

VENIER & Associati

studio commercialisti e consulenti del lavoro

Alessio Venier

*ragioniere commercialista
consulente del lavoro
revisore legale*

Marco Venier

*dottore commercialista
revisore legale*

Enrico Chiarot

*dottore in giurisprudenza
consulente del lavoro*

Andrea Manzon

*avvocato
diritto civile e commerciale
diritto del lavoro
p. iva 01411600933*

Michela Brusadin

*avvocato
diritto civile e commerciale
industriale e internazionale
p. iva 01531330932*

Maddalena Beda

*laurea consulenza lavoro
consulente del lavoro
p. iva 04201630284*

Sara Crosato

*dottore commercialista
revisore legale
p. iva 04073190268*

Pordenone, 09 aprile 2018

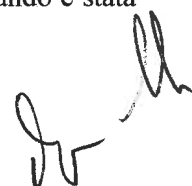
AI CLIENTI DELLO STUDIO PROFESSIONALE LORO SEDI

Oggetto: Fallimento e concordato preventivo - presupposti per emissione delle note di variazione IVA.

La disciplina dell'emissione delle **note di variazione del corrispettivo e dell'IVA** non riscossi a seguito di crediti rimasti insoddisfatti nelle procedure concorsuali principali (fallimenti e concordati preventivi) è regolata da normativa tributaria, prassi e giurisprudenza della Corte di Cassazione e CGUE:

- artt. 19, 26 dpr 633/1972
- Circ. 77/E 17.04.2000
- Circ. 1/E 17.01.2018
- Ris. 155/E 12.12.2001
- Ris. 89/e 18.03.2002
- Ris. 127/E 2008 e 195/E 2008
- Cass.27136 del 16.12.2011
- CGUE c-246/16 del 23.11.2017

La nota di variazione per imponibile ed IVA è disciplinata da una normativa tributaria da coordinare con la legge fallimentare per quanto concerne la verifica della sussistenza dei presupposti che consentono il recupero (ed il riallineamento) nei confronti dell'erario dell'iva a debito versata dal creditore quando è stata emessa la fattura.



Per il fallimento (art. 110 e 118 L.F.)

Il momento a partire dal quale il creditore, cedente di beni o servizi, ha la facoltà (diritto potestativo disponibile) di emettere una nota di variazione in diminuzione per imponibile ed imposta IVA decorre da due momenti diversi a seconda dei casi di incapienza parziale o totale del patrimonio del debitore che rappresentano la conseguita certezza della infruttuosità del credito (presupposto giuridico):

Tab. 1]

1) con piano di riparto:	dalla data del decreto del GD che dichiara esecutivo il progetto di ripartizione dell'attivo , decreto che viene emesso quando è decorso il termine di 15 gg. per le opposizioni dei creditori al progetto di riparto predisposto dal curatore (art. 110);
2) in assenza di piano di riparto:	decorso il termine di 30 gg. per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento (art. 119).

Revocatoria fallimentare: non fa scattare il presupposto per procedere alla variazione IVA, né incide sulla validità dell'accordo negoziale che resta quindi valido fra le parti. In questo caso il creditore potrà variare l'IVA solo dopo avere fatto valere le sue ragioni di credito verso il debitore.

Cessione del credito: se il credito insinuato al passivo è stato ceduto a terzi la nota di credito può essere emessa solo dal "primo creditore".

Per il concordato preventivo (art. 181 L.F.)

Il momento per individuare l'infruttuosità definitiva della procedura è la presenza, sia della **sentenza di omologazione del concordato**, sia della certezza che il debitore abbia successivamente ed effettivamente **adempiuto agli obblighi assunti con il piano concordatario**, rispettando modalità e tempi di esecuzione.

Frequenti sono infatti anche i casi nei quali procedure concorsuali nascono come concordati e degradano successivamente in fallimenti: in questi casi i termini da applicare per l'emissione della nota di variazione sono quelli del punto I, precedente.

Rintracciare l'esatto momento temporale nel quale si verifica il presupposto giuridico è fondamentale perché marca il termine di decorrenza del diritto alla detrazione dell'IVA, disciplinato dall'art. 19 (recentemente innovato dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017):

[Tab. 2]

<u>A) Fino al 31.12.2016</u>	<i>l'emissione della nota di variazione può essere effettuata senza alcun limite temporale ma il diritto alla detrazione può essere esercitato "al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".</i>
-------------------------------------	---

<p>B) Dal 01.01.2017</p>	<p><i>“la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di <u>presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione</u>”.</i></p> <p><u>Quindi la nota di credito va emessa entro il 30.04.2018 se il presupposto si è verificato nel 2017.</u></p>
---------------------------------	--

Occorre quindi porre attenzione perché decorsi i termini indicati ai punti A e B il diritto non è più esercitabile e l’Agenzia delle Entrate non riconosce più il diritto alla detrazione per difetto di competenza temporale.

Per non rischiare, nulla impedisce che nei casi di riparto di attivo (dopo il decreto esecutivo del piano), e dopo l’emissione di una nota di variazione IVA in diminuzione, si possa eventualmente generare una variazione in aumento, in rettifica di quella in diminuzione già effettuata, per maggiore incasso del credito concorsuale, nei casi non infrequenti nei quali le percentuali di soddisfazione cambino prima della chiusura del fallimento.

A livello di Corte Europea che fissa i canoni del diritto comunitario ed interno, la recente sentenza sopra elencata (CGUE n. 246) ai casi di una procedura di concordato riconosce il diritto alla detrazione e di rettifica dell’IVA già nel corso della procedura, senza doverne attendere la chiusura, imponendo quindi il riconoscimento del diritto del creditore a non rimanere inciso dal tributo ogniqualvolta vi sia una ragionevole probabilità di non recuperare il credito, in base anche a quanto risulta dalle relazioni periodiche del curatore (art. 104-ter e 33 L.F.). Si tratta di ipotesi nelle quali sarebbe peraltro penalizzati principi generali di proporzionalità e neutralità dell’imposta IVA.

E’ prevedibile che normativa italiana e prassi amministrativa (circolari Agenzia delle Entrate) si possano adeguare nel breve termine.

rag. Alessio Venier



dott. Marco Venier



dott.ssa Sara Crosato

