



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



DECRETO SOSTEGNI-BIS: LE NOTE DI VARIAZIONE SU CREDITI NON RISCOSSI NELLE PROCEDURE CONCORDATARIE

Il decreto Sostegni-bis (art. 18, comma 1, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73) ha modificato l'articolo 26 del Decreto IVA, prevedendo la possibilità di emettere la nota di credito in caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali non più nel momento in cui si verifica l'infruttuosità della procedura ma già dall'inizio della stessa.

di **La Redazione, Fabrizio Gritta**
IUS/12 - DIRITTO TRIBUTARIO
Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile
Raffaele Giaquinto

Pubblicato, Lunedì 10 Gennaio 2022



Abstract ENG

The Decree Sostegni-bis (art. 18, codicil 1, of the D.L. 25 May 2021, n. 73) has modified the article 26 of the Decree IVA, previewing the possibility to issue the credit note in case of non-payment of the fee from the customer, because of insolvency proceedings or of individual enforcement procedures, no longer at the time of the unsuccessful nature of the procedure, but since the beginning of it.

Durante la vita aziendale possono verificarsi casi in cui si rende necessario modificare una fattura già emessa, attraverso l'emissione di un nuovo documento, detto nota di variazione.

La variazione può riguardare sia aumenti di imponibile e/o IVA, sia rettifiche in diminuzione; nel primo caso si parla di note di debito, mentre per lo storno, parziale o totale di fatture, ci si riferisce alle note di credito. In altre parole, le n.d. vengono emesse quando, ad esempio, nella fattura comprovante l'operazione di vendita o prestazione di servizi siano stati riportati imponibili minori rispetto all'accordo, mentre le n.c. riguardano fattispecie che danno il diritto di correggere la fattura rimediando ai maggiori importi indicati per errore o per sopraggiunte circostanze.

Riferendoci alle note di credito, da un punto di vista contabile, l'operazione si configura come una diminuzione di ricavo (per la parte imponibile) e un minor debito IVA. Si tratta, a ben vedere, di una rettifica dell'imposta che il contribuente storna, detraendo, di fatto, l'importo dalla liquidazione IVA. Per tutto ciò, l'articolo 26 (ai commi 2 e seguenti) del D.P.R. 633/72 individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta, nel presupposto che la fattura originaria sia stata registrata dal cedente e abbia, perciò, concorso alla liquidazione IVA. La ratio per cui sono stati tassativamente individuati i presupposti è da ricercare nella necessità di definire con maggiore precisione, rispetto alla disposizione comunitaria, le cause che legittimano una variazione in diminuzione IVA, attuando così una disciplina positiva che sia anche espressione di esigenze di cautela fiscale e di stabilità dell'assetto delle transazioni economiche.

La tabella mostra, attraverso una breve descrizione, le casistiche del nuovo articolo 26, a seguito delle modifiche intercorse dall'entrata in vigore del Decreto Sostegni-bis.

Art. 26 D.P.R. 633/72

Descrizione breve

Comma 1

Prevede l'obbligo di emissione della nota di debito:

per qualsiasi motivo; inclusa rettifica di inesattezze. Comma 2

Prevede il diritto di emettere nota di credito per le seguenti casistiche:

annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili del contratto; in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Comma 3-bis

Prevede la possibilità di recuperare l'IVA sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

Comma 5-bis

Prevede l'obbligo di emettere nota di variazione in aumento, nel caso di pagamento del corrispettivo successivo alla emissione della nota di credito di cui al comma 3-bis.

In questo articolo cercheremo di fornire una panoramica sulla casistica indicata al comma 3-bis relativa alla possibilità di recuperare l'IVA sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

Il decreto Sostegni bis all'art. 18, comma 1, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, con la Legge 23 luglio 2021, n. 106, ha modificato l'articolo 26, in particolare, per quello che a noi interessa approfondire:

ha soppresso le parole "... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose ..." del comma 2 dell'articolo 26 D.P.R. 633/72. Per effetto di tale modifica, il comma 2 annovera, ora, unicamente i casi di variazione in diminuzione «in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente»; ha inserito il comma 3-bis che sostituisce il riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del debitore del comma 2 ora eliminato. Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del Decreto Sostegni-bis, le descritte modifiche normative apportate all'articolo 26 del Decreto IVA trovano applicazione solo con riferimento alle procedure

concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto. Dunque, per le sole procedure concorsuali avviate a partire dal 26 maggio 2021, c'è la possibilità di esercitare il diritto alla rettifica dell'IVA, emettendo nota di credito, da mancato pagamento già a partire dal momento in cui il cedente o prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale. Viceversa, se il debitore è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 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.

Il testo previgente del citato articolo 26 prevedeva la facoltà, in capo al cedente/prestatore, di portare in detrazione l'imposta applicata quando l'operazione viene meno o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza di mancato pagamento comprovato da procedure esecutive individuali o procedure concorsuali rimaste infruttuose (con la definitiva conclusione delle procedure stesse), da accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare) o piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della citata legge fallimentare.

In realtà, l'articolo 26 è stato oggetto di modificazioni nel corso degli ultimi anni. La legge di stabilità 2016, infatti, aveva anticipato al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto. Tuttavia, tale disposizione, di fatto non è stata mai operante. Successivamente, la legge di stabilità 2017 aveva ristabilito la possibilità di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, al momento di conclusione infruttuosa della procedura.

Tornando al nuovo articolo 26, per completare il quadro sulla tematica in esame, è opportuno richiamare il comma 5-bis, sempre introdotto dal Decreto Sostegni-bis, in base al quale, nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di credito, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, troverebbe applicazione la disposizione di cui al comma 1. In altri termini, al verificarsi dell'incasso del credito, si è obbligati all'emissione della nota di debito.

Con la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021 l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni operative sulla disciplina delle note di variazione in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta a seguito delle modifiche introdotte dal DL 73/2021.

Ciò premesso, prenderemo in esame i chiarimenti che forniscono le indicazioni principali

sulle novità introdotte dalla disposizione in commento, relativamente a questi due punti:

alla decorrenza del termine per l'emissione della nota di variazione; al termine per la detrazione dell'imposta nel caso di nota di credito ricevuta dal committente/cessionario. Per quanto concerne il primo punto, nella richiamata circolare, si fa riferimento al nuovo comma 3-bis, che prevede che la disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:

per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della legge fallimentare e i piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge fallimentare (lettera a); per le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (lettera b). lo stesso comma 3-bis individua, altresì, con riferimento alle procedure di cui alla lettera a), la data a partire dalla quale la variazione può essere operata. Qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-bis e 10-bis del D.P.R. 633/1972, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l'esito), ossia la data: della sentenza dichiarativa del fallimento; del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa; del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo; del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Il secondo punto, richiamato dalla circolare n. 20/E 2021, fa riferimento al diritto alla detrazione, prerogativa in base alla quale l'IVA sugli acquisti va a scomputare l'imposta da versare. Il sistema della detrazione consente infatti di versare l'imposta soltanto sulla differenza fra le vendite e gli acquisti e quindi di assoggettare ad essa il valore aggiunto del bene o del servizio. Al fine di determinare la detraibilità dell'IVA nell'ambito della liquidazione periodica va considerato che, ai sensi dell'art. 19 comma 1 D.P.R. n. 633/72, il diritto alla detrazione dell'IVA a credito sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ossia, come stabilito dall'art. 6 comma 5 D.P.R. n. 633/72, alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai fini IVA. Il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare la detrazione dell'IVA è individuato nel termine di presentazione del modello IVA relativo all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Il diritto alla detrazione può, quindi, essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti ("sostanziale" legato all'effettuazione dell'operazione e "formale" dell'emissione tempestiva della nota di variazione) e con riferimento al medesimo anno. Volendo esemplificare, spiega la circolare, 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.

Durante la vita aziendale possono verificarsi casi in cui si rende necessario modificare una fattura già emessa, attraverso l'emissione di un nuovo documento, detto nota di variazione.

La variazione può riguardare sia aumenti di imponibile e/o IVA, sia rettifiche in diminuzione; nel primo caso si parla di note di debito, mentre per lo storno, parziale o totale di fatture, ci si riferisce alle note di credito. In altre parole, le n.d. vengono emesse quando, ad esempio, nella fattura comprovante l'operazione di vendita o prestazione di servizi siano stati riportati imponibili minori rispetto all'accordo, mentre le n.c. riguardano fattispecie che danno il diritto di correggere la fattura rimediando ai maggiori importi indicati per errore o per sopraggiunte circostanze.

Riferendoci alle note di credito, da un punto di vista contabile, l'operazione si configura come una diminuzione di ricavo (per la parte imponibile) e un minor debito IVA. Si tratta, a ben vedere, di una rettifica dell'imposta che il contribuente storna, detraendo, di fatto, l'importo dalla liquidazione IVA. Per tutto ciò, l'articolo 26 (ai commi 2 e seguenti) del D.P.R. 633/72 individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta, nel presupposto che la fattura originaria sia stata registrata dal cedente e abbia, perciò, concorso alla liquidazione IVA. La ratio per cui sono stati tassativamente individuati i presupposti è da ricercare nella necessità di definire con maggiore precisione, rispetto alla disposizione comunitaria, le cause che legittimano una variazione in diminuzione IVA, attuando così una disciplina positiva che sia anche espressione di esigenze di cautela fiscale e di stabilità dell'assetto delle transazioni economiche.

La tabella mostra, attraverso una breve descrizione, le casistiche del nuovo articolo 26, a seguito delle modifiche intercorse dall'entrata in vigore del Decreto Sostegni-bis.

Art. 26 D.P.R. 633/72

Descrizione breve

Comma 1

Prevede l'obbligo di emissione della nota di debito:

per qualsiasi motivo; inclusa rettifica di inesattezze. Comma 2

Prevede il diritto di emettere nota di credito per le seguenti casistiche:

annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili del contratto; in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Comma 3-bis

Prevede la possibilità di recuperare l'IVA sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

Comma 5-bis

Prevede l'obbligo di emettere nota di variazione in aumento, nel caso di pagamento del corrispettivo successivo alla emissione della nota di credito di cui al comma 3-bis.

In questo articolo cercheremo di fornire una panoramica sulla casistica indicata al comma 3-bis relativa alla possibilità di recuperare l'IVA sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

Il decreto Sostegni bis all'art. 18, comma 1, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, con la Legge 23 luglio 2021, n. 106, ha modificato l'articolo 26, in particolare, per quello che a noi interessa approfondire:

ha soppresso le parole "... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose ..." del comma 2 dell'articolo 26 D.P.R. 633/72. Per effetto di tale modifica, il comma 2 annovera, ora, unicamente i casi di variazione in diminuzione «in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente»; ha inserito il comma 3-bis che sostituisce il riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del debitore del comma 2 ora eliminato. Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del Decreto Sostegni-bis, le descritte modifiche normative apportate all'articolo 26 del Decreto IVA trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto. Dunque, per le sole procedure concorsuali avviate a partire dal 26 maggio 2021, c'è la possibilità di esercitare il diritto alla rettifica dell'IVA, emettendo nota di credito, da mancato pagamento già a partire dal momento in cui il cedente o prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale. Viceversa, se il debitore è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 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.

Il testo previgente del citato articolo 26 prevedeva la facoltà, in capo al cedente/prestatore, di portare in detrazione l'imposta applicata quando l'operazione viene meno o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza di mancato pagamento comprovato da procedure esecutive individuali o procedure concorsuali rimaste infruttuose (con la definitiva conclusione delle procedure stesse), da accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare) o piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della citata legge fallimentare.

In realtà, l'articolo 26 è stato oggetto di modificazioni nel corso degli ultimi anni. La legge di stabilità 2016, infatti, aveva anticipato al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto. Tuttavia, tale disposizione, di fatto non è stata mai operante. Successivamente, la legge di stabilità 2017 aveva ristabilito la possibilità di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, al momento di conclusione infruttuosa della procedura.

Tornando al nuovo articolo 26, per completare il quadro sulla tematica in esame, è opportuno richiamare il comma 5-bis, sempre introdotto dal Decreto Sostegni-bis, in base al quale, nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di credito, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, troverebbe applicazione la disposizione di cui al comma 1. In altri termini, al verificarsi dell'incasso del credito, si è obbligati all'emissione della nota di debito.

Con la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021 l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni operative sulla disciplina delle note di variazione in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta a seguito delle modifiche introdotte dal DL 73/2021.

Ciò premesso, prenderemo in esame i chiarimenti che forniscono le indicazioni principali sulle novità introdotte dalla disposizione in commento, relativamente a questi due punti:

alla decorrenza del termine per l'emissione della nota di variazione; al termine per la detrazione dell'imposta nel caso di nota di credito ricevuta dal committente/cessionario. Per quanto concerne il primo punto, nella richiamata circolare, si fa riferimento al nuovo comma 3-bis, che prevede che la disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:

per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della legge fallimentare e i piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge fallimentare (lettera a); per le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (lettera b). lo stesso comma 3-bis individua, altresì, con riferimento alle procedure di cui alla lettera a), la data a partire dalla quale la variazione può essere operata. Qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-bis e 10-bis del D.P.R. 633/1972, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l'esito), ossia la data: della sentenza dichiarativa del fallimento; del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa; del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo; del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Il secondo punto, richiamato dalla circolare n. 20/E 2021, fa riferimento al diritto alla detrazione, prerogativa in base alla quale l'IVA sugli acquisti va a scomputare l'imposta da versare. Il sistema della detrazione consente infatti di versare l'imposta soltanto sulla differenza fra le vendite e gli acquisti e quindi di assoggettare ad essa il valore aggiunto del bene o del servizio. Al fine di determinare la detraibilità dell'IVA nell'ambito della liquidazione periodica va considerato che, ai sensi dell'art. 19 comma 1 D.P.R. n. 633/72, il diritto alla detrazione dell'IVA a credito sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ossia, come stabilito dall'art. 6 comma 5 D.P.R. n. 633/72, alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai fini IVA. Il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare la detrazione dell'IVA è individuato nel termine di presentazione del modello IVA relativo all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Il diritto alla detrazione può, quindi, essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti ("sostanziale" legato all'effettuazione dell'operazione e "formale" dell'emissione tempestiva della nota di variazione) e con riferimento al medesimo anno. Volendo esemplificare, spiega la circolare, 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.

Note e riferimenti bibliografici

DECRETO SOSTEGNI-BIS: LE NOTE DI VARIAZIONE SU CREDITI NON RISCOSSI NELLE
PROCEDURE CONCURSUALI

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:
<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=7983>