Nota di variazione Iva - si emette all'apertura del fallimento

Autore : Marianna Annicchiarico

Categoria : In Pratica

Tagged as : fallimento, note di variazione, pianto attestato, procedure infruttuoseristrutturazione dei debiti

Data : 21 Giugno 2021

L'articolo 18 del decreto Sostegni-bis ha modificato l'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 con riferimento alle regole applicabili per l'emissione della nota di variazione in diminuzione a seguito del mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo da parte del cessionario o committente assoggettato a una procedura concorsuale.

La nuova disciplina si applica alle procedure avviate a decorrere dal 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto legge) e consente di emettere la nota di credito già a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato ad una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato.

Per le procedure aperte fino al 25 maggio 2021, il cedente o prestatore è legittimato ad emettere la nota di credito solo a seguito della conclusione infruttuosa di una procedura concorsuale o esecutiva.

Per l'individuazione del momento in cui il cessionario o committente si considera assoggettato a una procedura concorsuale, assume rilievo 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.

Per le procedure esecutive individuali, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, permane la condizione di infruttuosità della procedura.

Le precedenti modifiche

La legge di stabilità 2016 (articolo 1, commi 126 e 127, della legge n. 208 del 2015) aveva già modificato il citato articolo 26 allo scopo di anticipare al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito senza dover attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio

del relativo diritto.

La legge di bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, della legge n. 232 del 2016) aveva ripristinato la regola secondo cui l'emissione di nota di credito IVA e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente.

La nuova disciplina

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 del decreto IVA, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione (registrandola a norma dell'articolo 25):

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Ove il fornitore si avvalga della facoltà di emettere la nota di credito iva, il cliente che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve registrare la variazione in aumento Iva a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al fornitore a titolo di rivalsa. L'obbligo di registrazione della variazione Iva in aumento, tuttavia, non sussiste nel caso in cui il fornitore sia in una procedura concorsuale.

Inoltre, è definito che nel caso in cui, successivamente all'assoggettamento del cliente alla procedura concorsuale, il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte, il fornitore dovrà emettere la nota di variazione in aumento ai fini Iva e il cliente potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva a seguito della registrazione della nota di variazione ricevuta.

Perché la modifica normativa

L'articolo 90, secondo paragrafo, della direttiva 2006/112/CE rimette agli Stati la facoltà di stabilire se e a quali condizioni riconoscere il diritto alla riduzione della base imponibile e dell'imposta in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo. Come chiarito dalla Corte di Giustizia (causa C-246/16), tale facoltà si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze e in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio; i giudici europei hanno, tuttavia, precisato che uno Stato non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta. E' ciò che accade in molte procedure concorsuali nazionali tenuto conto della durata delle stesse.

Normativa

- Articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73;
- articolo 1, commi 126 e 127, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;

- articolo 1, comma 567, lett. a), della legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Giurisprudenza

- Corte di Giustizia 23 novembre 2017, causa C-246/16.