilogano i momenti di irrecuperabilità del credito, a decorrere dai quali è consentita l'emissione della nota di credito.

Procedura	Data dalla quale è consentito emettere la nota di variazione
Fallimento	- Scadenza del termine per proporre reclamo avverso il Decreto di chiusura del fallimento; ovvero - Scadenza del termine per proporre osservazioni al Decreto con il quale il Giudice rende esecutivo il piano di riparto.
Concordato preventivo	Sentenza di omologazione e successivo adempimento del debitore agli obblighi assunti in sede concordataria.
Concordato fallimentare	Passato in giudicato della sentenza di omologazione del concordato
Liquidazione coatta amministrativa	Definitività del piano di riparto predisposto dalla competente autorità

L'emissione della nota di variazione in diminuzione per le procedure concorsuali aperte sino al 25.05.2021 è quindi possibile **soltanto al termine della procedura.**

NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCURSUALI APERTE DAL 26.5.2021**Momento di emissione della nota di variazione**

Nei confronti di un acquirente / committente assoggettato ad una procedura concorsuale aperta dal 26.5.2021 il recupero dell'IVA tramite l'emissione di una nota di variazione può avvenire, in base al nuovo comma 3-bis del citato art. 26, **dalla data di apertura della procedura concorsuale, senza necessità di attenderne l'esito.**

Procedura	Data dalla quale è consentito emettere la nota di variazione
Fallimento	Data della sentenza dichiarativa
Concordato preventivo	Data del Decreto di ammissione alla procedura
Liquidazione coatta amministrativa	Data del provvedimento che ordina la liquidazione
Amministrazione straordinaria grandi imprese in crisi	Data del Decreto che dispone la procedura

Alla luce di quanto sopra illustrato risulta, quindi, allineato il momento di emissione della nota di variazione ai fini IVA con quello di sussistenza dei requisiti per la deducibilità della perdita su crediti ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 101 del TUIR, secondo il quale **non è necessario attendere l'infruttuosità della procedura**, posto che in presenza di una procedura concorsuale la deducibilità della perdita è consentita fin dall'assoggettamento (data della sentenza / Decreto, ecc.) del debitore alla stessa.



Inoltre, a differenza della disciplina applicabile alle procedure concorsuali aperte sino al 25.05.2021, il nuovo dettato normativo prevede, come confermato dalla stessa Agenzia nella citata Circolare n. 20/E, che **"l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non risulti preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente"**.

Al fine dell'emissione della nota di variazione pertanto non è richiesta l'insinuazione al passivo da parte del creditore.

Termine finale di emissione della nota di variazione e detrazione IVA

In merito alle note di variazione, la stessa Agenzia delle Entrate evidenzia che, a seguito dell'emissione della nota credito entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono realizzati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, l'IVA risulta detraibile:

- **nella relativa liquidazione periodica;**

ovvero, al più tardi

- **nella dichiarazione IVA di riferimento.**

Così, ad esempio, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si è verificato nel 2021, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione del mod. IVA 2022 relativo al 2021, ossia entro il 2.5.2022 (il 30.4 cade di sabato e l'1.5 è festivo).

Se la nota di variazione è emessa nel periodo 1.1 - 2.5.2022, la detrazione dell'IVA può essere operata:

- nell'ambito della liquidazione IVA del mese / trimestre 2022 di emissione della nota credito;

ovvero

- nel mod. IVA 2023 relativo al 2022 da presentare entro il 2.5.2023 (il 30.4 cade di domenica e l'1.5 è festivo).

Si ritiene utile riepilogare i diversi **momenti di emissione della nota credito e di detrazione della relativa IVA** così come sintetizzati dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 20/E in commento:

Data a partire dalla quale il cedente può emettere la nota di variazione e detrarre l'IVA	Data di assoggettamento alla procedura (sentenza dichiarativa per il fallimento, Decreto di ammissione per il concordato preventivo, ecc.).
Data entro la quale il cedente può emettere la nota di variazione	Termine di presentazione del mod. IVA relativo all'anno di assoggettamento alla procedura.
Data entro la quale il cedente può detrarre l'IVA	• Liquidazione periodica IVA relativa al mese / trimestre in cui la nota è emessa; ovvero • al più tardi nel mod. IVA relativo all'anno di emissione della nota.



Successivo incasso del corrispettivo

ATTENZIONE: Se a seguito dell'emissione della nota di credito per mancato incasso del corrispettivo in presenza di procedure concorsuali e assimilate, il cedente / prestatore incassa tutto o parte del corrispettivo, il nuovo comma 5-bis dell'art. 26 prevede **l'obbligo di emissione da parte dello stesso di una nota di variazione in aumento (nota di debito), divenendo nuovamente debitore dell'imposta.**

Studio Negri e Associati rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.