

CIRCOLARE 13/2022 DEL 21 MARZO 2022

CHIARIMENTI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE

Rif. normativi e di prassi: Circolare Agenzia Entrate n. 20/E del 29 dicembre 2021

In sintesi

La Legge di Bilancio per l'anno 2022 ha prorogato e rimodulato la normativa in tema di investimenti in beni materiali ed immateriali strumentali nuovi "Industria 4.0" di cui alle citate Tabelle A e B.

Per effetto di tali ritocchi l'agevolazione ora spetta per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al prossimo 31 dicembre 2025 ovvero al 30 giugno 2026 a condizione che entro il 31 dicembre 2025 sia accettato l'ordine e siano versati acconti pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Con la **circolare n. 20/E dello scorso 29 dicembre 2021** l'Agenzia delle entrate ha fornito gli attesi chiarimenti in relazione alle modifiche apportate dall'articolo 18 del c.d. Decreto Sostegni *bis* (D.L. 73/2021 convertito nella L. 106/2021) e già oggetto di commento in precedente informativa.

La principale novità, che ha determinato diversi interventi all'interno della previsione contenuta nell'articolo 26 del Decreto Iva, attiene sostanzialmente alla possibilità, in caso di procedure concorsuali, di operare la nota di variazione in diminuzione sin dal momento di apertura della procedura medesima.

Riprendendo le stesse parole adottate dall'Agenzia delle entrate nel documento in commento *"il legislatore ha, quindi, voluto "anticipare" il dies a quo relativo all'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore in relazione alle procedure concorsuali"*.

Di seguito i principali chiarimenti forniti in forma di rappresentazione schematica.

Argomento

Chiarimento

Non è più necessaria la preventiva insinuazione al passivo

Si ritiene che l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non risulti preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente. Deve, quindi, intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla "*necessaria partecipazione del creditore al concorso*" (cfr. circolare n. 77/2000 § 2.a, risoluzione n. 155/E/2001, risoluzione n. 89/E/2002 e risoluzione n. 195/E/2008)

L'esercizio a partire dal quale è consentita l'emissione della nota

La data a partire dalla quale sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva in capo al cedente/prestatore è quella in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura stessa

L'esercizio nel quale emettere la nota di variazione

La data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti per operare la variazione in diminuzione

L'esercizio nel quale operare la detrazione

La data entro cui esercitare il diritto alla detrazione deve essere individuata nella data della liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione Iva relativa all'anno di emissione della nota

Nota di variazione in diminuzione nel concordato preventivo

In caso di concordato preventivo, a differenza delle altre procedure concorsuali, la parte dei corrispettivi fatturati dai creditori che dovrà essere pagata dai debitori sottoposti a detta procedura è individuata in modo specifico fin dal decreto di ammissione.

Da ciò discende, quindi, che il creditore può emettere una nota di variazione in diminuzione solo per la quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta, in base alle percentuali definite dalla procedura

Obbligo di registrazione e riversamento negli accordi di ristrutturazione e piani attestati

L'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, permane in capo al cessionario/committente, negli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F. e nei piani attestati ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), della legge medesima. Tali istituti, infatti, non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della "concorsualità", sia di quello dell'"ufficialità"

Procedure concorsuali interessate

Le nuove previsioni trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del Decreto Sostegni-bis. Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, attendendo l'esito infruttuoso della stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione

Strumenti alternativi alla nota di variazione in diminuzione

- non è possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998 per recuperare l'imposta versata, laddove non si riscontri la presenza di errori e omissioni cui rimediare (presupposti necessari ai fini della sua presentazione);
- per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo

Il chiarimento "ufficioso"

Con una risposta fornita in occasione del recente Forum organizzato dal quotidiano Italia Oggi lo scorso 13 gennaio 2022 l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni sul fatto se la nota di variazione in diminuzione possa essere emessa negli anni successivi all'apertura della procedura concorsuale ma durante lo svolgimento della stessa.

Con un chiarimento che attende di essere eventualmente recepito in un documento ufficiale di prassi l'agenzia ha risposto quanto segue:

“Ciò detto, si ritiene che, per coloro che abbiano deciso di attendere l’esito della procedura - non avvalendosi della facoltà di emettere la nota di variazione alla sua apertura - la definitività del piano di riparto infruttuoso, che attesta il definitivo mancato pagamento del corrispettivo, possa costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione ex comma 2 dell’articolo 26”.

In pratica, secondo tali indicazioni, la nota di variazione in diminuzione potrebbe essere alternativamente emessa in 2 distinti momenti:

- all’apertura della procedura concorsuale (senza doversi, quindi, insinuarsi al passivo);
- all’esito della infruttuosità della procedura concorsuale (in questo caso con l’obbligo di doversi insinuare nella medesima).

Parrebbe pertanto esclusa - in ipotesi di probabile durata pluriennale della procedura concorsuale - la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione negli anni *“intermedi”* della procedura stessa.