

DIRITTO DELL'ECONOMIA

Crisi di impresa, dietrofront sull'Iva

Giulio Andreani e Angelo Tubelli ▶ pagina 47

Legge di bilancio. Cancellata la deroga, ma forse è una svista

Concordati preventivi, la manovra aggiunge al conto l'Iva a debito

Spesso l'incremento vanifica la procedura

PAGINA A CURA DI

Giulio Andreani
Angelo Tubelli

■ Quando, dopo il suo compimento, un'operazione rilevante ai fini Iva viene meno (in tutto o in parte), l'articolo 26 del Dpr 633/1972 dà al cedente o prestatore la facoltà di emettere una **nota di variazione** in diminuzione, per consentirgli di recuperare l'imposta inerente al relativo corrispettivo. Qualora il cedente o prestatore si avvalga di tale facoltà, il cessionario deve annotare la nota di variazione in diminuzione rilevando un corrispondente debito, o un minor credito, verso l'erario.

Prima dell'entrata in vigore della legge 208/2015, l'articolo 26 non prevedeva regole particolari in ordine all'assolvimento di tale obbligo per il debitore assoggettato a una **procedura concorsuale**, sicché, in base alla regola generale, quest'ultimo avrebbe dovuto registrare a debito la maggior imposta a suo tempo detratta. Ciò nonostante, con la risoluzione 161/E del 2001, l'amministrazione finanziaria aveva affermato che l'emissione del documento dopo la chiusura del **concordato preventivo** non avrebbe comportato per il debitore l'obbligo di soddisfare il relativo debito Iva, per l'effetto esdebitatorio generato dall'articolo

184 della Legge fallimentare, concernente anche la componente del credito rappresentata dal tributo addebitato a titolo di rivalsa (in senso analogo si era espressa con la risoluzione 155/E del 2001 riguardo al fallimento).

La legge 208/2015 disciplina la fattispecie, stabilendo (secondo periodo del comma 5 dell'articolo 26, con effetto peraltro dal 1° gennaio 2017) che l'obbligo per il debitore di trattare la nota di variazione in diminuzione alla stregua di una fattura attiva non si applica alle «procedure concorsuali indicate nel comma 4, lett. a)».

Ma l'articolo 71 del disegno di legge di bilancio 2017 riformula questa norma abrogando il comma 4 e le altre disposizioni che lo richiamano, compreso il menzionato secondo periodo del comma 5. Così viene ripristinata la situazione preesistente alle modifiche recate dalla 208/2015, nel senso che il nuovo articolo 26 tornerebbe a non disporre alcunché circa gli adempimenti del debitore assoggettato a una procedura concorsuale, ferma restando la regola generale che impone al debitore di registrare a debito l'imposta oggetto di rettifica tramite la nota di variazione di cui si è detto.

Ciò significa che la disciplina sarà quindi quella individuata

dalle citate risoluzioni? A ben vedere, il fatto che il legislatore prima abbia disposto l'esclusione del suddetto obbligo per poi disporre diversamente, potrebbe far ritenere superato il precedente orientamento delle Entrate, che del resto non è mai stato del tutto convincente. Questa ipotesi sembrerebbe confermata dai principi generali: ai sensi dell'articolo 184 della Legge fallimentare, a venir meno è esclusivamente il debito formatosi prima dell'apertura del concordato; il debito verso l'erario originato dalla nota di variazione in diminuzione, invece, sorge solo nel momento in cui essa viene emessa e, dunque, necessariamente dopo l'apertura della procedura (o della stipula di un accordo ex articolo 182-bis).

Dunque, salvo diversa previsione normativa, il debito erariale non dovrebbe essere oggetto di esdebitamento ai sensi dell'ar-



articolo 184 della Legge fallimentare, non sorgendo prima della data di effetto della domanda di concordato preventivo. Dall'abrogazione del secondo periodo del comma 5 dell'articolo 26 discenderebbe così un ulteriore aggravio per le procedure concorsuali: l'ammontare dei debiti da soddisfare dovrebbe comprendere quello per l'Iva che si rende dovuta dal debitore a causa del ricevimento delle note di variazione. Ma l'abrogazione del secondo periodo del comma 5 potrebbe essere dovuta a una sorta di disagio legato all'abrogazione del comma 4 dell'articolo 26, sorto in sede di riformulazione di tale norma. Se così fosse, la legge di bilancio 2017 potrebbe limitarsi a prevedere la soppressione delle parole «indicate nel comma 4, lett. a)» presenti nel secondo periodo del comma 5, anziché dell'intero periodo, salvando la deroga (e i conti delle procedure).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'evoluzione dal 2015

MOMENTO DI EMISSIONE

RILEVANZA PER IL DEBITORE

DISCIPLINA PRIMA DELLA LEGGE 208/2015

La nota di variazione in diminuzione può essere emessa per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose.

Secondo l'amministrazione finanziaria, una procedura concorsuale può considerarsi infruttuosa solo alla chiusura della stessa (di avviso contrario la norma di comportamento Aidcec n. 192 del 2015)

Per il debitore assoggettato a procedura concorsuale nessuna norma prevede una deroga alla regola generale secondo cui il debitore deve registrare la nota di variazione in diminuzione nel registro delle fatture emesse (o in quello dei corrispettivi). Tuttavia, in via interpretativa l'agenzia delle Entrate ha affermato per il debitore l'esonerazione dal versamento dell'Iva derivante dalla registrazione della variazione in diminuzione

DISCIPLINA DOPO LA LEGGE 208/2015

La variazione in diminuzione può essere effettuata a partire dalla data in cui il debitore è assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016 (articolo 26, comma 4, Dpr 633/1972). La data da cui il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale è individuata dal comma 11 dell'articolo 26.

Il debitore è tenuto a registrare la nota di variazione in diminuzione. Tale obbligo non si applica al debitore assoggettato a procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016 (articolo 26, comma 5, secondo periodo), sicché la procedura non è di conseguenza tenuta al versamento della relativa imposta

DISCIPLINA POST LEGGE DI BILANCIO 2017

La nota di variazione in diminuzione può essere emessa per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose (ripristinando la norma ante legge 208/2015)

Secondo la regola generale, il debitore è tenuto a registrare la nota di variazione in diminuzione, con l'effetto di aumentare il debito Iva. Nessuna deroga viene più prevista per il debitore assoggettato a procedura concorsuale

EFFETTI DELLE MODIFICHE ALL'ARTICOLO 26

Con l'abrogazione del comma 4 dell'articolo 26 (secondo cui la variazione in meno è ammessa dalla data di assoggettamento del debitore a procedura concorsuale), tale documento può essere emesso solo quando la procedura concorsuale risulta infruttuosa (ma la norma non precisa in quale momento ciò si verifica)

In base alla regola generale (per cui il debitore deve registrare la nota di variazione in diminuzione) e in assenza di una deroga della stessa, ne può discendere un incremento degli oneri per l'impresa in crisi, salvo conferma della "vecchia" interpretazione dell'agenzia delle Entrate