

Note di variazione in diminuzione nelle procedure concorsuali

I chiarimenti dell'Agencia dell'Entrate

14 gennaio 2022



Sommario

1. Premessa	2
2. Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate – Circolare del 29 dicembre 2021, n.20/E	4
2.1 Decorrenza dei termini per l’emissione della nota di variazione	4
2.2 Limiti temporali per l’emissione della nota di variazione	4
2.2 Tempistiche per la detrazione dell’IVA delle note di variazione	5
2.3 Insinuazione nel passivo fallimentare	7
2.4 Corrispettivo (parziale o totale) oggetto di rettifica in diminuzione	7
2.5 Obblighi del cessionario/committente	9
2.6 Decorrenza dei termini	10
2.7 Altri strumenti di recupero del credito IVA	10

1. Premessa

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi importanti chiarimenti sul tema dei nuovi termini di emissione delle note di variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento di crediti assoggettati a procedure concorsuali.

Le regole di emissione delle note di variazione sono disciplinate dall'articolo 26 del DPR n. 633/1972 ("Decreto IVA") che è stato di recente modificato dall'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, ("Decreto Sostegni-bis"). La nuova disciplina, in vigore dal 26 maggio 2021, con riguardo alle procedure concorsuali ora recita:

"... 3-bis. La disposizione di cui al comma 2 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..."*

- OSSERVAZIONI -

Si rammenta che Confindustria ha sollecitato in più occasioni l'anticipazione dei termini di emissione delle note di variazione. La previgente disciplina, infatti, imponeva di attendere l'infertilità della procedura concorsuale; momento che poteva verificarsi anche dopo svariati anni dall'avvio della procedura, con pesanti ripercussioni sulla liquidità delle imprese.

Tali sollecitazioni furono accolte nella Legge del 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ma la modifica, che sarebbe dovuta entrare in vigore dal 1° gennaio 2017, venne abrogata ad opera della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ripristinando la precedente formulazione. Confindustria condannò sin da subito la retromarcia operata dal Legislatore e non perse occasione di rimarcare l'urgenza ripensare la disciplina. Le argomentazioni di Confindustria hanno acquisito ancora più valenza e importanza a seguito della pronuncia della Corte di giustizia UE ("CGUE") del 23 novembre 2017 sulla causa C-246/16 che ha sancito l'incompatibilità della disciplina nazionale con i principi comunitari IVA. Rimandare l'emissione della nota di variazione alla chiusura della



procedura, infatti, congestiona la liquidità delle imprese per un periodo di tempo eccessivamente lungo e mina il principio di neutralità dell'IVA che la disciplina comunitaria vuole tutelare.

Inoltre, la situazione di eccezionale emergenza che stiamo vivendo negli ultimi anni, a causa delle misure restrittive legate alla pandemia, ha spinto Confindustria a richiamare, ancora una volta, l'attenzione delle istituzioni sul tema delle note di variazione e a ottenere, finalmente, l'anticipazione dei termini di emissione del documento.

2. Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate – Circolare del 29 dicembre 2021, n.20/E

Come detto, la nuova disciplina è entrata in vigore con riguardo alle procedure avviate a seguito della data del 26 maggio 2021. Tuttavia, in questi primi mesi di applicazione gli operatori hanno manifestato il bisogno di ottenere dei chiarimenti interpretativi da parte dell’Agenzia delle Entrate che sono arrivati con la circolare n. 20/E.

Vediamo di seguito i principali aspetti che sono stati oggetto di chiarimenti interpretativi.

2.1 Decorrenza dei termini per l’emissione della nota di variazione

Al fine di individuare il momento esatto in cui è possibile emettere la nota di variazione in diminuzione, l’Agenzia delle Entrate rimanda alla nuova formulazione dell’articolo 26 che riporta puntualmente il momento che determina l’avvio della procedura concorsuale (comma 10-bis).

Nello specifico, a seconda della procedura avviata, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa sin dalla data:

- della sentenza dichiarativa del **fallimento**;
- del provvedimento che ordina la **liquidazione coatta** amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di **concordato preventivo**;
- del decreto che dispone la **procedura di amministrazione straordinaria** delle grandi imprese in crisi;
- del decreto che omologa un **accordo di ristrutturazione** dei debiti;
- di pubblicazione nel registro delle imprese di un **piano attestato**.

2.2 Limiti temporali per l’emissione della nota di variazione

Sebbene l’articolo 26, con riguardo alle procedure concorsuali, non preveda un tempo limite per l’emissione della nota di variazione, occorre ricordare che tale scadenza è indirettamente scandita dai tempi normativamente previsti per esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA. In tal senso, si rammenta che l’attuale disciplina IVA dispone che la detrazione dell’imposta debba avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (art. 19, DPR n. 633/1972).

L'Agenzia delle Entrate ribadisce che, in virtù del combinato disposto delle regole di emissione e di detrazione IVA¹, applicando il suddetto termine alle note di variazione si possa affermare che il documento debba essere **emesso entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per l'emissione**. Il presupposto per l'emissione della nota di variazione consiste ora nell'avvio della procedura concorsuale.

2.2 Tempistiche per la detrazione dell'IVA delle note di variazione

È importante richiamare l'attenzione sui tempi per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta indicata nella nota di variazione in quanto, nonostante la sopracitata correlazione dei tempi di emissione con l'esercizio della detrazione, l'Agenzia delle Entrate individua (per l'emissione e per la detrazione) due momenti limite ben distinti.

In coerenza con quanto emerso in precedenti pronunce², l'Agenzia ribadisce che la detrazione dell'IVA può essere esercitata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui è stata emessa la nota di variazione. L'emissione della nota di variazione, infatti, rappresenta il presupposto formale che sancisce il momento in cui sorge il diritto alla detrazione. Ne consegue che, la detrazione dell'imposta potrà essere esercitata **nella liquidazione periodica mensile o trimestrale del periodo di emissione e annotazione della nota di variazione oppure, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA dell'anno di emissione**.

In breve: Si pensi al caso di apertura di una procedura concorsuale (presupposto per l'emissione della nota di variazione) nel mese di gennaio 2022.

- la nota di variazione potrà essere emessa entro il 30 aprile dell'anno successivo, ossia entro il 30/04/2023.

Si ipotizzi ancora che la nota di variazione sia emessa nel mese di febbraio 2023 (presupposto formale che fa sorgere il diritto alla detrazione):

¹ Artt. 29 e 19 del DPR n. 633/1972

² Vedasi le risposte ad interpello n. 192/2020 e 119/2021.

- l'imposta può essere detratta, previa annotazione nei registri IVA, sin dalla liquidazione periodica del mese di febbraio 2023 o del primo trimestre 2023, oppure, al più tardi, entro il 30 aprile 2024.

- OSSERVAZIONI -

Con il chiarimento sopra descritto, l'Agenzia delle Entrate, ha parzialmente rettificato quanto detto in precedenza (Circolare n. 1/2018, par. 1.5) e ha chiarito un legittimo dubbio, segnalato dagli operatori in merito ai tempi di esercizio della detrazione IVA sulle note di variazione, che poteva nascere da una lettura stringente della norma.

Si ritiene che, il chiarimento fornito sia stato frutto dei medesimi principi interpretativi applicati in passato con riguardo alle fatture di acquisto, per le quali il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui si verificano due presupposti:

- il presupposto sostanziale correlato all'esigibilità dell'imposta (Circolare n. 1/2018, par. 1.4)
- il presupposto formale del possesso della fattura di acquisto.

Ne consegue che - sebbene la nota di variazione debba essere emessa entro la dichiarazione annuale IVA riferita al presupposto sostanziale che legittima la variazione (avvio della procedura concorsuale) -, la detrazione della relativa imposta potrà essere esercitata entro la dichiarazione annuale riferita al momento di emissione della nota. Solo in questo momento, infatti, si concretizza anche il presupposto formale necessario a ritenere sorto il diritto alla detrazione.

Sebbene si apprezzi una interpretazione che sembra essere guidata dalla necessità di garantire all'operatore un tempo congruo per esercitare la detrazione dell'IVA, tuttavia, si ritiene utile chiarire le ragioni sottostanti i dubbi (a nostro avviso legittimi) segnalati prima dei chiarimenti; dubbi che, peraltro, potrebbero aprire la strada ad ulteriori riflessioni sulla tempistica di emissione.

Come detto in precedenza, l'articolo 26 non indica un tempo limite entro il quale emettere la nota di variazione in caso di avvio di una procedura concorsuale; l'unica limitazione temporale indicata dalla norma è quella di un anno dall'effettuazione circoscritta ai casi di errata fatturazione o di sopravvenuto accordo tra le parti.

Il limite per l'emissione della nota di variazione nelle procedure concorsuali discende, invece, dal combinato disposto con le regole di detrazione dell'IVA che,

come detto, deve essere esercitata entro la dichiarazione annuale riferita all'anno in cui il diritto è sorto. Ma se, come giustamente indicato dall'Agenzia, tale diritto si ritiene sorto in presenza di entrambi i presupposti (sostanziale e formale), quindi solo a seguito dell'emissione del documento, allora si potrebbe sostenere che all'avvio della procedura, si sia verificato solo il presupposto sostanziale, quindi il diritto alla detrazione non sia ancora sorto e la tempistica dell'articolo 19 non sia di fatto ancora applicabile.

Se questo fosse confermato, si potrebbe sostenere che sin dall'avvio della procedura concorsuale, il creditore potrebbe emettere la nota di variazione ma potrebbe, altresì, decidere di attendere gli sviluppi della stessa anche fino alla sua chiusura. Laddove, invece, il creditore decida di emettere subito la nota di variazione allora il diritto alla detrazione sorge e la relativa imposta dovrà essere portata in detrazione entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale riferita all'emissione.

Una tale interpretazione, peraltro, risolverebbe anche l'ulteriore criticità rappresentata dagli operatori che, a fronte della giusta e auspicata anticipazione dei termini per l'emissione, scontano, dall'altra parte, una sensibile riduzione dell'orizzonte temporale per poter operare la variazione.

2.3 Insinuazione nel passivo fallimentare

Si condivide che, l'Agenzia delle Entrate, recependo le indicazioni della Corte di Giustizia UE (sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19) e superando precedenti pronunce (circolare n. 77/2000, Risoluzioni n. 155/2001, n. 89/2002 e n. 195/2008) chiarisca che **non è più necessario insinuarsi nel passivo fallimentare**, al fine di poter emettere la nota di variazione in diminuzione.

Tutti i creditori del debitore assoggettato a procedura concorsuale, quindi, potranno emettere la nota di variazione sin dalla data dell'avvio della procedura concorsuale, anche se il proprio credito non è stato contemplato nel passivo.

Con tale interpretazione si è voluto dare maggiore rilevanza alla sostanza sulla forma, riconoscendo la reale e concreta probabilità di non poter recuperare il proprio credito, quindi, la necessità di consentire al creditore di recuperare l'imposta versata ma non incassata, a tutela del principio di neutralità dell'IVA.

2.4 Corrispettivo (parziale o totale) oggetto di rettifica in diminuzione

La nota di variazione in diminuzione nelle procedure concorsuali può essere emessa sulla parte di corrispettivo parziale o totale per il quale si ha la ragionevole certezza del mancato incasso. Prima della modifica normativa, dovendo attendere la chiusura della procedura concorsuale, al momento dell'emissione l'importo del credito non riscosso era ormai definitivo e, generalmente, non richiedeva successive rettifiche. Con la disciplina vigente, l'intero corrispettivo non incassato può essere considerato con "ragionevole certezza" non recuperabile sin dalla data di avvio della procedura concorsuale, pertanto, la nota di variazione può essere emessa sull'intero corrispettivo. Resta inteso che, nel caso di successivo incasso parziale o totale del corrispettivo, il creditore sarà tenuto all'emissione di una nota di variazione in aumento e al versamento della relativa imposta³.

L'Agenzia delle Entrate coglie l'occasione per chiarire che la possibilità di emettere la nota di variazione sull'intero corrispettivo non si applica, invece, in presenza di un **concordato preventivo**. Si tratta di una procedura concorsuale particolare che presenta profili di diversità rispetto alle altre procedure fallimentari. Nel concordato preventivo, infatti, viene definita, sin dall'avvio, la parte del credito che il debitore si impegna a pagare, pertanto, per tale importo la certezza del mancato incasso non è sostenibile. Il creditore potrà quindi emettere la nota di variazione solamente per l'importo non garantito dal concordato, ossia sulla parte del credito che con alta probabilità non sarà incassato.

- APPROFONDIMENTO -

Si ritiene utile evidenziare un principio spesso precisato⁴, in tema di note di variazione, ma che ancora, oggi, genera confusione tra gli operatori.

La nota di variazione in diminuzione concerne il corrispettivo nel suo complesso, quindi, deve sempre essere emessa in rettifica sia della base imponibile sia della relativa imposta.

Questo significa che, nel caso la rettifica sia parziale - es. per comodità di calcolo ipotizziamo il 22% dell'intero corrispettivo -, non è possibile emettere la nota di variazione dell'intera IVA addebitata ma occorrerà rettificare, per la stessa percentuale, sia la base imponibile sia la relativa imposta – quindi, riprendendo l'esempio, si deve emettere la nota di variazione del 22% della base imponibile e del 22% dell'imposta -.

³ Articolo 26, comma 5-bis, DPR n.633/1972

⁴ Vedasi la Risoluzione n. 127/E del 3 aprile 2008.

Tale principio è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate, oltre che negli esempi della circolare in commento, anche in un recente risposta ad interpello⁵ in cui il contribuente riteneva di potere emettere la nota di variazione della sola IVA, in virtù del fatto che la parte del corrispettivo pari all'imposta, era stato classificato tra i crediti chirografari, mentre l'imponibile tra i crediti privilegiati, quindi con maggiori possibilità di incasso.

Anche in questa occasione, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che i presupposti per la nota di variazione in diminuzione riguardano sempre l'importo del credito nel suo complesso, quindi, non è mai possibile emettere la nota di variazione della sola imposta⁶.

2.5 Obblighi del cessionario/committente

La nuova formulazione dell'articolo 26 chiarisce che il cessionario/committente che riceve una nota di variazione in caso di avvio di una procedura concorsuale, non è obbligato ad annotare il documento e a riversare l'imposta. In questi casi, come già precisato in passato⁷, l'imposta resta a carico dell'Erario.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'obbligo di annotazione e versamento dell'imposta vige, invece, nei casi di note di variazione emesse a seguito di accordi di ristrutturazione dei debiti e nei casi di piani attestati, in quanto non si tratta di vere e proprie procedure concorsuali. In questi casi, pertanto, il cessionario/committente dovrà riversare l'imposta precedentemente detratta, così come è tenuto a farlo il debitore assoggettato a procedure esecutive.

Specularmente, l'Agenzia precisa che, nel caso vi sia l'incasso totale o parziale del credito, successivamente all'emissione della nota di variazione, il fornitore sarà obbligato a emettere una nota di variazione in aumento per la parte di credito incassata e versare la relativa imposta. In questi casi, solamente il cessionario/committente che, in occasione dell'emissione della precedente nota di variazione in diminuzione, aveva riversato l'imposta originariamente detratta, potrà esercitare nuovamente la detrazione dell'IVA sulla parte di corrispettivo pagato e addebitato nella nota di variazione in aumento.

⁵ Risposta ad interpello n. 801 del 2021

⁶ Naturalmente, salvo i casi di errata fatturazione per applicazione di un'aliquota sbagliata, in cui il presupposto per l'emissione è proprio la correzione dell'imposta addebitata.

⁷ Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, paragrafo 13.1

2.6 Decorrenza dei termini

L'Agenzia delle Entrate conferma che la nuova disciplina si applica alle procedure concorsuali avviate in seguito alla data di entrata in vigore della modifica, ossia dal 26 maggio 2021.

- OSSERVAZIONI -

Si ritiene doveroso evidenziare alcuni profili di incoerenza della disposizione concernente l'entrata in vigore della nuova disciplina con la *ratio* stessa della modifica e con le indicazioni comunitarie che l'Italia ha dovuto recepire.

Come detto in premessa, la modifica normativa in commento ha consentito di evitare il rischio di infrazione segnalato dalla Corte di Giustizia UE, che aveva ritenuto la disciplina nazionale non coerente con i principi comunitari.

Come riportato anche dall'Agenzia delle Entrate, la CGUE ammette la variazione in diminuzione anche in presenza di una *"ragionevole probabilità che il debito non sia saldato"* e tale ragionevole probabilità è stato confermato esserci in tutti i casi in cui viene avviata una procedura concorsuale. Circoscrivere le nuove regole di emissione alle sole procedure avviate in seguito al 26 maggio 2021, invece, non appare coerente con quanto affermato a livello comunitario e rischia di creare situazioni paradossali in cui crediti ben più datati e rischiosi non potranno essere rettificati ancora per anni, mentre crediti più recenti o crediti futuri potranno essere (giustamente) rettificati sin dall'avvio della procedura.

Peraltro, si evidenzia che, sin dalla data della sentenza della CGUE, quindi prima della descritta modifica alla disciplina nazionale, vi potevano essere gli estremi per considerare non più contestabile, da parte dell'Amministrazione finanziaria, una nota di variazione emessa in coerenza con i principi interpretativi forniti dalla Corte di Giustizia UE. Il ritardo del Legislatore, nel recepire le indicazioni comunitarie, infatti, non dovrebbe avere ingiustificate ripercussioni sugli operatori e di queste criticità si auspicava si sarebbe tenuto conto durante la fase legislativa o interpretativa.

2.7 Altri strumenti di recupero del credito IVA

L'Agenzia delle Entrate coglie l'occasione per ribadire che la nota di variazione in diminuzione ha finalità e condizioni applicative proprie e che, laddove vengano meno i presupposti per l'emissione, non è possibile (salvo casi eccezionali) recuperare l'imposta

mediante gli strumenti della **dichiarazione integrativa⁸ o dell'istanza di restituzione dell'IVA non dovuta** (c.d. "rimborso anomalo")⁹.

Per quanto concerne la dichiarazione integrativa, l'Agenzia chiarisce che la procedura consente di correggere degli errori o omissioni dei dati indicati della dichiarazione annuale IVA che hanno portato al versamento di una imposta maggiore rispetto a quella dovuta. La mancata emissione della nota di variazione in diminuzione non può essere considerata un mero errore in quanto la sua emissione è puramente facoltativa. Laddove, pertanto, la mancata emissione sia dovuta all'inerzia dell'operatore, l'Agenzia delle Entrate ritiene non più esercitabile il diritto alla variazione, quindi, non utilizzabili altri strumenti di recupero dell'imposta.

Lo stesso ragionamento deve ritenersi applicabile con riguardo al c.d. "rimborso anomalo" per il quale l'Agenzia ribadisce il suo carattere di strumento eccezionale e residuale, utilizzabile solamente laddove vi sia stato un errore a fronte del quale il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente. Una casistica, affrontata in una recente risposta dell'Agenzia¹⁰, ricorre, ad esempio, quando risulti accertato che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (quindi senza annotarla e senza detrarre la relativa imposta).

⁸ Articolo 8, comma 6-bis, del DPR n. 322 del 1998.

⁹ Articolo 30-ter, DPR n. 633/1972

¹⁰ Risposta ad Interpello n. 762/2021