

Note di accredito IVA ante 26.04.21 anche senza insinuazione al passivo

Circolari 24 Fisco|21 aprile 2022

La nota di accredito

A chi si rivolge		
Imprese	Professionisti	Persone Fisiche
Tutte le imprese	Tutti i professionisti	Non sono interessate

Abstract

La nota di accredito IVA, disciplinata dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, è stata oggetto di importanti modifiche con riferimento ai debitori sottoposti a procedure concorsuali, con decorrenza dalle procedure avviate il 26 maggio 2021

Commento

Dal 26 maggio 2021 sono cambiate le norme relative ai termini di emissione delle note di variazione in diminuzione IVA in presenza di debitore assoggettato a procedure concorsuali. Le modifiche all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 sono state apportate dall'articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021 e le novità hanno effetto dalle procedure concorsuali avviate dopo la data di entrata in vigore del decreto stesso, cioè dal 26 maggio 2021, come espressamente disposto dal secondo comma del citato articolo 18 del decreto-legge n. 73, modificato sia dalla legge di conversione del decreto sia dal decreto-legge n. 228 del 2021, che letteralmente afferma: «Le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 3-bis, lettera a) (assoggettamento a procedura concorsuale del debitore, ndA), e comma 5, secondo periodo (mancato obbligo di registrazione della nota di variazione da parte del soggetto assoggettato a procedure concorsuali, ndA), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 1 (dell'articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021, ndA), si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso». Con l'interpello n. 181 del 7 aprile 2022, l'Agenzia delle entrate ha fornito un importante chiarimento con riferimento alle disposizioni sulle note di variazione in diminuzione per procedure concorsuali avviate ante 26 maggio 2022.

Prima dell'intervento del più volte citato decreto-legge n. 73, le note di variazione in diminuzione e di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, qualora riferite a crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali, costringevano il creditore ad attendere l'infruttuosità della procedura al fine poter emettere la nota di accredito per il recupero dell'imposta sul valore aggiunto. Tale norma, quindi, che trova ancora applicazione per le procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021, è molto penalizzante nei confronti del creditore visto che lo costringe ad attendere anni per il recupero dell'imposta.

A tale proposito la Corte di Giustizia europea, attraverso la sentenza relativa alla C- 246/16 , ha avuto modo di chiarire che, alla luce del fatto che il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio, uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta.

Dopo l'intervento del decreto-legge n. 73 del 2021, che ha modificato in più punti l'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, viene disposto, con riferimento ai debitori assoggettati a procedure concorsuali, che la nota di variazione può

essere emessa, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo e con riferimento alle procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26 maggio 2021, a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale ovvero, in presenza di accordo di ristrutturazione del debito o di piano attestato, rispettivamente dalla data di omologa dell'accordo e dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato, come era comunque già stabilito, in presenza di questi due ultimi istituti, prima delle modifiche normative di cui si è detto.

Momento di assoggettamento a procedura concorsuale

Fallimento	dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento
Liquidazione coatta amministrativa	dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa
Concordato preventivo	dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo
Amministrazione delle grandi imprese in crisi	dalla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi

La mancata insinuazione nel passivo

A chi si rivolge		
Imprese	Professionisti	Persone Fisiche
Tutte le imprese	Tutti i professionisti	Non sono interessate

Abstract

L'Agenzia delle entrate con interpello n. 181 del 7 aprile 2022, affronta il tema della possibilità di emissione di note di accredito in presenza di un creditore che non si è insinuato nel passivo del fallimento ovvero nel caso in cui non vi sia nemmeno stato l'accertamento del passivo

Commento

Con interpello n. 181 del 7 aprile 2022, l'Agenzia delle entrate affronta il tema di due crediti vantati nei confronti di altrettanti debitori il cui fallimento risulta avviato prima del 26 maggio 2021, senza che il creditore si sia insinuato nel passivo del fallimento stesso. Più precisamente, con riferimento ad uno dei crediti il creditore risulta non aver mai ricevuto la comunicazione di apertura della procedura concorsuale in quanto, come affermato dal curatore, la documentazione e la contabilità del fallito risultavano carenti ed incomplete. Per l'altro credito non si è dato luogo all'accertamento del passivo, da parte del curatore, in considerazione della mancanza di attività da liquidare in favore dei creditori. Alla luce di ciò in capo all'istante è sorto il dubbio in merito alla possibilità di emettere nota di accredito nei confronti delle due procedure.

L'Agenzia delle entrate fa innanzitutto presente che con propria circolare n. 77/E del 2000 ha chiarito che l'infruttuosità della procedura concorsuale viene ad esistere quando il soddisfacimento del creditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta che viene effettuata la ripartizione dell'attivo, mentre con risoluzione n. 195/E del 2008 ha precisato che il mancato pagamento da parte del debitore assume rilievo nelle sole ipotesi in cui il creditore abbia esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito, non trovando soddisfacimento.

Viene anche richiamata la sentenza della Corte di Cassazione n. 1541 del 2014, attraverso la quale è stato affermato che la variazione in diminuzione emessa in ipotesi di mancato pagamento del corrispettivo a causa del sopravvenuto fallimento della debitrice «richiede la necessaria partecipazione del creditore alla relativa procedura concorsuale e la prova del vano esperimento del recupero del suo credito in quella sede, che è desumibile, esclusivamente, dall'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, dalla definitività del provvedimento di chiusura del fallimento». Pertanto, per l'Agenzia delle entrate rispetto alle procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021 il presupposto per l'emissione della nota di variazione in diminuzione si ha in presenza del verificarsi delle due condizioni:

- il creditore si è utilmente attivato per recuperare il proprio credito, prendendo parte alla procedura concorsuale;
- la pretesa creditoria rimane insoddisfatta in quanto non vi sono somme disponibili una volta ultimata la ripartizione dell'attivo ovvero se vi è una ragionevole certezza dell'incapienza del debitore.

Secondo la Corte di Giustizia Europea, sentenza relativa alla causa C-146/19 del 2019, il presupposto di cui si è detto si può dire realizzato nel momento in cui il creditore è in grado di dimostrare che la sua inerzia è conseguente alla preventiva valutazione di antieconomicità della partecipazione al concorso «dovuta alla prevedibile incapacità del patrimonio del debitore», come ricorda l'Agenzia delle entrate nell'interpello n. 181 del 2022.

Recependo, dunque, le indicazioni del Giudice europeo, per le procedure aperte prima del 26 maggio 2021 il diritto alla emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore sorge anche nel caso di mancata insinuazione al passivo solo se il contribuente sia in grado di dimostrare l'infruttuosità della procedura fallimentare per mancanza di attivo da liquidare, diritto esercitabile, naturalmente, solo alla chiusura della procedura stessa anche se, nelle more, dovesse essere intervenuta la prescrizione del credito.

Afferma, infatti, l'Agenzia, facendo riferimento alla Corte di Cassazione, sentenza n. 1586 del 2002, che «D'altronde, il creditore che omette di insinuare il proprio credito al passivo ritenendo "antieconomica" la partecipazione al concorso, non beneficia dell'interruzione della prescrizione prevista dall'articolo 2945, secondo comma del codice civile, che spetta esclusivamente ai crediti ammessi al passivo, né può diversamente azionare la propria pretesa creditoria nella more dello svolgimento della procedura fallimentare, essendo preclusa qualsiasi iniziativa individuale sul patrimonio del fallito». Se, invece, il credito si prescrive antecedentemente all'apertura della procedura fallimentare, il diritto alla emissione della nota di variazione in diminuzione non può sorgere, in quanto si tratta di evento che preclude l'ammissione allo stesso passivo.

Nei casi esaminati, quindi, il creditore può comunque emettere la nota di variazione in diminuzione.

E' bene ricordare che già attraverso la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021 (si veda Circolare 24 Fisco del 14 gennaio 2022), l'Agenzia delle entrate ha chiarito, in base anche alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE, che la necessità o meno di partecipazione del creditore al passivo al fine di poter ammettere la nota di variazione, dipende dalla possibilità del creditore di dimostrare che, se anche si fosse insinuato nel passivo, il credito non sarebbe stato comunque riscosso. Pertanto l'emissione della nota di variazione e la conseguente detrazione dell'imposta non incassata, non risultano essere precluse anche se il creditore non ha insinuato al passivo il credito vantato, superando così le precedenti posizioni assunte dalla stessa Amministrazione finanziaria. Per l'infruttuosità della procedura concorsuale è necessario attendere la chiusura della procedura stessa che, come chiarito con circolare dell'Agenzia delle entrate n. 77/E del 2000, coincide con ben determinati momenti che vengono riportati nella tabella che segue.

Momento di infruttuosità delle procedure concorsuali

Fallimento

dopo che il piano di riparto dell'attivo è definitivo; senza piano di riparto, alla scadenza del termine per reclamo

Liquidazione coatta amministrativa

trascorso il termine per le opposizioni al piano di riparto

Concordato fallimentare

una volta passata in giudicato la sentenza di omologa

Concordato preventivo

alla sentenza di omologazione divenuta definitiva e al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato

Si ricorda che

- La nuova disciplina relativa alle note di variazione in diminuzione riguarda le procedure concorsuali attivate dal 26 maggio 2021.
- A cambiare radicalmente, dal 26 maggio 2021, sono le note di variazione emesse in presenza di procedure concorsuali in quanto non è più necessario attendere l'infruttuosità delle stesse.

Note di accredito IVA ante 26.04.21 anche senza insinuazione al passivo – i punti salienti

La normativa

Dal 26 maggio 2021 sono variate le norme con riferimento ai termini di emissione delle note di variazione in diminuzione IVA in presenza di debitore assoggettato a procedure concorsuali. Le modifiche all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 sono state apportate dall'articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021

L'applicazione della nuova norma

Le novità sulle note di accredito hanno effetto dalle procedure concorsuali avviate dopo la data di entrata in vigore del decreto n. 73 del 2021, e cioè avviate dal 26 maggio 2021, come espressamente disposto dal secondo comma dell'articolo 18 del citato decreto-legge n. 73, articolo modificato sia dalla legge di conversione del decreto sia dal decreto-legge n. 228 del 2021

La norma prima del DL n. 73

Prima dell'intervento normativo, le note di variazione in diminuzione e di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, qualora riferite a crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali, costringevano il creditore ad attendere l'infruttuosità della procedura al fine poter emettere la nota di accredito per il recupero dell'imposta sul valore aggiunto

La norma dopo il DL n. 73

Dopo l'intervento del decreto-legge n. 73 del 2021, che ha modificato in più punti l'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, viene disposto, con riferimento ai debitori assoggettati a procedure concorsuali, che la nota di variazione può essere emessa, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo e con riferimento alle procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26 maggio 2021, a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale

L'interpello 181 del 2022

Con interpello n. 181 del 7 aprile 2022, l'Agenzia delle entrate affronta il tema di due crediti vantati nei confronti di altrettanti debitori il cui fallimento risulta avviato prima del 26 maggio 2021, senza che, in un caso, il creditore si sia insinuato nel passivo del fallimento stesso e nell'altro caso senza si sia dato luogo all'accertamento del passivo, da parte del curatore, in considerazione della mancanza di attività da liquidare in favore dei creditori