

Nota di variazione nelle procedure concorsuali: chiarimenti da Telefisco

Nell'ambito della nuova disciplina delle **note di variazione** emesse a fronte di procedure concorsuali in capo al cessionario o committente, la nota non può essere riferita alla sola Iva.

La variazione, in tutto o in parte, riguarda infatti il corrispettivo non incassato dal cedente o prestatore e, dunque, deve essere emessa in riferimento sia all'imponibile che alla corrispondente imposta.

Tale aspetto è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate in una delle risposte rese nel corso di Telefisco del 15 giugno 2022, specificando che le note di variazione **in diminuzione** per la sola imposta sono consentite solamente "laddove si configuri una errata applicazione dell'aliquota". La conclusione è da estendersi anche ai casi di errata applicazione del regime di imponibilità (invece che di quello di esenzione o non imponibilità) oppure di errata applicazione del tributo (per operazioni fuori campo).

Nel caso esaminato nel corso di Telefisco, una procedura fallimentare in capo al debitore veniva avviata dopo il 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore della disciplina ex art. 18 del Dl 73/2021) e il soggetto creditore emetteva la nota di variazione per il credito non riscosso. La procedura fallimentare, invece, iscriveva al passivo il creditore solamente per la parte relativa all'**imponibile** e non anche per l'imposta.

L'Agenzia delle Entrate ha risposto affermando che, anche qualora la procedura abbia deciso di registrare nel passivo fallimentare solo la quota parte relativa all'imponibile, il creditore che venga soddisfatto del proprio credito è tenuto a

emettere una nota di variazione **in aumento** ripartendo proporzionalmente la somma incassata tra imponibile e imposta.

Il chiarimento verte sull'emissione della nota in aumento da parte del cedente o prestatore (a seguito del pagamento del credito non ancora riscosso, già oggetto di una precedente variazione), mentre in passato l'Agenzia delle Entrate si era espressa con riferimento alle note di variazione in diminuzione.

Nella ris. n. 127/2008 è affermato che la rettifica in diminuzione deve "essere **rappresentativa** sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile".

Vi sarebbe, altrimenti, la conseguenza "paradossale", che "a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto". Più recentemente, la risposta a interpello n. 801/2021 ha ribadito che, in caso di concordato preventivo, non sarebbe ammissibile l'emissione di note di credito "di sola Iva".

Quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria è coerente con la disciplina comunitaria, dalla quale emerge come la base imponibile e l'Iva siano tra loro intrinsecamente connesse.

L'art. 90, par. 1, della direttiva 2006/112/Ce consente la **riduzione** della base imponibile (alle condizioni stabilite dagli Stati membri), anche in caso di "non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione".

Il successivo par. 2 consente agli stessi Stati membri di poter derogare a tale regola, posto che il pagamento del corrispettivo può essere "difficile da accertare o essere solamente provvisorio" (Corte di Giustizia, causa C-330/95).

Nondimeno, la giurisprudenza comunitaria ha concluso che la **riduzione** potrebbe comunque essere accordata qualora il soggetto passivo segnali l'esistenza di una "probabilità ragionevole che il debito non sia saldato" (Corte di Giustizia Ue, causa C-146/17).

Tra gli altri aspetti esaminati in tema di note di variazione nel corso del recente Telefisco, è riconosciuta la possibilità per il creditore di emettere una nota in diminuzione "parziale", riferita alla **quota di credito** chirografario destinata a restare insoddisfatta, in base alle percentuali definite dalla procedura di concordato preventivo.

Come già indicato nella circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021, infatti, nel caso del concordato preventivo, a differenza delle altre procedure concorsuali, la quota parte dei corrispettivi per i quali era stata emessa fattura che dovrà essere pagata dai debitori sottoposti alla procedura è già individuata in modo puntuale in sede del decreto di ammissione.

Si rammenta che, a seguito delle modifiche apportate all'art. 26 del Dpr 633/72 per le procedure avviate dal 26 maggio 2021 compreso, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa dal cedente o prestatore già a decorrere dalla **data del decreto** di ammissione al concordato. Pertanto, la soluzione individuata dall'Agenzia appare la più ragionevole, consentendo al cedente o prestatore (creditore) di emettere la nota di credito solo per la quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta, in base alle percentuali definite dalla procedura stessa.

(MF/ms)