

NOTA DI CREDITO E PROCEDURE CONCORDSUALI: I RECENTI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

La disciplina contenuta nell'art. 26, DPR n. 633/72, come modificata dall'art. 18, DL n. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis", relativa alle variazioni in diminuzione connesse al mancato pagamento di una fattura dovuto all'assoggettamento dell'acquirente / committente ad una procedura concorsuale, consente al cedente / prestatore di emettere la nota di credito a partire dalla data di assoggettamento del debitore alla procedura concorsuale, con conseguente anticipazione del momento in cui viene recuperata l'IVA non incassata.

In merito a tale novità, applicabile alle procedure concorsuali avviate (aperte) dal 26.5.2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti con la Circolare 29.12.2021, n. 20/E.

La stessa Agenzia, nell'ambito dell'incontro estivo con la stampa specializzata, ha riesaminato alcune questioni, con particolare riguardo all'emissione di una **nota di credito parziale** in presenza di un concordato preventivo e, in generale, alla **modalità di emissione** della nota.

NOTA DI VARIAZIONE PARZIALE

Nel caso in cui l'acquirente / committente è ammesso al concordato preventivo, l'emissione della nota di credito è consentita al cedente / prestatore a decorrere dalla **data del Decreto di ammissione alla procedura**.

Nel recente intervento, a fronte della richiesta di un contribuente in merito alla possibilità di emettere una nota di credito per l'intero importo e successivamente, in caso di soddisfazione di parte dello stesso (anche in misura diversa rispetto a quanto indicato nel Decreto), di emettere una nota di debito per la parte soddisfatta l'Agenzia, confermando quanto già precisato nella citata Circolare n. 20/E, evidenzia che



*"quanto agli importi che potranno essere oggetto di variazione ... 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**, in forza della peculiare disciplina prevista dalla legge fallimentare», secondo cui «in ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari» (articolo 160); nonché, in caso di proposte concorrenti, che queste «non sono ammissibili se nella relazione di cui all'articolo 161, terzo comma, il professionista attesta che la proposta di concordato del debitore assicura il pagamento di almeno il quaranta per cento dell'ammontare dei crediti chirografari o, nel caso di concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis, di almeno il trenta per cento dell'ammontare dei crediti chirografari» (articolo 163)".*

Pertanto 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.

MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO

Nel recente incontro l'Agenzia è tornata nuovamente sulla questione operativa, affrontata soltanto "indirettamente" nella citata Circolare n. 20/E, relativa alla modalità di emissione della nota di variazione e, in particolare, alla necessità o meno di dare rilevanza non solo dell'IVA ma anche dell'imponibile. In merito si rammenta che, secondo quanto chiarito dalla stessa Agenzia nella Circolare 17.4.2000, n. 77/E



"la variazione in diminuzione ... deve essere operata sia riguardo all'imponibile che alla relativa imposta. Ciò discende oltre che dalla formulazione dell'articolo 26, secondo comma ... anche dalla ulteriore considerazione che i due presupposti (mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose) sono inscindibilmente legati alla cessione del bene o alla prestazione del servizio già eseguite e il loro verificarsi importa l'effetto di far venire meno, in tutto o in parte, ai soli fini dell'IVA, l'originaria operazione imponibile".

Tale orientamento è stato più volte confermato nel corso del tempo, tra l'altro:

- nella Risoluzione 3.4.2008, n. 127/E, riguardante la nota di credito emessa da un professionista che si insinua nell'ambito della procedura concorsuale, nella quale:

- è stato precisato innanzitutto che:



“il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta”;

- è stato inoltre affermato che:



“il professionista ... è portatore di un credito complessivo per prestazioni professionali, composto da imponibile ed imposta sul valore aggiunto, elementi strettamente collegati tra loro da un nesso inscindibile. Ne consegue che se il piano di riparto, approvato dal giudice fallimentare, dispone il pagamento parziale del credito riguardante le prestazioni professionali rese ante fallimento, ancorché lo stesso faccia riferimento alla sola voce imponibile iscritta tra i crediti privilegiati, sotto il profilo fiscale i professionisti emetteranno fattura per un importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore, dal quale andrà scorporata l'Iva relativa”;

- nella Risposta 3.12.2021, n. 801 secondo la quale



*“la somma ... non percepita potrà essere oggetto della nota di variazione, purché **ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta** ... non essendo ammissibili le note di variazione di sola IVA”.*

Nella citata Circolare n. 20/E l'Agenzia, nell'ambito di una delle esemplificazioni proposte, ha confermato tale orientamento soltanto “indirettamente”.

Ora nel citato incontro la stessa Agenzia, richiamando la Risoluzione n. 127/E e la Risposta n. 801, si è espressa più esplicitamente, sia pure con riferimento alla nota di variazione in aumento, specificando che quest'ultima deve essere emessa per variare, in tutto o in parte, il corrispettivo non incassato (imponibile e corrispondente IVA), **non potendo essere emessa una nota di variazione per la sola imposta**. Tale possibilità è, infatti, consentita solo in caso di un'errata applicazione dell'aliquota IVA.

Nel caso sottoposto all'Agenzia la stessa perviene alla conclusione che qualora sia emessa una nota di variazione del corrispettivo e la procedura provveda ad iscrivere al passivo soltanto la parte relativa all'imponibile (sulla base di un titolo ritenuto idoneo dal punto di vista civilistico), il cedente / prestatore che risulta soddisfatto, in tutto o in parte, del proprio credito, dovrà emettere una nota di **variazione in aumento ripartendo proporzionalmente la somma incassata tra imponibile ed imposta**.

