

**Novità in tema di note di variazione IVA: linee operative dal 1/1/2017**

Linee operative a seguito delle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, in vigore dal 1/1/2017.

A cura dell’avv. Nicola Traverso

**LEGGE DI STABILITÀ 2016: NOVITÀ IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA**

**1. I nuovi presupposti per l’emissione della nota di variazione IVA**

La Legge di stabilità 2016[[1]](#footnote-1) recentemente approvata dal Parlamento, oltre ad aver inciso su molteplici e variegati aspetti economici, fiscali e normativi, ha integralmente riscritto l’art. 26 DPR 633/72 e ha così rimodellato la disciplina in materia di note di variazione IVA in diminuzione (per l’ipotesi di mancato pagamento del corrispettivo da parte del debitore, cessionario o committente).

Il nuovo testo dell’art. 26 del DPR 633/72 distingue i seguenti casi in cui può essere emessa la nota di variazione:

1. verificarsi di una causa di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione (e simili) dell’operazione rilevante ai fini IVA;
2. applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
3. assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria) o a un’altra procedura di soluzione della crisi di impresa (accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato di risanamento);
4. esperimento, da parte del fornitore, di una procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa.

Come noto, da tali ipotesi dipende il diverso limite temporale per effettuare la variazione:

1. entro il termine di un anno, per le cause di nullità, annullamento, etc., e nel caso di abbuoni o sconti (comma 2 dell’art. 26);
2. *sine die*, nell’ipotesi di procedure esecutive infruttuose o di procedure concorsuali (o simili), fatto salvo il termine ordinario per l’esercizio del diritto alla detrazione (cioè il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successiva all’operazione).

Il nuovo art. 26 del DPR 633/72 prevede alcune disposizioni (commi da 9 a 12) di carattere interpretativo, applicabili dal 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della legge di stabilità), anche se – considerato il loro carattere interpretativo – permane qualche dubbio sulla loro applicabilità anche alle operazioni effettuate *ante* 2016.

Viene dunque definita, rispettivamente:

* + la possibilità di emettere nota di variazione IVA in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale, dovuta a inadempimento del cessionario o committente, per contratti ad esecuzione continuata o periodica (fatto salvo il caso in cui le parti abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni);
  + l’emissione della nota di variazione da parte del cessionario o committente dell’operazione, laddove l’operazione sia assoggettata al meccanismo del *reverse charge*;
  + i termini e le condizioni per effettuare la variazione nell’ipotesi di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

A questo elenco fanno eccezione due norme specifiche:

* + quella che consente l’emissione della nota di variazione IVA in diminuzione “*a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale*” (art. 26 comma 4 lettera a) del DPR 633/72);
  + e la relativa norma interpretativa (comma 11 dell’art. 26), che individua il momento nel quale il cessionario o committente deve intendersi assoggettato alla procedura (ad es. sentenza dichiarativa di fallimento).

A differenza delle precedenti, infatti, queste due ultime norme (da leggersi in maniera coordinata) sono applicabili nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016[[2]](#footnote-2).

Anche se la norma che differisce l’applicabilità (art. 1 comma 127 della legge di stabilità 2016) fa espresso riferimento al solo art. 26, comma 4, lettera a) del DPR 633/72, deve intendersi ricompreso (nel differimento) anche il seguente comma 11 (che del comma 4 fornisce la necessaria chiave interpretativa).

Pare utile riportare il testo dei nuovi commi 4 e 11 del novellato art. 26 DPR 633/72:

*“4. La disposizione di cui al comma 2* [cioè la facoltà di emettere la nota di variazione] *si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:*

*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. […]*

*11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.”*

Risulta evidente la novità rispetto alla precedente formulazione della norma: **per le procedure concorsuali (fallimenti, concordati preventivi, etc.) aperti dopo il 31/12/2016, il momento da tenere in considerazione per l’emissione della nota di variazione IVA sarà l’accesso del debitore a tali procedure, e non più** (come è stato fino ad oggi e continuerà ad essere solo fino al 30/12/2016) **il provvedimento che le dichiari chiuse** (fornendo quindi al creditore un parametro certo di infruttuosità e di conseguente perdita del credito).

Occorrerà dunque monitorare rispettivamente:

* + per il fallimento, la sentenza dichiarativa di fallimento
  + per il concordato preventivo, il decreto di ammissione
  + per la liquidazione coatta amministrativa, il provvedimento che la ordina
  + per l’amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, il decreto che la dispone.

Resta fermo invece il *dies a quo* per l’emissione della nota di variazione nei casi in cui il debitore perfezioni un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis L.Fall. (decreto di omologazione dell’accordo) o un Piano attestato di risanamento ex art. 67, comma 3 lett. D) L.Fall. (pubblicazione nel Registro delle Imprese).

Quanto alle procedure esecutive promosse dal creditore per recuperare il proprio credito, il nuovo comma 12 dell’art. 26 specifica i casi in cui le stesse devono considerarsi “infruttuose”, consentendo quindi l’emissione della nota di variazione IVA[[3]](#footnote-3).

**2. L’impatto della riforma e le nuove linee operative suggerite**

Va sottolineato l’impatto che le suaccennate novità in tema di IVA avranno sulle prassi e le policy degli operatori economici, soprattutto con riferimento ai crediti vantati nei confronti di debitori in situazione di insolvenza o crisi, che dunque siano in procinto di accedere a una procedura concorsuale o vi siano già assoggettati.

Infatti, tra gli addetti al settore è ormai diffusa e condivisa l’opinione per cui le attività di gestione e recupero del credito non possano trascurare la componente fiscale rappresentata dal recupero dell’IVA. D’altra parte, l’elevato tecnicismo della disciplina di settore e i frequenti interventi del Legislatore richiedono competenze sempre più qualificate all’interno delle aziende per poter gestire il Recupero dell’IVA senza rischio di ripresa da parte dell’Agenzia dell’Entrate.

E’ molto probabile che ad un aumento delle note di variazione ex art 26 DPR 633/72 da parte delle Aziende seguirà un maggior controllo da parte dell’Ente proposto in merito all’esistenza dei presupposti ed al rispetto del termine di decadenze di cui all’art. 19 DPR 633/72.

Per poter operare in serenità è fondamentale dotarsi di processi chiari e certificati in modo che la legittimità della singola Nota di Variazione possa essere in qualsiasi momento argomentata e documentata.

Con riferimento alla gestione dell’attività di recupero IVA verso Procedure Concorsuali, ci si permette di segnalare i seguenti accorgimenti operativi.

**a) Recupero IVA da Procedure Fallimentari.**

La normativa autorizzerà il creditore ad emettere la nota di variazione ex art 26 DPR 633/72 al momento della Dichiarazione di insolvenza della società debitrice.

Per Dichiarazione di insolvenza si deve intendere la Sentenza di Fallimento nel cui estratto viene designato dal Tribunale il Giudice Delegato, Il Curatore e lavata di fissazione dell’udienza di verifica dei crediti.

Secondo un recente orientamento dottrinale e seguendo la “lettera” dell’Art 26 DPR 633/72 non è necessario procedere con l’insinuazione allo stato passivo per poter emettere la Nota di Variazione.

Da un punto di vista operativo e di economicità di processo, mi permetto tuttavia di consigliare quanto segue:

i) Aperto il Fallimento procedere comunque con la redazione ed il deposito della istanza di insinuazione al passivo.

ii) In assenza di osservazioni da parte della Curatela nel Progetto di Stato Passivo o, accertato comunque il credito nello Stato Passivo Esecutivo, emettere la Nota di Variazione.

iii) Monitorare la procedura Fallimentare sino all’esito per archiviare i documenti (Relazioni, Piani di Riparto, Decreto di chiusura) ed intercettare eventuali pagamenti.

Eventuali osservazioni o parziali accoglimenti della domanda di insinuazione, potrebbero infatti costringervi ad andare in rettifica del documento contabile a distanza di pochi mesi dalla sua emissione.

L’adozione di questo processo mi pare anche più cautelativo e prudente in caso di successivi accertamenti da parte della Agenzia delle Entrate.

**b) Recupero IVA da Concordati Preventivi.**

La normativa autorizzerà il creditore ad emettere la nota di variazione ex art 26 DPR 633/72 al momento della emissione del Decreto di Apertura della procedura di Concordato Preventivo.

Per Decreto di Apertura non deve a mio avviso intendersi il distinto Provvedimento con il quale il Tribunale ha dapprima concesso i termini per il deposito del Piano a fronte della preventiva prenotazione della Procedura ex art. 161 c. 6 L.F. (Riserva).

Da un punto di vista operativo e di economicità di processo, mi permetto tuttavia di consigliare quanto segue:

i) Per le procedure già avviate alla data del 31.12.16 il Recupero IVA è ammesso al momento della Chiusura/Esecuzione del Concordato Preventivo.

L’Agenzia delle Entrate ha più volte ribadito questo orientamento non autorizzando l’operazione in detrazione al momento dell’Omologa.

ii) Dal 1’ Gennaio 2017 tale presupposto maturerebbe addirittura al momento della Apertura della Procedura con il rischio che la stessa venga omologata con una percentuale di realizzo diversa o addirittura non omologata per revoca della procedura.

Elevato, a mio avviso, è il rischio che, procedendo con la emissione della Nota di Variazione al momento della Apertura, si debba poi andare in rettifica successivamente.

Si consiglia di adottare un atteggiamento più prudente ed operare in Variazione al momento dell’Omologa del Concordato.

**c) Altre Procedure**

La normativa autorizzerà l’emissione della Nota di Variazione anche di fronte a Piani di Risanamento ex art. 67 L.F. ed alla Amministrazione Straordinaria.

Resta poi confermato il diritto ad operare in Variazione in caso di Omologa di Accordo di Ristrutturazione del Debito ex art. 182 bis L.F.

Si consiglia quindi di estendere l’attività di monitoraggio e di gestione anche a queste procedure.

**d) L’attività di recupero crediti**

In considerazione di quanto sopra si consiglia di non provocare l’apertura di procedure Fallimentari da oggi fino al 31.12.2016.

Fermo restando l’obiettivo di recuperare il credito, un’apertura di un Fallimento dopo l’1.1.2017 permetterà al creditorie di valorizzare immediatamente il recupero dell’IVA.

**e) La gestione dello “storico”**

Molti dei ns. clienti hanno già messo in “sicurezza” la gestione del cosiddetto “storico” attivando un processo di *due diligence* e di acquisizione documentale dei dati relativi alle Procedure Concorsuali aperte negli anni e nelle quali risulta ammesso/ riconosciuto il credito.

Il tutto, per poter procedere con una attività di monitoraggio qualificata al fine di intercettare il presupposto per il Recupero IVA.

Si consiglia, anche in vista dei maggior controlli che l’Agenzia delle Entrate effettuerà nei prossimi anni, di allineare i processi attraverso una certificazione degli stessi.

La gestione del recupero IVA resterà sempre più residuale rispetto alla necessità per una struttura di Credit Management di dotarsi di competenze e processi di certificazione idonea a gestire in sicurezza le Procedure Concorsuali e di Rilancio delle imprese in crisi.

In conclusione, a nostro avviso l’attività del Credit Manager dovrà essere in tal senso orientata a:

* + tutelare e certificare il credito davanti ad una procedura pre/concorsuale;
  + recuperare il credito per la parte imponibile + IVA;
  + assistere la divisione commerciale nell’autorizzare forniture di merci/servizi verso imprese in procedure.

Avv. Nicola Traverso

**Appendice normativa**: nuovo testo dell’art. 26 DPR 633/72, come riscritto dalla legge di stabilità 2016 (art. 1, commi 126 e 127, approvati con modifiche dal Senato della Repubblica il 22/12/2015)

*“126.*

*L’articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è sostituito dal seguente:*

*«Art. 26. – (Variazioni dell’imponibile o dell’imposta).*

*1. Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all’emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l’ammontare imponibile di un’operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.*

*2. Se un’operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l’ammontare imponibile, in conseguenza di*

*dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell’applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, 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.*

*3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall’effettuazione dell’operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all’applicazione dell’articolo 21, comma 7.*

*4. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:*

*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.*

*5. Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l’operazione ai sensi dell’articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell’articolo 23 o dell’articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell’importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L’obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a).*

*6. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all’obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’articolo 19 l’imposta corrispondente alla variazione in aumento.*

*7. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all’articolo 27, all’articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e successive modificazioni, e all’articolo 7*

*del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell’imposta in aumento nel registro di cui all’articolo 23 e delle variazioni dell’imposta in diminuzione nel registro di cui all’articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all’articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.*

*8. Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 4 e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all’articolo 25.*

*9. Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.*

*10. La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell’imposta ai sensi dell’articolo 17 o dell’articolo 74 del presente decreto ovvero dell’articolo 44 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.*

*11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.*

*12. Ai fini del comma 4, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:*

*a) nell’ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall’ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*

*b) nell’ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall’ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l’impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*

*c) nell’ipotesi in cui, dopo che per tre volte l’asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità».*

*127.*

*Le disposizioni di cui all’articolo 26, comma 4, lettera a), e comma 5, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 126, si applicano nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016. Le altre modifiche apportate dal comma 126 al predetto articolo 26, in quanto volte a chiarire l’applicazione delle disposizioni contenute in tale ultimo articolo e quindi di carattere interpretativo, si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data di cui al periodo precedente.”*

1. Il disegno di legge n. 2111-B recante Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016), è stato definitivamente approvato il 22/12/2015 dal Senato con 162 voti favorevoli e 125 contrari. Il 30/12/2015 il provvedimento è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale come Legge 28 dicembre 2015, n. 208. [↑](#footnote-ref-1)
2. Il differimento dell’efficacia con riguardo alle procedure concorsuali aperte dopo il 31 dicembre 2016 vale anche per il nuovo comma 5 dell’art. 26 in commento, in base al quale il cessionario o committente assoggettato alla procedura non sarà tenuto a registrare “in aumento” la nota di variazione emessa dal cedente o prestatore [↑](#footnote-ref-2)
3. “12. Ai fini del comma 4, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

   a) nell’ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall’ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;

   b) nell’ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall’ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l’impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;

   c) nell’ipotesi in cui, dopo che per tre volte l’asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità».” [↑](#footnote-ref-3)