



A cura del Comitato Scientifico:

Pozzato Giuseppe Commercialista e Revisore Legale
Gasparinetti Raffaella Commercialista
Bisson Alessandra Commercialista
Buson Tiziana Commercialista e Revisore Legale
Chemello Valeria Consulente del Lavoro
Zimello Edoardo Consulente Aziendale
Pozzato Alice Commercialista
Minchio Alice Consulente del Lavoro

Casarotto Claudio Commercialista e Revisore Legale
Todeschini Stefano Commercialista e Revisore Legale
Falde Nicola Commercialista e Revisore Legale
Longhin Giorgio Commercialista Revisore Legale
Prinic Alessandro Commercialista e Revisore Legale
Masolo Nicola Commercialista
Poncato Francesco Maria Avvocato
Rigoni Stern Jacopo Avvocato

Circolare informativa monotematica n.3 del 11.01.2022

NOTE DI VARIAZIONI IVA: ULTERIORI CHIARIMENTI

L'art. 18 del D.L. 25 maggio 2021, n. 73 (cd. decreto "Sostegni-bis"), modificando l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, ha stabilito che, in caso di mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari o committenti coinvolti in procedure concorsuali, risulta possibile effettuare le variazioni in diminuzione fino dall'apertura della procedura, senza dovere attendere la conclusione della stessa. Le nuove regole si applicano nel caso in cui il cessionario o committente è stato assoggettato alla procedura concorsuale successivamente al 26 maggio 2021 (entrata in vigore del decreto "Sostegni-bis").
Da ultimo, l'Agenzia delle entrate, con la propria circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, ha chiarito la portata della nuova modifica normativa.

Note di variazione IVA: novità per le procedure concorsuali

L'art. 26, comma 3-bis, del D.P.R. n. 633/1972 (inserito ad opera del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, decreto "Sostegni-bis"), dispone l'**anticipazione** del momento in cui è consentita l'emissione di **note di accredito IVA** già dalla data:

- **di apertura di una procedura concorsuale ovvero**
- del **decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti** (di cui all'art. 182-bis dell'art. 1 della legge fallimentare) ovvero
- di **pubblicazione** nel Registro delle imprese di un **piano di risanamento e di riequilibrio** (attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d, della legge fallimentare).

Non si deve, dunque, attendere l'infertilità della procedura concorsuale.



Attenzione

Il riferimento all'**infertilità** delle procedure è stato, invece, mantenuto per l'ipotesi di mancato pagamento per **procedure esecutive individuali**.

Come scritto dalla stessa Agenzia delle entrate nella propria circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, le novità introdotte dal legislatore disciplinano separatamente le ipotesi di mancato



pagamento per procedure esecutive individuali infruttuose e per procedure concorsuali, in quest'ultimo caso, anticipando la possibilità di recuperare finanziariamente l'IVA addebitata e non incassata, senza dovere attendere la conclusione delle procedure. In tale modo, di fatto, il regime delle note di credito ai fini IVA è stato allineato a quanto disciplinato dal D.P.R. n. 917/1986 (art. 100, comma 5) in materia di deducibilità delle perdite sui crediti.



Attenzione

Le **disposizioni che anticipano la detrazione** conseguente a variazione in diminuzione alla data della procedura concorsuale o degli accordi di ristrutturazione o dei piani di risanamento e quelle relative alla disapplicazione dell'obbligo di registrare la variazione per la controparte contrattuale, nel caso di procedure concorsuali, **si applicano** nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una **procedura concorsuale successivamente al 26 maggio 2021**.

Da quanto precede consegue (fermo restando che la procedura concorsuale sia successiva al 26 maggio 2021) che le **note di variazione in diminuzione** potranno essere emesse dai cedenti/prestatori, anche in presenza di mancati pagamenti, in tutto o in parte, nei confronti di **debitori assoggettati a procedure concorsuali o preconcorsuali**:

- a decorrere dalla data di assoggettamento a fallimento ovvero liquidazione coatta amministrativa;
- a partire dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- dalla data del decreto di omologa per gli accordi di ristrutturazione dei debiti;
- dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese per i piani attestati.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate, con la citata circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, ha, inoltre, chiarito che:

- sulla scorta della posizione assunta in materia dalla Corte di giustizia UE (sent. 11 giugno 2020, causa C-146/19), **può emettere la nota di variazione in diminuzione** (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, di conseguenza, detrarre l'IVA non incassata anche il **creditore** (cedente/prestatore) che **non abbia effettuato l'insinuazione al passivo**. Nel dettaglio, l'Agenzia delle entrate, ritornando sui propri passi, ha affermato che:

“Deve (...) intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, se-condo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla “necessaria partecipazione del creditore al concorso” (cfr. circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, paragrafo 2.a, nonché risoluzioni n. 155/E del 12 ottobre 2001, n. 89/E del 18 marzo 2002 e risoluzione n. 195/E del 16 maggio 2008)”;

- nelle **procedure esecutive individuali**, la variazione in diminuzione resta comunque subordinata all'esito infruttuoso delle medesime e, quindi, il **creditore deve attendere**:



- in caso di **pignoramento presso terzi**, il verbale di pignoramento da cui risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare oppure
- in caso di **pignoramento di beni mobili**, il verbale di pignoramento dal quale risultino la mancanza di beni da pignorare o l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore o la sua irreperibilità oppure
- se si decide di interrompere la procedura esecutiva per **eccessiva onerosità**, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta;
- la **nota di variazione in diminuzione deve essere emessa** (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione**.



Esempio

Quindi, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022. Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023).

Procedure concorsuali iniziate prima del 26 maggio 2021

Nei casi in cui il cessionario o committente sia stato assoggettato a una procedura concorsuale prima del 26 maggio 2021, saranno applicabili, in tema di note di variazione IVA, le regole precedenti. Quindi, in tali casi, andranno presi a riferimento, per l'emissione di **note di variazione in diminuzione IVA**, i seguenti **termini**, nonché **modalità operative**.

Tipologia	Data "giuridica certezza" irreperibilità credito	Tempistica recupero	Importo credito	Modalità recupero
Fallimento e liquidazione coatta amministrativa	Scadenza del termine per la presentazione delle osservazioni al piano di ripartizione finale stabilito dal giudice delegato (risoluzione 5 maggio 2009, n. 120/E) o, in mancanza di piano di ripartizione, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento	Entro e non oltre il secondo anno successivo a quello in cui si ha la "giuridica certezza" della non recuperabilità del credito	Parte credito originario non incassabile	Nota di credito
Concordato preventivo	Adempimento degli obblighi assunti in sede di			



		concordato come da sentenza di omologazione (C.M. 17 aprile 2000, n. 77/E). Parte della dottrina sostiene che si possa prendere a riferimento anche l'esecuzione della proposta concordataria e, quindi, il provvedimento di esecutività del piano di ripartizione finale			
Concordato fallimentare		Data di passaggio in giudicato della sentenza di omologazione	Entro e non oltre il secondo anno successivo a quello in cui si ha la "giuridica certezza" della non recuperabilità del credito	Parte credito originario non incassabile	Nota di credito



Attenzione

Con la recente risposta all'istanza di interpello 3 dicembre 2021, n. 801, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per i **concordati preventivi** avviati in data antecedente alla data di entrata in vigore del decreto "Sostegni-bis", si applicano le indicazioni già rese in passato dall'Amministrazione finanziaria, con cui è stato chiarito che, in caso di concordato preventivo, trattandosi di procedura concorsuale, la **nota di variazione può essere emessa solo quando è definitivamente accertata l'infirmità della procedura.**

Note di variazione IVA: profili generali

Si ricorda che gli **errori e/o le inesattezze** che si sono verificati all'atto dell'originaria emissione della **fattura** possono essere **corretti** mediante l'emissione di un documento rettificativo, detto "**nota di variazione**".

Le note di variazione si distinguono in:

- note di variazione **in aumento** (cd. **note di debito**), la cui emissione è **obbligatoria** ogni qual volta, successivamente all'emissione della fattura, l'ammontare imponibile o la relativa imposta vengano ad aumentare per qualsiasi motivo;
- note di variazione **in diminuzione** (cd. **note di credito**), la cui emissione è **facoltativa** e possono essere emesse, a seconda dell'operazione, entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile originaria ovvero senza limiti temporali.



Attenzione

La **nota di credito**, oltre a essere numerata, **deve contenere** l'indicazione dell'ammontare della variazione e della relativa imposta (C.M. 21 novembre 1972, n. 27/522432).

Nell'ipotesi di emissione di note di credito per **variazioni in diminuzione**, l'**aliquota** da usare sarà sempre quella che è stata **applicata in origine** all'operazione e che risulta dalla fattura che si intende rettificare

Nel caso di emissione di **note di debito per variazioni in aumento dell'imponibile**, occorre prestare particolare attenzione alla natura dell'operazione e, quindi, alla fattura che si intende rettificare, tenendo ben **distinte le rettifiche relative a cessioni di beni da quelle relative a prestazioni di servizi**:

- nel primo caso (**cessioni di beni**), si dovrà applicare la stessa **aliquota vigente al momento della consegna** e che, di regola, è indicata nella fattura che si intende rettificare. Per meglio dire, l'aliquota IVA applicabile è quella vigente al momento della consegna o spedizione del bene ovvero, se antecedente, quella in vigore nel giorno in cui è stata emessa la fattura o è avvenuto il pagamento del corrispettivo;
- nel secondo caso (**prestazione di servizi e somministrazione di beni**), l'**aliquota** da applicare sarà quella **vigente nel giorno in cui si emette la nota** di variazione in aumento.



Ricorda

Risulta opportuno evidenziare che, a decorrere dal 1° gennaio 2013, è possibile emettere la fattura rettificativa (nota di variazione) – a prescindere dall'ammontare – in **modalità semplificata** (art. 21-bis del D.P.R. n. 633/1972).

In pratica, la nota di variazione deve riportare almeno le seguenti indicazioni:

1. la data di emissione;
2. il numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
3. la ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
4. il numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
5. la ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato, può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della UE, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;



6. la descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
7. l'ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;
8. il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.



TOUICK TV

Attenzione

La richiesta di indicare i riferimenti della fattura emessa e gli elementi oggetto di variazione, tutta- via, rischia di complicare la gestione di questi documenti. Potrebbe essere il caso delle note di ac- credito emesse in funzione di **rettifica o sconto prezzo** per il raggiungimento, ad esempio, dei **budget** di acquisto realizzati dall'acquirente (distributore, rivenditore, ecc.) nell'anno o in altro arco temporale. In caso di **sconti previsti contrattualmente**, appare legittima l'emissione di note di credito che riportino, fra l'altro, l'indicazione del contratto, il volume d'affari di riferimento, la per- centuale e l'entità dello sconto, non essendo ricavabile da alcuna disposizione di legge interna che la nota di credito debba riportare l'indicazione specifica delle singole fatture a cui lo sconto si riferi-sce (Cass., sent. 11 aprile 1996, n. 3428).



Riferimenti normativi

- D.L. 25 maggio 2021, n. 73, art. 18;
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26;
- R.D. 16 marzo 1942, n. 267, artt. 67 e 182-bis;
- Circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E;
- Risposta a interpello 3 dicembre 2021, n. 801.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento.