

Variazioni IVA nelle situazioni di crisi d'impresa: il punto sulla disciplina

5 Giugno 2024

Con il **documento di ricerca** pubblicato il 22 maggio 2024, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC) hanno fornito un quadro completo e aggiornato della disciplina delle variazioni in diminuzione dell'IVA nelle procedure concorsuali.

Disciplina che - per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 73/2021 - risulta ad oggi differenziata, rispettivamente, per le procedure aperte prima del 26 maggio 2021 e per quelle avviate dopo tale data "spartiacque".

Come noto, a seguito dell'emissione e registrazione di una fattura, può accadere che si renda necessario apportarvi una rettifica in riduzione dell'imponibile o della relativa imposta.

Tale fattispecie è disciplinata dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, il quale individua, tra le ipotesi che possono legittimare l'emissione di una nota di variazione IVA in diminuzione, quella di mancato pagamento (in tutto o in parte) del corrispettivo da parte del cessionario o committente soggetto a procedure concorsuali.

L'art. 18 del D.L. n. 73/2021 ha introdotto significative modifiche a tale disciplina. Modifiche che riguardano, in particolare, il momento a partire dal quale si riconosce al creditore il diritto di procedere alla variazione in diminuzione ai fini del recupero dell'IVA versata all'Erario, ma non incassata.

La riforma ha, in pratica, anticipato il termine per il recupero, da parte del cedente o prestatore, dell'IVA non pagata dal cessionario o committente sottoposto a uno degli istituti di cui al *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza* (D.Lgs. n. 14/2019).

La disciplina *pre riforma* - che rimane applicabile alle procedure concorsuali aperte prima del 26 maggio 2021 - prevede che, nel caso in cui il debitore sia soggetto a una di tali procedure, il creditore non può emettere la nota di rettifica in diminuzione dell'IVA prima che la procedura si sia conclusa infruttuosamente.

È evidente come tale previsione dilati i tempi di recupero dell'IVA versata ma non

effettivamente incassata dal creditore.

Con le modifiche introdotte dall'art.18 del D.L. 73/2021 è stato **anticipato il momento di emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore**, seppur solo con riferimento alle **procedure concorsuali avviate a partire dal 26 maggio 2021**.

In tali casi, il **creditore potrà procedere alla variazione in diminuzione sin dal momento di apertura della procedura concorsuale**, senza dover più attendere l'esito (infruttuoso) della stessa.

Ne deriva che alla variazione in diminuzione può procedersi, a titolo esemplificativo, prendendo come riferimento temporale:

- la sentenza dichiarativa di fallimento, per il fallimento o liquidazione giudiziale;
- il provvedimento che ordina la liquidazione, in caso di liquidazione coatta amministrativa;
- il decreto di ammissione alla procedura, in ipotesi di concordato preventivo;
- il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Per un più agevole e pronto confronto tra il momento rilevante per l'emissione della nota di variazione IVA pre e post riforma, si rinvia alla tabella elaborata all'interno del documento di ricerca.

Da segnalare, inoltre, che la **possibilità** di operare la **variazione in diminuzione IVA** è riconosciuta anche in relazione all'istituto della "**composizione negoziata della crisi**", di cui agli artt.12 e seguenti della *Codice della crisi d'impresa*.

In tal caso specifico, il **momento rilevante per procedere alla variazione** è rappresentato dalla **data di pubblicazione nel registro delle imprese dei contratti o accordi che concludono la "composizione negoziata"**.

Ciò posto, in relazione alla data a partire dalla quale è consentita l'emissione della nota di variazione in diminuzione, sono opportune due ulteriori specificazioni sempre di natura "temporale":

- il **limite temporale per l'emissione della nota di variazione** è

individuato dall'Agenzia delle Entrate nel **termine** per la **presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno** in cui si verifica l'assoggettamento alla **procedura concorsuale**;

- il **limite temporale entro cui esercitare il diritto alla detrazione** è rappresentato dalla **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**.

Si ricorda, infine, che in ogni caso la variazione in diminuzione non è limitata solo all'IVA dovendo ricomprendere anche l'imponibile: in sostanza, la variazione deve riguardare anche il corrispettivo non incassato dal cedente o prestatore.

Allegati

documento_di_ricerca

[Apri](#)