

# Il termine di emissione delle note di credito IVA in caso di procedure concorsuali

di Giampaolo Provaggi (\*)

Con le modifiche normative apportate, al testo dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, dal D.L. n. 73/2021, è stata finalmente prevista la **possibilità** di **rettificare l'IVA non ricevuta**, fin dal momento di **apertura** della **procedura concorsuale** o "**paraconcorsuale**". Al fine di poter ritenere definitivamente risolta la problematica inerente alla tempistica della rettifica dell'imposta in caso di mancato incasso, pare necessario attendere le indicazioni della prassi amministrativa. La novità coinvolge anche le procedure concorsuali e la **neutralità** per le stesse della rettifica IVA, da applicare nei limiti delle indicazioni della Corte di cassazione, che si ritiene mantengano la loro validità.

Con l'art. 18 del D.L. n. 73/2021 ("Decreto Sostegni bis") (1), il legislatore è ritornato ancora una volta sulla disciplina delle note di credito di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 relativamente alla fattispecie delle procedure concorsuali, nel tentativo di rimediare alle incertezze normative - rimaste senza risposta - ingeneratesi a seguito dell'ultimo intervento legislativo, risalente alla Legge di bilancio 2017 (segnatamente, con l'art. 1, comma 567) (2), risolvendo anche, almeno in parte, il contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e quella conseguente della Corte di cassazione (3).

Nel presente contributo si prenderanno quindi in considerazione gli interventi innovativi che sono venuti ad incidere sulla disciplina del mancato incasso (anche parziale) conseguente all'apertura di procedure concorsuali a carico del cessionario-committente. Al proposito si evidenzia la necessità di chiarire se il momento di "apertura" della procedura concorsuale liquidatoria o del concordato preventivo assume carattere di "esclusività" al fine della rettifica dell'imposta per il creditore o se, come si auspica, viene introdotta dal legislatore quella flessibilità giustificata dalla particolare situazione

che si origina. Ancora vanno approfonditi gli argomenti che portano alla non debenza per le procedure concorsuali della imposta conseguente alla nota di variazione emessa dal cedente-prestatore, per comprendere la compatibilità con la giurisprudenza comunitaria e nazionale.

## Assetto normativo dell'art. 26 IVA e individuazione del dies a quo per l'emissione della nota di credito

La riformulazione della norma ha innanzitutto interessato il comma 2 dell'art. 26, dal quale è stato espunto completamente il richiamo alle ipotesi di mancato pagamento "in tutto od in parte" quale conseguenza di procedure concorsuali e paraconcorsuali, oltre che di procedure esecutive individuali, rimaste infruttuose.

Tali ipotesi, infatti, sono state tutte trasposte e compiutamente disciplinate nell'ambito del comma 3-bis, come introdotto dal comma 1, lett. b) dell'art. 18 del Decreto legge in oggetto (rubricato "Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali").

Quindi, a fronte del mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario-committente, il creditore, cedente-

(\*) Socio Fondatore di Gemma Provaggi De André - Studio legale e tributario

(1) La disposizione è stata convertita senza sostanziali modifiche nella Legge n. 106/2021.

(2) In merito, cfr. G. Provaggi, "Procedure concorsuali e note

di credito: la (im)percettibile evoluzione sul tema", in *Corr. Trib.*, n. 5/2021, pag. 431.

(3) Si vedano, per tutte, Corte di Giustizia UE 23 novembre 2017, causa C-246/16, ma anche sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19, Cass., 16 novembre 2020, n. 25896.

prestatore, potrà ottenere lo storno dell'imposta non incassata, a seconda del tipo di procedura cui è soggetto il debitore: dalla data dell'assoggettamento ad una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o ancora dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato

ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 (anche l.f.). Circa le procedure liquidatorie o il concordato preventivo, o per quelle dedicate alle imprese di maggiori dimensioni, con la modifica è stato esplicitato, al comma 10-bis dell'art. 26, il *dies a quo* per l'esercizio del diritto. Letteralmente: "Ai fini del comma 3-bis, 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".

Nella sostanza, stanti le interpretazioni della prassi, le novità interessano i creditori delle procedure liquidatorie e del concordato preventivo, e meno quelli coinvolti in un accordo di ristrutturazione o in un piano attestato. Infatti, per questi ultimi era già stato indicato, nella versione precedente del comma 2 dell'art. 26, come termine utile all'esercizio del di-

#### SOLUZIONI INTERPRETATIVE

##### **Mancato pagamento del corrispettivo ad opera del cessionario-committente**

A fronte del mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario-committente, il **creditore**, cedente-prestatore, potrà ottenere lo **storno dell'imposta non incassata**, a seconda del **tipo di procedura** cui è soggetto il debitore: dalla data dell'assoggettamento ad una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, o ancora dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato.

ritto rispettivamente quello dell'omologazione dell'accordo e quello della pubblicazione nel registro delle imprese del piano (4).

##### **Lasso temporale di emissione della nota di credito**

Il *dies a quo* per l'emissione della nota di credito decorre dunque dalla data in cui il committente-cessionario è assoggettato ad una procedura concorsuale

o paraconcorsuale (con le particolarità specificate per queste ultime), e dovrebbe terminare, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, come richiamato dall'art. 26 in questione (5), con l'esercizio del diritto di detrazione al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto (6).

Un aspetto che pare richiedere qualche considerazione è relativo al lasso temporale entro il quale può essere emessa la nota di credito per le procedure concorsuali. Se da un lato, infatti, la previsione di cui al comma 3-bis dell'art. 26, che precisa "a partire dalla data", con utilizzo della preposizione "da - dalla", pare garantire un'ampiezza che non può essere limitata al momento iniziale/anno della procedura, dall'altro la Relazione illustrativa al Decreto legge, con riferimento all'art. 18, pare invece introdurre un limite, quando precisa che: "La norma proposta, nel concedere la possibilità di recuperare l'IVA al momento iniziale di avvio della procedura, risulta coerente".

Peraltro, l'interpretazione recata dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza in rela-

(4) In tal senso, per quanto riguarda gli accordi di ristrutturazione, si veda la risposta ad interpello del 13 maggio 2021 n. 340 ed in generale la circolare dell'Agenzia delle entrate del 30 dicembre 2014, n. 31/E, p.to 22. "a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis, ovvero di un piano attestato ex art. 67, comma 3, lettera d), l. fall., pubblicato nel registro delle imprese, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore/prestatore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente falcidiate per effetto dell'omologazione, potrà ora recupera-

re l'IVA originariamente versata all'Erario al momento di effettuazione della fornitura/servizio anche oltre il termine dell'operazione originaria."

(5) La circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, al paragrafo 1.5, prevede esattamente che "per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19".

(6) E, quindi, allo stato, entro il 30 aprile dell'anno successivo, ai sensi dell'art. 8 comma 1 del D.P.R. n. 322/1998.

zione all'art. 101, comma 5, T.U.I.R. (prima dei chiarimenti di cui al comma 3 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 147/2015 e dell'introduzione del comma 5-bis nel medesimo articolo), il cui dettato letterale, nella parte relativa alla individuazione del momento di deduzione della perdita su crediti

verso soggetti sottoposti a procedura concorsuale o paraconcorsuale, è identico a quanto in esame, impone qualche ulteriore considerazione. Al proposito, infatti, la giurisprudenza, per tutte la Corte di cassazione ordinanza del 15 gennaio 2019, n. 775, ha precisato, come detto ai fini delle imposte dirette, con riferimento alla perdita su crediti derivante dalla sottoposizione del debitore a procedure concorsuali, come la relativa deduzione "sia legittima, alla luce della citata normativa, vigente *ratione temporis*, soltanto nell'esercizio coincidente con il momento di apertura della procedura, in quanto è in tale fase che si concretizzano gli elementi certi e precisi di inesigibilità del credito maturato dall'impresa, non essendo possibile frazionare la perdita nei successivi esercizi, in quanto, in caso contrario, il contribuente potrebbe imputare l'onere fiscale nel periodo d'imposta in cui risulta più conveniente operare la deduzione, violando quindi il criterio di competenza".

È chiaro che una lettura della norma orientata a tale giurisprudenza porterebbe a rendere utilizzabile in modo assai limitato la disposizione *de qua*, di fatto non "autorizzando" quei miglioramenti indicati dalla giurisprudenza comunitaria e da quella conseguente della Cassazione; si veda per tutte le citate Corte UE causa C-246/16 e Cassazione n. 25896/2020.

Innanzitutto, perché, se la emissione della nota di credito dovesse coincidere con il solo momento iniziale della procedura, lo stesso dovrebbe essere conoscibile "immediatamente";

#### SOLUZIONI INTERPRETATIVE

##### **Dies a quo per l'emissione della nota di credito nelle procedure concorsuali**

Il dies a quo per l'emissione della nota di credito decorre dalla **data** in cui il committente-cessionario è assoggettato ad una **procedura concorsuale** o **paraconcorsuale**, e dovrebbe terminare con l'esercizio del diritto di **detrazione** al più tardi con la **dichiarazione** relativa all'anno in cui il **diritto è sorto**.

mentre, non si può ignorare in questi casi l'esistenza di un normale *delay* temporale (7), cui viene in soccorso (almeno in parte) il richiamato art. 19 dell'IVA, che, come detto, amplia il termine di esecuzione della variazione. In ogni caso, però, le procedure concorsuali presentano peculiari aspetti

tecnici che rendono evidente la probabile insorgenza di problematiche strettamente connesse con il termine di esercizio del diritto, che potrebbe risultare breve e comunque (troppo) anticipato ad un momento in cui non sono stati ancora definitivamente accertati, né sono probabilmente accertabili, gli importi della nota di variazione. Si pensi, per esempio, ai casi in cui la procedura non rispetti le previsioni di pagamento; come nella ipotesi di un concordato preventivo con continuità aziendale che offra la corresponsione del 100% ai creditori privilegiati e del 30% a quelli chirografari, entro una determinata tempistica, come anche previsto dall'art. 186-bis l.f.

In questo caso i creditori chirografari potranno, una volta ammesso il concordato, procedere con l'emissione della nota di credito per il 70% dell'ammontare dell'IVA originariamente versata. Ma se al termine del lasso temporale indicato nel piano le previsioni dello stesso non siano rispettate (nell'ipotesi esemplificativa: non sia corrisposta la prevista percentuale del 30%, ma un ammontare inferiore), sorge il problema se e quando poter emettere una ulteriore nota di credito. Si pensi nello stesso senso alla possibilità di modificare il piano *post* omologa, con rettifiche sostanziali o meno, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis, comma 8, l.f.

Poiché la norma nulla dice in proposito, si può ritenere che la questione possa trovare definizione alla chiusura del concordato, con la relativa emissione del documento per il residuo

(7) Si pensi al termine massimo di 120 giorni per la convocazione dei creditori, previsto per il fallimento dall'art. 16, comma

4, l.f. e per il concordato preventivo dall'art. 163, comma 2, l.f.

non soddisfatto (8). Va rammentato che, con le previgenti regole, la questione è stata affrontata, lato debitore (e quindi, specularmente, si può considerare lato creditore), dalla Corte di cassazione (9), che ha affermato che tale situazione “comporterà un mutamento ulteriore della detrazione (rispetto alla proposta omologata), in riduzione (in caso di liquidazione non performante) ovvero in aumento (in caso di liquidazione più che performante rispetto alla proposta omologata), al fine di consentire un costante adeguamento dell’esercizio della detrazione al peso dell’imposta che andrà definitivamente a gravare sul soggetto inciso (prestatore)”.

Diversamente, al momento previsto per la rettifica dovrebbe essere concesso al creditore di emettere una nota di credito per l’ammontare totale del credito vantato e di emettere successive fatture/note debito alle date di incasso degli importi costituenti il credito.

Quest’ultima eventuale soluzione interpretativa, se, come si vedrà, non incide sulle procedure concorsuali, avrebbe più di una controindicazione per i debitori che hanno optato per un accordo di ristrutturazione o per un piano attestato. In questi casi, infatti, la nota di credito comporta l’insorgenza in capo al debitore di un’IVA a debito che dovrà essere corrisposta, costringendo lo stesso a fronteggiare un reale problema di cassa.

In alternativa, qualora non fossero rispettati i termini a causa dell’impossibilità oggettiva di emettere tempestivamente le note (per es. mancata comunicazione dell’insorgere della procedura), si potrebbe ricorrere alla presentazione di una istanza di rimborso ai sensi del comma 1 dell’art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972. Una tale soluzione è stata indicata con la risposta ad interpello dell’Agenzia delle entrate del 15 dicembre 2020, n. 593 in un caso in cui il creditore, per motivi a lui non imputabili di

mancata notifica del provvedimento di chiusura della procedura, non era stato in grado di operare la rettifica dell’imposta nei termini previsti. In questa ultima fattispecie, a pena di decadenza, l’istanza di rimborso potrà essere presentata entro il termine di due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione dell’imposta non dovuta, come previsto dalla disposizione richiamata.

Pare quindi coerente che il termine per operare la variazione in diminuzione abbracci un lasso temporale più ampio fino al momento in cui il creditore acquisisca una ragionevole certezza circa l’ammontare del credito che non potrà essere più incassato; piuttosto che essere limitato strettamente al momento/anno di avvio della procedura concorsuale (10).

Ad ogni modo le modifiche introdotte richiedono che il cedente-prestatore segua con maggiore sollecitudine le vicende che riguardano il proprio debitore e le relative iscrizioni al registro delle imprese, al fine di attivarsi in tempo utile per recuperare l’IVA versata.

### **Adeempimenti del committente-cessionario in procedura concorsuale o paraconcorsuale**

Il committente-cessionario deve, in linea generale, ai sensi del comma 5 dell’art. 26, nel caso di esercizio dell’opzione, di cui al comma 2 (nei termini di cui al comma 3-bis), da parte del prestatore-cedente, registrare la variazione a norma dell’art. 23 o dell’art. 24, nei limiti della imposta ora rettificata, a suo tempo dettratta. Il secondo ed ultimo periodo del comma 5 è volutamente alternativo rispetto al periodo precedente e letteralmente prevede: “L’obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis lettera a)”.

In sostanza, a fronte della facoltà riconosciuta al creditore di ridurre l’imposta dovuta, in se-

(8) In tale ipotesi il rapporto di debito non è infatti trasferito ad un terzo come nel caso di riduzione dell’ammontare effettivamente rimborsato in presenza di concordato con assuntore che ha formato oggetto del principio di diritto n. 4/2021, che ha ritenuto che in tal caso operi il ricorso all’art. 30-ter, comma 1, del Decreto IVA.

(9) Cass., Sez. V, 11 settembre 2020, n. 18837.

(10) Sul tema Assonime, circolare n. 17/2021, pagg. 12-13,

conferma la problematica evidenziata, precisando che: “sarebbe comunque opportuno che - attesa la provvisorietà della perdita e l’eventualità di una variazione in aumento nel caso in cui la procedura dovesse avere un esito in tutto o in parte positivo - fosse lasciata al contribuente la facoltà di rinviare la variazione in diminuzione fino alla conclusione della procedura, evitandosi l’anticipazione del termine ultimo di decadenza del diritto al recupero”.

guito al mancato pagamento (anche parziale) nelle ipotesi di cui al comma 3-bis lett. a), non sussiste l'obbligo di registrazione (di dichiarazione e liquidazione) e quindi non sorge un corrispondente debito della procedura concorsuale nei confronti dell'Erario (11).

Al proposito, dovrà altresì essere verificata la compatibilità della nuova regola con l'art. 185 della Direttiva 2006/112/UE, almeno per il concordato preventivo, anche alla luce della giurisprudenza comunitaria.

Sul punto, la sentenza della Corte di Giustizia UE, 22 febbraio 2018, causa C-396/16, ha evidenziato come: "la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato costituisce un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, ai sensi di tale disposizione" (p.to 30). L'art. 90 e l'art. 185 della Direttiva "rappresentano le due facce di una stessa operazione economica e dovrebbero essere interpretate in modo coerente" (p.to 35).

Secondo il giudice comunitario, ai fini della valutazione del comma 2 dell'art. 185, la decisione di omologazione del concordato (nel caso di specie secondo il diritto sloveno, compatibile con quello nazionale) "impedisce ai cre-

#### LA QUESTIONE INTERPRETATIVA

##### Ambito applicativo della transazione fiscale

Nonostante il fatto che il debito che sorge dalla rettifica IVA trovi causa in operazioni antecedenti l'ingresso nelle procedure concorsuali e che, conseguentemente, dovrebbe poter usufruire della transazione fiscale di cui all'art. 182-ter l.f., anche il D.L. n. 73/2021 non ha armonizzato le relative disposizioni. Ne consegue che **non pare possibile**, allo stato, in assenza di differenti considerazioni dell'Agenzia delle entrate, utilizzare l'istituto della **transazione fiscale** secondo una **visione "prospettica"** più ampia, che lasci al debitore la possibilità di trattare parimenti agli altri **debiti fiscali** anche tutti quelli derivanti dalle eventuali **note di credito**.

ditori di chiedere il pagamento totale dei loro crediti e (...), da un punto di vista economico, tale decisione comporta una riduzione delle obbligazioni del debitore nei confronti dei suoi creditori, e non solo a un non pagamento. Di conseguenza, non risulta che la riduzione delle obbligazioni di un debitore derivante dall'omologazione definitiva di un concordato costituisca un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata, circostanza che spetta, tuttavia, al giudice del

rinvio verificare" (p.to 44).

Anche in seguito a quest'ultima sentenza, la Cassazione (12) ha espresso un orientamento contrario rispetto a quanto ora normativamente sancito, in base al quale un concordato non può mantenere un credito da rivalsa eccedente la proposta concordataria, "il cui soddisfacimento costituisce limite e condizione di esercizio della detrazione". Il giudice di legittimità ha quindi precisato che "Viene, quindi, anticipata al momento dell'omologazione del concordato la modifica della base imponibile su cui calcolare la detrazione che, solitamente (N.d.R. ma non necessariamente secondo la medesima sentenza), consegue alla registrazione delle note di variazione (rettifica) da parte del prestatore. Sicché, sin dall'omologa della

(11) In tal senso si era già espressa la prassi dell'Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E/2016 (par. 13.1), sempre limitatamente alle procedure concorsuali in senso stretto: "Il successivo comma 5 prevede che, a fronte della variazione in diminuzione effettuata dal creditore non sussiste, in caso di procedura concorsuale, l'obbligo di registrazione della corrispondente variazione in aumento. A ciò consegue che la procedura non è, altresì, tenuta al versamento della relativa imposta non essendone debitrice.". Ma anche la circolare n. 8/E/2017 (par. 13.1): "Il comma 5 dell'art. 26 prevede che laddove il cedente-prestatore si avvalga della facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione, il cessionario-committente, che ha già contabilizzato l'operazione nel registro IVA degli acquisti, è tenuto a registrare la corrispondente variazione in aumento, salvo il suo diritto alla restituzione di quanto pagato a titolo di rivalsa. L'art. 1, comma 567, lett. d), della Legge n. 232 del 2016 ha abrogato la norma che escludeva ta-

le obbligazioni in caso di procedure concorsuali.

Ne consegue che, nell'ipotesi sopra delineata, gli organi della procedura sono tenuti ad annotare nel registro IVA la corrispondente variazione in aumento; tale adempimento, tuttavia, non determina l'inclusione del relativo credito IVA vantato dall'Amministrazione nel riparto finale, ormai definitivo, ma consente di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato *in bonis*. Per quanto sopra, non sussistendo il debito a carico della procedura, il curatore fallimentare non è tenuto ad ulteriori adempimenti (cfr. risoluzione n. 155/E del 2001)". Identica conclusione è stata raggiunta dall'AdE anche per il concordato, sia con cessione dei beni, risoluzione 17 ottobre 2001, n. 161/E, che in continuità, come indicato nella risposta ad interpello n. 113 del 18 dicembre 2018.

(12) Sentenza n. 18837/2020 cit.

proposta concordataria, non è più sufficiente ai fini della detrazione, la mera registrazione della fattura di acquisto come per i soggetti IVA *in bonis*, dovendosi tenere conto di quanto il committente riverserà al prestatore sulla base della proposta omologata”.

La formulazione letterale dell'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 26, richiamando esplicitamente le sole procedure concorsuali, che nell'ambito del comma 3-*bis*, lett. a) sono distintamente indicate rispetto agli accordi di ristrutturazione e ai piani attestati, esclude dalla possibilità di non assolvere l'IVA il debitore che abbia definito un piano attestato di risanamento, *ex art. 67, comma 3, lett. d)*, l.f. ovvero abbia concluso un accordo di ristrutturazione, *ex art. 182-bis l.f.* Viene così confermato quanto indicato in precedenza per il primo tipo di procedure, con la risposta ad interpello n. 110 del 17 dicembre 2018; per la seconda tipologia, con la risposta retro citata del 13 maggio 2021, n. 340 (13). Il dettato letterale conferma come non abbia inciso sulla disciplina delle predette fattispecie il fatto che la Corte di cassazione (14) ha attribuito agli accordi di ristrutturazione natura giuridica di procedura concorsuale.

È, pertanto, evidente il discrimine che si origina fra i differenti strumenti di risoluzione della crisi.

Si osserva, ulteriormente, che, nonostante il fatto che il debito che sorge dalla rettifica di cui si tratta trovi causa in operazioni antecedenti l'ingresso nelle procedure di cui si discute (15) e che, conseguentemente, dovrebbe poter usufruire delle previsioni di cui all'art. 182-

*ter l.f.*, anche il Decreto legge in esame non ha armonizzato le relative disposizioni. Ne consegue che non pare possibile, allo stato, in assenza di differenti considerazioni dell'Agenzia delle entrate, utilizzare l'istituto della transazione fiscale secondo una visione “prospettica” più ampia, che lasci al debitore la possibilità di trattare parimenti agli altri debiti fiscali anche tutti quelli derivanti dalle eventuali note di credito.

La lett. d) dell'art. 18 del D.L. n. 73/2021 ha invece previsto l'inserimento nel corpo dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 del nuovo comma 5-*bis*. La novella normativa prevede, per i casi in cui il corrispettivo sia pagato interamente, o anche solo in parte, successivamente all'avvio della procedura concorsuale, che il cedente-prestatore dovrà effettuare una variazione in aumento per esercitare la rivalsa nei confronti del committente-cessionario. Quest'ultimo, specularmente, dovrà prima registrare il documento di addebito dell'imposta e successivamente esercitare il diritto di detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, per l'IVA corrispondente alla variazione in aumento. Naturalmente, tale regola non avrà valenza per le procedure concorsuali, mentre la assumerà per il piano di risanamento e l'accordo di ristrutturazione (16).

### Norma transitoria e relative criticità

Il comma 2 dell'art. 18 del D.L. n. 73/2021 prevede che le nuove disposizioni, integrative dell'art. 26 D.P.R. n. 633/1972, e segnatamente:

(13) In tale risposta l'Agenzia delle entrate chiariva che: “tale indicazione [N.d.R. quella secondo cui gli organi delle procedure concorsuali non sono tenuti a registrare la variazione a norma degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972], la quale costituisce eccezione alle regole generali, non vale in riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti, i quali si distinguono da una ‘ordinaria’ procedura concorsuale, non risultando ad ora vincolanti per i creditori rimasti ad essi estranei, né prevedendo limitazioni all'attività gestoria del soggetto. In presenza di tali accordi il debitore ha dunque l'obbligo, non solo di registrare la nota di variazione in diminuzione regolarmente emessa, ma anche di procedere al riversamento della relativa imposta all'Erario, senza attendere l'adempimento finale degli stessi (cfr. in questo senso, già in precedenza la circolare 8 aprile 2016 n. 12/E, nonché la risposta n. 110 pubblicata il 17 dicembre 2016 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia)”. L'Agenzia delle entrate ha invece optato per una piena integrazione

degli accordi di ristrutturazione fra le procedure concorsuali, con la consulenza giuridica n. 21 del 6 dicembre 2019, pur se riferita alla fattispecie dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997.

(14) Cass., Sez. I, 18 gennaio 2018, n. 1182 e 25 gennaio 2018, n. 1896.

(15) Si veda, da ultimo, risposta interpello dell'8 aprile 2021, n. 230, con riferimento all'evento generatore del debito IVA verificatosi *ante* entrata in procedura concorsuale ed esigibilità dell'imposta sorta nel corso della procedura.

(16) Così anche Assonime, circolare n. 17/2021, pag. 11, cit.: “Questa regola, ovviamente, si dovrebbe applicare nei casi diversi da quelli di variazioni connesse a procedure concorsuali, dal momento che, come si è detto, il recupero dell'imposta da parte del creditore dalla data di assoggettamento a tali procedure non comporta per il creditore l'obbligo di registrare l'operazione ai sensi dell'art. 25, e cioè di riversare l'imposta a suo tempo detratta.”.

- quelle relative alla possibilità di emettere le note di credito all'apertura delle procedure concorsuali, di cui al comma 3-bis dell'art. 26;
- quelle relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5 secondo periodo dell'art. 26; troveranno applicazione per le procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021.

Una conseguenza negativa riconducibile a tale previsione risiede nel fatto che il previsto limite temporale preclude la possibilità di anticipare le variazioni in diminuzione, come previsto dal comma 3-bis dell'art. 26, dei corrispettivi non pagati relativi a tutte le procedure iniziate anche molto tempo prima del 26 maggio 2021 ed ancora non concluse. Ciò comporta, da un lato, un disallineamento/diverso trattamento con le fattispecie successive alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021; dall'altro, pregiudica il recupero dell'imposta per tutte quelle situazioni di crisi originatesi nel contesto ed a causa dell'emergenza sanitaria; proprio quelle situazioni che hanno suggerito l'adozione delle nuove disposizioni in parola. Non si può inoltre ignorare che viene così mantenuto il contrasto con la giurisprudenza comunitaria citata.

### **Considerazioni conclusive**

La modifica normativa intervenuta mira a ripristinare il principio di neutralità su cui è incentrata la disciplina comunitaria dell'IVA, nel tentativo di adeguare le regole di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, come indicato

nella Relazione illustrativa, "ai principi dell'ordinamento europeo e in particolare alla previsione di cui all'art. 90, secondo paragrafo, della Direttiva 2006/112/CE". Il tutto nel rispetto delle indicazioni della Corte di Giustizia (causa C- 246/16), per la quale "tale facoltà concessa agli Stati si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio".

La riduzione della base imponibile IVA non può però essere subordinata, secondo la citata sentenza, "all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta". Qualora la norma novellata sarà interpretata dall'Agenzia delle entrate in modo lineare, nell'ottica di assecondare gli sforzi del legislatore volti a semplificare la fruibilità della disciplina relativa alla emissione delle note di credito nei casi di procedure concorsuali, si potrà finalmente porre termine alle difficoltà ed alla copiosissima prassi in materia. In caso contrario, rimarrà solo il vantaggio di un'anticipazione del momento dal quale usufruire della rettifica dell'imposta non incassata, con una indispensabile attenzione da parte del creditore nel verificare l'accesso del debitore ad una delle procedure previste dalla disposizione.