

SETTORE IVA

LA NOTA DI VARIAZIONE NEL CONCORDATO PREVENTIVO E NEL PIANO DI RISANAMENTO

RIFERIMENTI

- **Art. 26, DPR n. 633/72**
- **Risposte interpello Agenzia Entrate 30.10.2018, n. 54, 17.12.2018, n. 110 e 18.12.2018, n. 113**

IN SINTESI

L'Agenzia delle Entrate, in risposta a due specifici interpelli, ha chiarito che le note di variazione emesse dai creditori nei confronti di un debitore ammesso al concordato preventivo con continuità aziendale, per il recupero dell'IVA riferita alla parte falciata del credito, devono essere annotate dal debitore nei registri IVA, ma la relativa imposta non è comunque dovuta.

Tale conclusione risulta in linea con quanto già precisato per le note di variazione emesse nei confronti di un soggetto fallito / ammesso al concordato preventivo liquidatorio.

La stessa Agenzia, nel fornire risposta ad un altro interpello, ha evidenziato che, in presenza di un piano attestato di risanamento, la non riconducibilità di quest'ultimo ad una procedura concorsuale comporta la sussistenza, in capo al debitore, dell'obbligo di annotazione della nota di variazione nonché di versamento dell'IVA.

Come noto, per effetto di quanto stabilito dall'art. 26, DPR n. 633/72, nel caso in cui un'operazione per la quale è stata emessa fattura **viene meno in tutto o in parte per il mancato pagamento** (totale o parziale) **del corrispettivo a causa dell'assoggettamento** dell'acquirente / committente **ad una procedura concorsuale**, è consentita l'emissione della nota di credito, anche oltre il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

Al fine del recupero dell'IVA è necessario che:

- il creditore abbia **partecipato alla procedura**. In particolare, nell'ipotesi del fallimento è richiesta l'avvenuta **insinuazione nel passivo fallimentare**;
- la **procedura risulti infruttuosa**.

La previsione dell'infruttuosità comporta che il diritto del creditore ad emettere la nota di variazione può essere esercitato solo quando lo stesso ha la **giuridica certezza della irrecuperabilità del credito**.

Di seguito, dopo aver riepilogato la disciplina delle note di variazione emesse nei confronti dei soggetti in procedura concorsuale, si esaminano le Risposte 30.10.2018, n. 54 e 18.12.2018, n. 113 fornite dall'Agenzia delle Entrate con riferimento all'emissione di detti documenti nell'ambito di un **concordato preventivo con continuità aziendale**.

Va evidenziato che la stessa Agenzia, con la Risposta 17.12.2018, n. 110, ha altresì chiarito il "trattamento" da riservare alle note di variazione emesse dai creditori di un'impresa che ha depositato presso il Registro delle Imprese il **piano attestato di risanamento**.

EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE

MOMENTO DI EMISSIONE

Il momento di irrecuperabilità del credito, **a decorrere dal quale è consentita l'emissione della nota di credito**, è così individuato.

Procedura	Momento di accertamento dell'infruttuosità
Fallimento	Scadenza del termine per proporre reclamo avverso il Decreto di chiusura del fallimento ovvero per proporre osservazioni al Decreto con il quale il Giudice rende esecutivo il piano di riparto.
Concordato preventivo	<p>Sentenza di omologazione e successivo adempimento del debitore agli obblighi assunti in sede concordataria.</p> <p>Come precisato dall'Agenzia nella Circolare 7.4.2017, n. 8/E, qualora, a causa del mancato adempimento del debitore o di comportamenti dolosi, venga dichiarato il fallimento del debitore, la nota di credito può essere emessa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • soltanto dopo che il piano di riparto dell'attivo è divenuto definitivo; ovvero • in assenza del piano, a chiusura del fallimento. <p> Nel concordato preventivo l'infruttuosità riguarda la parte di crediti chirografari non soddisfatta dalla proposta del debitore.</p>
Concordato fallimentare	Passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato.
Liquidazione coatta amministrativa	Definitività del piano di riparto predisposto dalla competente Autorità.

L'emissione della nota di variazione in diminuzione (nota di credito) è di fatto consentita soltanto alla chiusura della procedura.



Si rammenta che la Finanziaria 2016, a decorrere dalle procedure aperte dall'1.1.2017, aveva previsto la possibilità per il cedente / prestatore di emettere la nota di credito senza dover attendere l'infruttuosità della procedura, con conseguente anticipazione del momento di recupero dell'IVA versata e non incassata, nonché l'eliminazione dell'obbligo di annotazione "a debito" della nota di variazione emessa dal cedente / prestatore.

Tali previsioni non sono mai entrate in vigore, essendo state abrogate dalla Finanziaria 2017.

L'emissione della nota di variazione senza limiti temporali (salvo il termine per esercitare il diritto alla detrazione) è riconosciuta anche in presenza di un **piano attestato di risanamento / accordo di ristrutturazione dei debiti**, ossia, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 30.12.2014, n. 31/E

"a procedure che, sebbene disciplinate dalla legge fallimentare, non hanno pienamente natura concorsuale, basandosi su un accordo / piano di ristrutturazione del debito che non presuppone lo stato d'insolvenza, ma serve ad evitarlo".

In particolare, relativamente a tali procedure, il **momento di emissione della nota di variazione prescinde dall'infruttuosità delle stesse.**

Termine ultimo per l'emissione della nota di variazione

Ancorché non siano previsti limiti temporali per l'emissione del documento, al fine di **evitare la perdita del diritto alla detrazione**, la nota di variazione, come ribadito dall'Agenzia nella Risoluzione 17.2.2009, n. 42/E

"deve essere emessa, comunque, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione".



Va evidenziato che, a seguito della nuova previsione contenuta nell'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, introdotta dall'art. 2, DL n. 50/2017, a decorrere **dalle fatture emesse dall'1.1.2017**, il diritto alla detrazione può essere esercitato entro il termine di presentazione della **dichiarazione relativa all'anno in cui lo stesso è sorto.**

Di conseguenza la nota di variazione va emessa entro tale più breve termine.

L'Agenzia, nella citata Risposta n. 113, ha precisato che qualora la nota di variazione sia **emessa dopo il decorso dei predetti termini:**

- l'emittente **non ha diritto ad esercitare la detrazione;**
- il destinatario **non è obbligato alla relativa registrazione.**

MODALITÀ DI EMISSIONE

La nota di variazione **non può essere emessa per la sola IVA.** In merito l'Agenzia si è espressa nella Risoluzione 17.4.2000, n. 77/E, affermando che

"la variazione in diminuzione deve essere operata sia riguardo all'imponibile che alla relativa imposta".

Analogamente, nella Risoluzione 3.4.2008, n. 127/E riguardante la **nota di credito emessa da un professionista** che si insinua nell'ambito della procedura concorsuale, l'Agenzia ha affermato che

"il professionista ... è portatore di un credito complessivo per prestazioni professionali, composto da imponibile ed imposta sul valore aggiunto, elementi strettamente collegati tra loro da un nesso inscindibile. Ne consegue che se il piano di riparto, approvato dal giudice fallimentare, dispone il pagamento parziale del credito riguardante le prestazioni professionali rese ante fallimento, ancorché lo stesso faccia riferimento alla sola voce imponibile iscritta tra i crediti privilegiati, sotto il profilo fiscale i professionisti emetteranno fattura per un importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore, dal quale andrà scorporata l'Iva relativa".



Qualora l'importo liquidato dal Giudice risulti inferiore all'ammontare complessivo del credito professionale, comprensivo dell'IVA, al momento dell'emissione della fattura sarà necessario ridurre proporzionalmente la base imponibile e la relativa imposta.

Come confermato dall'Agenzia

"la variazione in diminuzione deve ... essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile".

Di conseguenza

"il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta".

ADEMPIMENTI DEGLI ORGANI DELLA PROCEDURA CONCORSALE

FALLIMENTO

Con riguardo al fallimento, nella citata Circolare n. 8/E, l'Agenzia ha confermato quanto già sostenuto nella predetta Circolare n. 77/E e nella Risoluzione 12.10.2001, n. 155/E, ossia che il **curatore**, relativamente all'operazione originaria già annotata nel registro IVA degli acquisti, ha l'obbligo di rilevare la **corrispondente variazione in aumento** nel registro delle fatture emesse / corrispettivi.

Tale adempimento consente di evidenziare il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis ma **non comporta comunque l'inclusione dello stesso nel riparto finale**, in quanto divenuto definitivo.

CONCORDATO PREVENTIVO CON CONTINUITÀ AZIENDALE

Come accennato l'Agenzia, nell'ambito delle citate Risposte nn. 54 e 113, ha fornito chiarimenti con riguardo al trattamento applicabile, in capo ad una società in concordato preventivo con continuità aziendale ex art. 186-bis, Legge fallimentare, alla nota di variazione emessa dal creditore rimasto insoddisfatto relativamente alla parte di credito oggetto di falcidia concordataria.

In particolare i casi oggetto di interpello riguardano rispettivamente:

- una società ammessa al concordato con continuità aziendale che ha assicurato il pagamento integrale dei creditori privilegiati ed il pagamento dei creditori chirografari limitatamente al 12,665%, con conseguente falcidia del restante 87,335% (Risposta n. 54);
- una società ammessa al concordato con continuità aziendale che ha assicurato il pagamento integrale dei creditori privilegiati ed il pagamento dei creditori chirografari, suddivisi in 3 classi, in percentuali differenziate (Risposta n. 113).

Nell'esame delle predette ipotesi l'Agenzia richiama innanzitutto la Risoluzione 17.10.2001, n. 161/E, relativa alla fattispecie del **concordato preventivo liquidatorio** ex art. 160, Legge fallimentare, nella quale è stato precisato che

"dato che la nota di variazione è afferente all'IVA non riscossa dal creditore, per un debito sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, la registrazione della predetta nota non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di rispondere verso l'Erario di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi del concordato preventivo".

Diversamente, infatti, si determinerebbe una deroga all'efficacia liberatoria della procedura, ingiustificata in relazione alle norme che dispongono l'estinzione dei debiti sorti anteriormente all'inizio della procedura.

Di fatto, la "rettifica della detrazione", intesa quale versamento dell'IVA a debito indicata nella nota di variazione, "non viene considerata doverosa alla luce delle stesse logiche che ispirano la procedura concorsuale e della più ampia finalità di esdebitazione del debitore cui la medesima è orientata". Ciò è coerente:

- con il comma 2 del citato art. 26 che qualifica le procedure concorsuali come causa del mancato pagamento in tutto o in parte del prezzo;
- con l'art. 185, par. 2, Direttiva n. 2006/112/CE che prevede una deroga all'obbligo di rettifica della detrazione in caso di variazione dell'IVA in presenza di operazioni totalmente o parzialmente non pagate.

Secondo l'Agenzia non rileva quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 22.2.2018, causa C-396/16 ossia che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva del concordato non costituisce un'ipotesi di operazione non pagata e comporta pertanto l'obbligo di versamento dell'IVA. Infatti, come evidenziato nella Risposta n. 54 in esame

"la normativa nazionale (articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972)... qualifica le procedure concorsuali come causa del «mancato pagamento in tutto o in parte del prezzo convenuto», cui consegue il diritto del debitore al mantenimento della detrazione dell'IVA conseguente all'operazione originaria".

Risultano pertanto confermate, anche in caso di **concordato preventivo con continuità aziendale**, le conclusioni della citata Risoluzione n. 161/E e pertanto **la nota di variazione emessa dal creditore a seguito del concordato preventivo del debitore ed annotata nei registri IVA non determina l'insorgere, nei confronti di quest'ultimo, di un debito verso l'Erario corrispondente all'IVA evidenziata in tale documento.**



NOTA DI VARIAZIONE E PIANO ATTESTATO DI RISANAMENTO

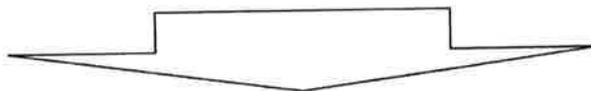
Sul tema dell'emissione delle note di variazione recentemente l'Agenzia è di nuovo intervenuta nell'ambito della Risposta 17.12.2018, n. 110, con riguardo al caso di un'impresa in crisi che ha provveduto al deposito del **piano attestato di risanamento**.

Richiamando l'orientamento giurisprudenziale e, in particolare, la sentenza della Corte di Cassazione 25.1.2018, n. 1895 secondo la quale il piano attestato "**non è una procedura concorsuale**", l'Agenzia ritiene che

*"il debitore abbia l'obbligo, non solo di **registrare la nota di variazione in diminuzione**, ma anche di **procedere al riversamento della relativa imposta all'Erario senza attendere la conclusione del piano di risanamento**".*

NOTA DI CREDITO EMESSA NEI CONFRONTI DI DEBITORE

- in piano attestato di risanamento



- **annotazione** della nota di credito sul registro fatture emesse / corrispettivi
- **obbligo di versamento** dell'IVA evidenziata nella nota di credito

■