



Ai gentili Clienti

Loro sedi

Variazioni IVA e procedure concorsuali

IL NUOVO ART. 26 DECRETO IVA E LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Il DL 73/2021 ha modificato la disciplina delle **note di variazione IVA**, prevedendo che, in caso di mancato pagamento parziale o totale del corrispettivo da parte del debitore assoggettato a **procedure concorsuali**, la variazione possa essere effettuata a partire dal momento in cui la procedura è aperta, senza che sia più necessario attendere la prova della sua **infruttuosità**.

La modifica normativa, necessaria per garantire la conformità della disciplina interna con i principi di **neutralità** dell'IVA e **proporzionalità** delle misure nazionali (*cf. ex multis*, C.Giust. UE 23 novembre 2017 C-246/16), è stata oggetto di una attenta analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria con la Circ. AE 29 dicembre 2021 n. 20/E, nella quale si è assistito anche ad un radicale cambio di passo con riferimento ai **tempi** per l'emissione delle note di variazione e per l'esercizio del relativo diritto a detrazione.

Assonime, con la Circolare in analisi, nel fornire il proprio punto di vista, offre una **lettura critica** e "**propositiva**" della posizione dell'Amministrazione, soffermandosi soprattutto sui seguenti temi:

- irrilevanza dell'**insinuazione al passivo** del creditore, anche in caso di credito ceduto;
- *dies a quo* e *dies ad quem* per l'emissione delle note di variazione, diritto a detrazione e rimedi alternativi in caso di decadenza;
- importo oggetto della variazione in caso di **concordato preventivo** e la **ripartizione proporzionale** tra imponibile ed imposta;
- **disciplina transitoria**.

In relazione a questi argomenti, infatti, le risposte fornite dall'Agenzia pongono ulteriori interrogativi in termini di compatibilità con il **principio di neutralità** ai quali Assonime ha cercato di fornire una chiave di lettura coerente, nel rispetto della *ratio* della riforma.

INSINUAZIONE AL PASSIVO E CESSIONE DEL CREDITO OGGETTO DI PROCEDURA CONCORSALE

Con l'anticipazione del *dies a quo* per l'emissione della nota di variazione in diminuzione al momento in cui il debitore è assoggettato a procedura concorsuale, l'Amministrazione finanziaria ha escluso la rilevanza (e necessità) della preventiva **insinuazione al passivo** del creditore.

Secondo Assonime, si tratta di una **regola generale** e, come tale, vale anche nei casi di **cessione del credito**.

Di conseguenza, legittimato ad emettere la nota di variazione sarà sempre e solo il **creditore originario**, indipendentemente dal momento in cui la cessione è avvenuta e dal fatto che la stessa sia avvenuta *pro soluto* o *pro solvendo*, non essendo più necessaria una preventiva partecipazione al concorso del creditore cessionario.

DIES A QUO E DIES AD QUEM, ESERCIZIO DEL DIRITTO A DETRAZIONE E RIMEDI ALTERNATIVI RECUPERARE L'IVA IN CASO DI DECADENZA

Il **recupero dell'IVA** versata a fronte di crediti non riscossi nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali avviene attraverso il meccanismo della **detrazione**, corrispondente alla variazione in diminuzione dell'IVA esposta nella nota di credito, ai sensi del combinato disposto degli artt. 26 e 19 DPR 633/72. Per l'Agenzia delle Entrate:

- il nuovo art. 26 individua il *dies a quo* per l'emissione della nota di variazione e corrisponde al momento in cui il debitore viene assoggettato a procedura concorsuale secondo il co. 10-bis del medesimo articolo, e
- l'art. 19 ne delimita il *dies ad quem* oltre il quale la nota di variazione non può essere validamente emessa.

A partire da questo secondo momento decorrerà un **ulteriore periodo** per esercitare la detrazione che corrisponderà al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stata emessa la nota.

Come osserva Assonime, si tratta di una **interpretazione nuova**, coerente con i presupposti del diritto a detrazione, i cui requisiti sostanziali (**l'effettuazione dell'operazione** o il suo **venir meno**) e formali (il possesso di una **fattura** o di una **nota di credito**) devono essere entrambi presenti nel momento in cui la detrazione è esercitata (*cf. C.Giust. UE 15 settembre 2016 C-518/14*). Si tratta di una impostazione di maggior favore per il contribuente, il quale ha così diritto a

detrarsi l'IVA fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per l'emissione della nota.

Tuttavia, a fronte di questa nuova impostazione, Assonime nota come manchi qualsiasi correttivo nell'ipotesi in cui il contribuente sia decaduto alla facoltà di emettere la nota di variazione ex art. 26 DPR 633/72, sollevando dubbi sulla **compatibilità** della prassi con i principi di **neutralità e proporzionalità**. Infatti, qualora vi sia una "colpevole" inerzia del contribuente, pur condividendo l'impostazione che esclude il ricorso alla **dichiarazione integrativa a favore** per recuperare l'imposta versata e non riscossa (art. 8 c. 6-bis DPR 322/98), maggiori perplessità risiedono nell'escludere anche il ricorso al **rimborso** di cui all'art. 30-ter DPR 633/72. Dopotutto, osserva Assonime, non solo non vi è alcun elemento che attribuisca all'art. 30-ter la natura di **norma residuale ed eccezionale**, ma è la stessa giurisprudenza ad averle riconosciuto la funzione di **rimedio generale** a presidio della neutralità (cfr. Cass. 30 settembre 2020 n. 20843).

Peraltro, secondo Assonime, la facoltà (nuova) di emettere la nota di variazione al momento di **apertura** della procedura concorsuale dovrebbe affiancarsi alla facoltà (vecchia) di posticiparne l'emissione anche al momento della **chiusura** della procedura risultata **infruttuosa**. Infatti, proprio legislatore continua ad attribuire rilevanza alla definitiva infruttuosità della procedura, obbligando il creditore ad emettere una variazione in aumento in caso di pagamento, anche solo parziale, del credito già stralciato.

Questa interpretazione, di cui Assonime auspica la conferma da parte della prassi, appare condivisibile ed opportuna. Essa, infatti, garantirebbe la neutralità dell'IVA anche qualora il creditore, pur a conoscenza dell'avvio della procedura concorsuale, avesse scelto di posticipare l'emissione della nota di variazione all'esito infruttuoso della procedura. E la garantirebbe, peraltro, utilizzando l'art. 26 DPR 633/72 (e non il più controverso istituto del rimborso).

LE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE NEL CONCORDATO PREVENTIVO E LA RIPARTIZIONE TRA IMPONIBILE E IMPOSTA

Tra le procedure concorsuali, solo il **concordato preventivo** prevede che il debitore si impegni a pagare una percentuale del credito in sofferenza e che tale percentuale sia conosciuta sin da subito dal creditore. Pertanto, solo in questo caso, la nota di variazione in diminuzione dovrà essere emessa nei limiti del **credito falcidiato**, mentre, con riferimento alle altre procedure concorsuali, la variazione dovrà interessare l'intero ammontare del credito.

Assonime, con condivisibile rinvio ad una precedente prassi amministrativa (cfr. Resp. AE 3 dicembre 2021 n. 801 e la prassi ivi citata), ricorda semplicemente che non sono ammesse note di variazione per la sola imposta e che la variazione dovrà sempre essere proporzionalmente ripartita tra imponibile e imposta. E ciò nella vigenza tanto della vecchia normativa, quanto della nuova.

DISCIPLINA TRANSITORIA

Con norma di interpretazione autentica, è stato chiarito che il nuovo art. 26 trova applicazione per le procedure concorsuali avviate a partire dal **26 maggio 2021** incluso (art. 3-bis DL 228/2021 conv. in L. 15/2022). Di conseguenza, per le procedure iniziate prima di tale data, la variazione resta subordinata alla loro **infruttuosità**.

Assonime evidenzia come tale conclusione, cui era già giunta l'Agenzia prima del chiarimento legislativo, non permetta di superare i **dubbi** applicativi nelle ipotesi di concordato preventivo anteriore al 26 maggio 2021 cui abbia fatto seguito una sentenza di fallimento pronunciata successivamente a tale data. Infatti, la **continuità logica** tra due procedure che originano dal medesimo presupposto non pare sufficiente ad escludere l'autonomia della seconda, per la quale dovrebbe rendersi applicabile la nuova disciplina, pena, a parere di chi scrive, anche il rischio di una ingiustificata **disparità di trattamento**.

Anche su questo tema, Assonime sollecita un intervento chiarificatore.

CONCLUSIONI

Assonime, con la propria analisi, ha evidenziato i **limiti** di una prassi amministrativa che, nonostante i proclami, in alcuni momenti appare ispirata (ed attenta) più alla **tutela dell'interesse erariale**, che alla *ratio* della riforma. L'auspicio è

quindi che intervenga presto il legislatore (o un ulteriore *revirement* amministrativo) con cui superare tali limiti, garantendo un pieno ed effettivo rispetto dei principi di neutralità e proporzionalità, eventualmente anche sfruttando gli interessanti spunti forniti proprio da Assonime.

Siamo a vostra disposizione per eventuali approfondimenti.

Cordiali saluti.

Am-tax – Studio Associato.