

## IVA

---

### **Amministrazione straordinaria: nota di variazione dopo la definitività del piano di riparto**

di **Fabio Garrini**

In un [precedente contributo](#) si è avuto modo di commentare la [risposta all'istanza di interpello n. 190 del 13.06.2019](#) in merito alle modalità del contribuente che abbia aderito al **regime forfettario** di **recuperare l'imposta** divenuta **non dovuta** a seguito di infruttuosità; nel medesimo provvedimento vi è anche uno spunto di interesse riguardante il **diritto di recuperare l'imposta** nel caso di **cessionario / committente** interessato da procedura di **amministrazione straordinaria**, nonché il **momento** a partire dal quale tale diritto sorge.

#### **Amministrazione straordinaria: presupposto per la nota di variazione**

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che: *“Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, **successivamente alla registrazione** di cui agli articoli 23 e 24, **viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile**, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure concorsuali** o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'**articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267**, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, **il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione**, registrandola a norma dell'articolo 25.”*

Il **successivo comma 3** prevede invece la **regola generale** per le note di variazione in diminuzione: *“La disposizione di cui al comma 2 **non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti** e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.”*

Nella [circolare 77/E/2000](#), nell'ipotesi di procedura di amministrazione controllata, l'Agenzia aveva reputato che **non ci si trovasse nel caso di procedure concorsuali** (che consentono l'emissione della nota di credito senza limiti temporali), in quanto procedura che **esclude l'insolvenza del debitore**, il quale chiede, invece, di superare la momentanea difficoltà

attraverso una **dilazione dei pagamenti**.

La **L. 208/2015**, modificando la disciplina delle note di variazione, aveva **incluso l'amministrazione straordinaria nelle ipotesi che legittimano l'emissione della nota di variazione**; la riscrittura dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), operato dalla **Legge di bilancio 2016**, nella sostanza **ripristinando la disciplina precedente**, ha invece **dimenticato tale procedura**.

Sul punto si era espressa **Assonime nella circolare n. 1 del 25 gennaio 2017**, affermando che la **valenza interpretativa** della norma non dovrebbe venir meno per effetto della sua **soppressione** operata con la **Legge di bilancio 2016**, proprio perché si tratta di un **riconoscimento implicito** che **prescinde dal contenuto precettivo della norma stessa**.

Semmai, osservava Assonime, **rimaneva sul campo la questione del momento** in cui il fornitore di un'impresa assoggettata a tale procedura potesse effettuare la variazione:

- se al momento del **decreto** che dispone l'**amministrazione straordinaria**, analogamente a quanto avviene per le **altre procedure** tendenti al risanamento dell'impresa considerate nel **comma 2** (accordi di ristrutturazione e piani attestati), per le quali il recupero dell'Iva prescinde dalla infruttuosità della procedura;
- oppure – tenendo conto del fatto che presupposto del recupero è adesso l'**infruttuosità della procedura concorsuale** – in un **momento successivo**, ad esempio quando il credito dovesse subire uno **stralcio**.

Proprio su questo punto si inserisce il **parere dell'Agenzia**, sposando una tesi prossima alla seconda soluzione proposta.

**Nella [risposta all'istanza di interpello n. 190](#)** l'Agenzia si esprime sul punto e ricorda anche quale sia, nell'ambito della procedura di amministrazione straordinaria, il **presupposto per la restituzione**: esso è costituito dal momento in cui si ha la **definitività del piano di riparto finale**, a seguito della scadenza del termine per l'opposizione dei creditori, da cui risulta l'**infruttuosità della procedura**.



Master di specializzazione  
**LE NUOVE PROCEDURE CONCORSALE TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ**  
Scopri le sedi in programmazione >