

IVA

Note di variazione Iva nelle procedure concorsuali: i chiarimenti dell'Agenzia

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

IVA E DOGANE: TUTTE LE NOVITÀ NELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO

[Scopri di più >](#)

Con la [circolare 20/E/2021](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito gli attesi chiarimenti in relazione alle modifiche apportate dall'articolo 18 del c.d. Decreto Sostegni bis (D.L. 73/2021 convertito nella L. 106/2021) e già oggetto di commento in [precedente informativa](#).

La principale novità, che ha determinato diversi interventi all'interno della previsione contenuta **nell'articolo 26 del Decreto Iva**, attiene sostanzialmente alla possibilità, in caso di procedure concorsuali, di operare la nota di variazione in diminuzione sin dal **momento di apertura della procedura** medesima.

Riprendendo le stesse parole adottate dalle Entrate nel documento in commento “*il legislatore ha, quindi, voluto “anticipare” il dies a quo relativo all’emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore in relazione alle procedure concorsuali*”.

Successivamente all'emanazione del citato documento di prassi, l'Agenzia – in occasione di uno dei recenti Forum tradizionalmente organizzati dalla stampa specializzata – ha fornito un ulteriore chiarimento che, se confermato, potrebbe avere un notevole **impatto operativo** circa la possibilità di accelerare i tempi di recupero dell'Iva assolta in situazioni dove il cliente incorre in una **procedura concorsuale**, ma, nel contempo fornisce una **possibile “scappatoia”** a quanti, per inerzia, potrebbero farsi sfuggire il primo termine entro il quale si ritiene possibile emettere la **nota di variazione in diminuzione**.

Vediamo pertanto di sintetizzare, in *primis*, i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare 20/E/2021 e, a seguire, il **chiarimento “ufficioso”** che pertanto attende una conferma ufficiale.

I chiarimenti della circolare AdE 20/E/2021

Non è più necessaria la preventiva insinuazione al passivo

Si ritiene 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.

Esercizio a partire dal quale è consentita l'emissione della nota (dies a quo)

Deve, quindi, intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla “**necessaria partecipazione del creditore al concorso**” (cfr. circolare 77/2000 par.2.a, [risoluzione 155/E/2001](#), [risoluzione 89/E/2002](#) e [risoluzione 195/E/2008](#)).

Esercizio nel quale emettere la nota di variazione (primo dies a quem)

La **data a partire dalla quale** sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva in capo al cedente/prestatore è quella in cui il cessionario/committente è **assoggettato alla procedura** stessa.

Esercizio nel quale operare la detrazione (secondo dies a quem)

La **data entro cui emettere** la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Nota di variazione in diminuzione nel concordato preventivo

La **data entro cui esercitare il diritto alla detrazione** deve essere individuata nella data della liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione Iva relativa all'anno di emissione della nota.

In caso di **concordato preventivo**, a differenza delle altre procedure concorsuali, la parte dei corrispettivi fatturati dai creditori che dovrà essere pagata dai debitori sottoposti a detta procedura (**debiti falcidiati**) è individuata in modo specifico fin dal decreto di ammissione.

Obbligo di registrazione e riversamento negli accordi di ristrutturazione e piani attestati

Da ciò discende, quindi, che il creditore può emettere una nota di variazione in diminuzione **solo per la quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta**, in base alle percentuali definite dalla procedura.

Procedure concorsuali interessate

L'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, permane in capo al cessionario/committente, negli **accordi di ristrutturazione dei debiti** di cui all'[articolo 182-bis L.F.](#) e nei **piani attestati** ai sensi dell'[articolo 67, comma 3, lettera d\), L.F.](#). Tali istituti, infatti, non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto **mancano sia del carattere della “concorsualità”, sia di quello dell’“ufficialità”**.

Le nuove previsioni trovano applicazione solo con riferimento alle **procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021**, data di entrata in vigore del Decreto Sostegni-bis.

Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale **in una data precedente** al 26 maggio 2021, si dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, attendendo **l'esito infruttuoso** della stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione.

Strumenti alternativi alla nota di variazione in diminuzione

- **Non è possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva** a favore ai sensi dell'[articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998](#) per recuperare l'imposta versata, laddove non si riscontri la presenza di errori ed omissioni cui rimediare (presupposti necessari ai fini della sua presentazione).
- Per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'[articolo 30-ter D.P.R. 633/1972](#), si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano **condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale** (l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per **"colpevole" inerzia del soggetto passivo**.

Il "momento" di emissione della nota di variazione

In occasione del recente **Forum organizzato dal quotidiano Italia Oggi lo scorso 13 gennaio 2022** è stato posto il seguente quesito all'Agenzia delle entrate: la nota di variazione in diminuzione può essere emessa negli **anni successivi all'apertura della procedura concorsuale** ma durante lo svolgimento della stessa?

Con un chiarimento che attende di essere eventualmente recepito in un documento ufficiale di prassi l'Agenzia ha risposto quanto segue:

"Ciò detto, si ritiene che, per coloro che abbiano deciso di attendere l'esito della procedura - non avvalendosi della facoltà di emettere la nota di variazione alla sua apertura - la definitività del piano di riparto infruttuoso, che attesta il definitivo mancato pagamento del corrispettivo, possa costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione ex comma 2 dell'articolo 26".

In pratica, secondo tali indicazioni, la nota di variazione in diminuzione potrebbe essere alternativamente emessa in **due distinti momenti**:

- **all'apertura della procedura** concorsuale (senza doversi, quindi, insinuarsi al passivo);
- **all'esito della infruttuosità** della procedura concorsuale (in questo caso con l'obbligo di

doversi insinuare nella medesima).

Parrebbe pertanto **esclusa** - in ipotesi di probabile durata pluriennale della procedura concorsuale - la possibilità di emettere la **nota di variazione in diminuzione negli anni "intermedi" della procedura** stessa.