

CRISI D'IMPRESA

L'estensione della variazione Iva facilita gli accordi con i creditori

di Marco Capra

Nella difficile “arte del rilancio”, un piccolo aiuto è portato dal legislatore fiscale: con l’entrata in vigore, lo scorso 13.12.2014, del D. Lgs. n. 175/2014, cd. decreto Semplificazioni, è stato **eliminato il termine annuale per l’emissione delle note di variazione nei casi di accordo di ristrutturazione** dei debiti^[1] omologato e di **piano attestato**^[2] pubblicato nel Registro delle imprese.

La novella è da salutare con favore, perché facilita gli accordi con i creditori, rendendo meno pesante il sacrificio loro imposto: il beneficio, forse, non sarà determinante, ma *nice to have*.

La disciplina previgente, prevista dall’art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, riguardante le variazioni dell’imponibile e dell’imposta, vedeva la possibilità, per un contribuente, di esercitare il diritto ad emettere una nota di variazione, con valenza sull’imposta, solo a specifiche condizioni. L’operazione originaria, necessariamente fatturata in precedenza, doveva venir meno (in tutto o in parte), oppure doveva ridursi l’ammontare imponibile, in seguito a:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e casi assimilabili;
- mancato pagamento, totale o parziale, a causa di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose^[3];
- applicazione di abbuoni o sconti contrattualmente previsti.

Tale impostazione, generalmente, impediva il recupero dell’imposta nei casi di piano attestato e di accordo di ristrutturazione, a causa del trascorrere del termine annuale rispetto alla operazione originaria: è comune esperienza, infatti, che siffatte operazioni, per la loro complessità e la necessità di condivisione con il ceto creditorio, si perfezionano in circa 12 - 18 mesi.

La nuova previsione ha, dunque, lo scopo di:

- **estendere a queste due procedure para-concorsuali**, la cui importanza nel panorama degli strumenti di regolazione della crisi d’impresa è in forte crescita, **la disciplina prevista dall’art. 26** del D.P.R. n. 633/1972 per le procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento e procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore) e le procedure esecutive rimaste infruttuose;

- coordinare la disciplina sulla deducibilità delle perdite su crediti, in riferimento alle II.DD., e la disciplina Iva attinente alle variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

Tanto chiarito, è utile proporre una riflessione generale circa il **momento in cui può essere esercitato** il diritto alla detrazione. La mancata previsione di un limite da parte dell'art. 26 non consentirebbe in ogni caso il libero esercizio del diritto alla detrazione, in quanto dovrebbe, comunque, essere **rispettato il principio generale sancito dall'art. 19** del citato D.P.R. n. 633/1972, che prevede, come termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione, la **dichiarazione relativa al secondo anno successivo** a quello in cui tale diritto alla detrazione è sorto: in tale senso si è espressa l'Amministrazione Finanziaria con **Risoluzione n. 89/E/2002**.

Pertanto il recupero dell'Iva versata su crediti non incassati potrà essere effettuato fino all'invio della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per apportare la variazione in diminuzione.

Nel caso delle procedure concorsuali ed esecutive, **il momento da cui far decorrere il termine biennale** per l'esercizio del diritto alla detrazione, in base a quanto indicato nella **Circolare n. 77/E/2000**, sarebbero:

- in caso di dichiarazione di **fallimento**: dopo 10 giorni dal deposito in cancelleria del **piano di riparto** o 15 dal **decreto di chiusura**;
- in caso di **liquidazione coatta amministrativa**: dopo 20 giorni dalla **pubblicazione in Gazzetta Ufficiale** dell'avvenuto deposito del piano di riparto;
- in caso di **concordato fallimentare o preventivo**: dopo 15 giorni dall'affissione della **sentenza di omologazione** del concordato;
- in caso di **procedure esecutive**: le stesse si considerano infruttuose quando il **creditore è rimasto insoddisfatto**. Va precisato che il procedimento di esecuzione forzata si compone di tre fasi e cioè il pignoramento, la vendita all'asta e l'attribuzione del prezzo ricavato dalla vendita.

Nelle due nuove fattispecie - il piano attestato e l'accordo di ristrutturazione, come detto - in mancanza di un intervento di prassi dell'Amministrazione finanziaria, in base al dettato letterale della norma, si ritiene che il momento da cui far decorrere il termine biennale sia:

- per il **piano attestato**: la **pubblicazione nel Registro** delle imprese del piano stesso;
- per l'**accordo di ristrutturazione**: la pubblicazione del **decreto di omologazione** da parte del Tribunale.

Con specifico riferimento al piano attestato, è opportuno rammentare come, ai sensi dell'art. 67 del R.D. n. 267/1942, il **debitore non è obbligato alla pubblicazione sul registro imprese del piano**, bensì ne ha la mera facoltà^[4]. Con tutta probabilità, dunque, ove la "componente Iva" della massa passiva sia incisiva, si assisterà ad un conflitto tra il creditore ed il debitore: il creditore avrà interesse ad ottenere la pubblicazione del piano, in modo da ottenere la detrazione dell'Iva sulla parte di credito alla quale rinunciano^[5], mentre il debitore non avrà

interesse a ricevere le note di variazione, in quanto le stesse genereranno un corrispondente debito Iva.

Per approfondire le problematiche della risoluzione della crisi d'impresa ti raccomandiamo questo master di specializzazione:

[1] Art. 182-bis del R.D. 267/1942.

[2] Art. 67, terzo comma, lettera d) del R.D. 267/1942.

[3] Si veda la risoluzione n. 195/E/08 per i casi di inammissibilità della nota di variazione.

[4] Invero, i casi di pubblicazione sono relativamente rari, per comprensibili ragioni di riservatezza.

[5] Può essere utile una specifica previsione nell'accordo stesso.