

Fisco – Note di variazione Iva ai tempi supplementari: per i creditori delle procedure concorsuali avviate nel 2022 c'è tempo fino al 2 maggio 2023
Ricca da pag. 8

C'è tempo fino al 2 maggio 2023 per i creditori delle procedure concorsuali avviate nel 2022

Note di variazione Iva, si può andare ai tempi supplementari

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

I creditori delle procedure concorsuali avviate nel 2022 che non hanno emesso la nota di variazione in diminuzione dell'Iva entro il 31 dicembre scorso hanno ancora tempo fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale (2 maggio 2023); in tal caso, però, l'imposta si recupera nell'anno corrente e non può quindi concorrere alla determinazione (e alla compensazione) dell'eventuale credito del 2022. Questo per effetto dell'orientamento manifestato dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 192/2020 e confermato successivamente, in particolare in sede di commento delle modifiche apportate all'art. 26 del dpr n. 633/72 dal dl n. 73/2021.

L'interpretazione dell'Agenzia si basa, sostanzialmente, sul principio secondo cui il diritto alla detrazione, alla cui disciplina la norma ricollega il recupero dell'Iva conseguente alla riduzione o al venir meno dell'operazione imponibile, si esercita con riferimento al periodo nel corso del quale è disponibile il supporto documentale, ossia la fattura d'acquisto o, come nella fattispecie, la nota di variazione.

L'Iva sui crediti insoddisfatti. Il comma 3-bis dell'art. 26, inserito dall'art. 18 del dl 73/2021, stabilisce che in caso di mancato pagamento del corrispettivo, totale o parziale, il cedente o prestatore può esercitare il diritto di recuperare l'imposta, mediante rettifica in diminuzione:

a) a partire dalla data in cui il cessionario/committente è assoggettato a una procedura concorsuale, ovvero dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis del rd n. 267/1942 (legge fallimentare), o dalla data di pubblicazione nel registro del-

le imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d), di detto rd;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Rispetto al passato, l'innovazione introdotta dalla predetta lettera a), con effetto sulle procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26 maggio 2021, consente al creditore di anticipare il diritto di recuperare l'imposta sul credito in sofferenza, previa emissione della nota di variazione in diminuzione ai sensi del comma 2 dell'art. 26, già al momento dell'apertura della procedura concorsuale, senza dover attendere l'accertamento definitivo della inesigibilità attestato dalla chiusura della procedura.

A proposito della decorrenza della novità, con risposta a interpello n. 216/2022 l'Agenzia ha ritenuto che nel caso in cui una procedura concorsuale avviata prima del 26 maggio 2021 evolva dopo tale data in una differente procedura (es. procedura di amministrazione straordinaria sfociata poi in dichiarazione di fallimento), si applicano le regole precedenti, sicché occorre attendere la chiusura della procedura.

Per l'individuazione del momento nel quale, in base alla novellata disposizione, il creditore può emettere la nota di variazione (e dal quale decorre, quindi, il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta da essa risultante), occorre fare riferimento alle disposizioni del comma 10-bis dell'art. 26, secondo cui il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento, oppure
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, oppure
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo, oppure
- del decreto che dispone la pro-

cedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Di conseguenza, è stata espressamente regolata l'ipotesi in cui, dopo avere recuperato l'imposta sul credito insinuato al passivo della procedura già all'avvio della medesima, il creditore ne ottenga, in tutto o in parte, il pagamento: il comma 5-bis dell'art. 26 prevede che, in tale eventualità, il creditore dovrà attivarsi per restituire l'imposta relativa alla quota di credito incassata, emettendo una nota di variazione in aumento, mentre il cessionario/committente che si sia reso debitore dell'imposta relativa alla variazione in diminuzione avrà diritto di detrarre l'imposta relativa alla variazione in aumento (ovviamente solo nell'ipotesi in cui abbia precedentemente contabilizzato a debito l'imposta della nota di variazione in diminuzione).

Le modifiche introdotte dal dl 73/2021 interessano le procedure concorsuali in senso stretto, ossia il fallimento, la liquidazione coatta amministrativa, il concordato preventivo e l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. In relazione alla procedura di liquidazione coatta amministrativa, con risposta n. 100/2022 l'Agenzia ha ritenuto che, ai fini in esame, rilevi non solo la procedura contemplata dalla legge fallimentare, ma anche quella prevista da leggi speciali, quale la recente norma per gli enti vigilati dalle regioni o dalle province autonome. Nulla è cambia-



to, invece, per le altre fattispecie, anch'esse richiamate alla lettera a) del comma 3-bis dell'art. 26, nonché per le procedure esecutive individuali di cui alla lettera b), in relazione alle quali il diritto al recupero dell'Iva sorge:

- alla data del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti

- alla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato

- alla data di accertamento dell'esito infruttuoso della procedura esecutiva individuale (cfr. le disposizioni del comma 12 dell'art. 26).

Occorre evidenziare che, alla luce della modifica normativa e della giurisprudenza della Corte di giustizia, nella circolare 20/2021 l'Agenzia ha superato il precedente orientamento che subordinava la possibilità di emettere la nota di variazione alla necessaria partecipazione del creditore al concorso, ammettendo ora 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". Nella sentenza 11 giugno 2020, C-146/19, infatti, la Corte di giustizia, pur giustificando, in via di principio, la condizione di subordinare la riduzione dell'imponibile all'insinuazione del credito nella procedura, ha però ritenuto che tale condizione non debba operare nel caso in cui il soggetto passivo dimostri che, anche se avesse insinuato il proprio credito, non lo avrebbe riscosso. Quest'ultima puntualizzazione è stata ripresa dall'Agenzia nella risposta n. 181/2022, ove è stato chiarito che l'insinuazione al passivo non è necessaria neppure per le procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021, sicché il diritto alla variazione in diminuzione sorge anche nell'ipo-

tesi di omessa insinuazione, ma solo se il contribuente possa dimostrare l'infruttuosità della procedura fallimentare per mancanza di attivo. L'Agenzia ha inoltre ricordato che, come già precisato nella risposta n. 102/2022, il diritto alla variazione non è esercitabile nel caso in cui il credito risulti prescritto prima dell'apertura della procedura, circostanza che ne impedisce l'ammissione al passivo.

I termini per l'emissione della nota di variazione.

Come accennato in apertura, dal tenore letterale del comma 2 dell'art. 26 del dpr 633/72, in base al quale il cedente/prestatore recupera l'Iva della nota di variazione in diminuzione portandola in detrazione a norma dell'art. 19, l'Agenzia fa discendere l'applicabilità delle regole in materia di diritto alla detrazione anche per quanto riguarda i termini di decadenza. La circolare n. 20/2021 ribadisce infatti che la nota di variazione in diminuzione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta nel quale si è verificato il presupposto, cioè l'anno dell'apertura della procedura concorsuale (secondo la risposta a interpello n. 593/2020, la decadenza si verifica allo spirare del termine ordinario di scadenza per la presentazione della dichiarazione, per cui non è possibile fare valere il maggior termine di novanta giorni previsto dall'art. 2, comma 7, del dpr 322/98 per la validità della dichiarazione tardiva). Nello stesso termine, inoltre, va operata la detrazione della relativa Iva, con riferimento, però, al periodo d'imposta di emissione della nota di variazione (e non al periodo d'imposta nel quale si è realizzato il presupposto per l'emissione della stessa).

Ipotizzando, per esempio, l'avvio della procedura concorsuale il 15 settembre 2022, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa nell'arco temporale

che va da tale data fino al 2 maggio 2023 (cadendo di domenica il 30 aprile 2023, termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva); quanto al recupero dell'Iva:

- se la nota è stata emessa entro il 31 dicembre 2022, la detrazione dell'Iva è esercitabile in una delle liquidazioni periodiche tra settembre e dicembre 2022, oppure direttamente nella dichiarazione annuale Iva 2023 per il 2022;

- se la nota è invece emessa tra il 1° gennaio e il 2 maggio 2023, la detrazione è esercitabile a partire dalla liquidazione periodica in cui è compresa la data di emissione e fino alla dichiarazione annuale 2024 per il 2023.

Qualora il creditore non eserciti tempestivamente, nel termine sopra indicato, il proprio diritto con riferimento al periodo d'imposta di apertura della procedura concorsuale, potrà comunque attivarsi per recuperare l'Iva su credito insoddisfatto assumendo quale presupposto di legittimazione l'infruttuosità della procedura.

Lo ha precisato l'Agenzia delle entrate, integrando i chiarimenti della circolare n. 20/2021, in occasione del forum di *ItaliaOggi* del gennaio 2022. La precisazione è stata ripresa nella risposta a interpello n. 485/2022, ove si legge che "per coloro che decidano 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, può costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione ex comma 2 dell'articolo 26".

In tale ipotesi, naturalmente, la nota di variazione va emessa (e il diritto alla detrazione va esercitato) entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta di chiusura della procedura.

— © Riproduzione riservata — ■

Iva e procedure concorsuali

00001

00001

- Per le procedure concorsuali aperte nel corso del 2022, il creditore può detrarre l'Iva anticipata sul credito non riscosso emettendo la nota di variazione in diminuzione entro il 2 maggio 2023
- La detrazione va operata con riferimento al periodo d'imposta (2022 o 2023) in cui è stata emessa la nota
- Il creditore che non si avvale della facoltà di emettere la nota di variazione con riferimento all'anno di apertura della procedura, potrà emetterla, per la quota corrispondente al credito insoddisfatto, alla chiusura