

Emissione nota di variazione e concordato preventivo: chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 234, ha fornito alcuni chiarimenti in tema di **emissione della nota** di variazione IVA ex art. 26 commi 3-*bis* e 10-*bis* del DPR 633/72, in pendenza di concordato preventivo.

Nel documento di prassi si precisa che, laddove il cedente/prestatore scelga di non avvalersi della facoltà di emettere la nota di variazione al momento in cui il cessionario/committente è "assoggettato" al concordato, la variazione sarebbe possibile, sulla scorta dell'art. 26 comma 2 del DPR 633/72, anche in un momento successivo, quando il piano di riparto attesti l'**infruttuosità della procedura**.

Nel caso di specie, il soggetto debitore – dopo una prima istanza di accesso al concordato ex art. 161 del RD 267/42, sfociata in un provvedimento di ammissione e successivamente nella revoca della procedura – presentava una nuova istanza per un **concordato in continuità**, anch'essa accolta.

Si poneva, in particolare, il quesito relativo alla possibilità da parte del cedente/prestatore (soggetto creditore) di procedere, per la **parte di credito falcidiata** in base al decreto di omologa, all'emissione della nota di variazione, non al momento di apertura della procedura, ma in seguito all'adempimento degli obblighi concordatari da parte del debitore.

Più precisamente, si tratta di comprendere, in primo luogo, se in una fattispecie come quella in esame ricorrano o meno i presupposti per la c.d. **consecuzione tra procedure** e, in secondo luogo, se, vigenti i nuovi termini di emissione della nota di variazione ex art. 26 comma 3-*bis* del DPR 633/72 (introdotto dall'art. 18 del DL 73/2021, per le procedure

aperte dal 26 maggio 2021), possa “posticiparsi” l’emissione della nota al momento in cui la procedura risulti divenuta infruttuosa.

Si ricorda, al riguardo, come la nuova disciplina abbia determinato il **dies a quo** per la nota di variazione in diminuzione “a partire dalla data” in cui il debitore “è assoggettato a una procedura concorsuale”. Nel caso d’interesse, secondo il successivo comma 10-*bis*, il debitore si considera assoggettato alla procedura dalla data del decreto di ammissione al concordato.

Come rilevato nella circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021, il **termine** entro cui emettere la nota di variazione è rappresentato dalla **presentazione della dichiarazione IVA** relativa all’anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, ossia, con riferimento alle procedure, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno in cui viene emanato il provvedimento di apertura. Il termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione è, invece, individuato con la dichiarazione IVA relativa all’anno di emissione della nota.

La risposta a interpello n. 234, nell’esaminare la fattispecie, **esclude** in primo luogo che possa sussistere una consecuzione tra procedure di concordato preventivo.

Ciò rileva ai fini della corretta individuazione della disciplina applicabile ai fini IVA (la prima procedura, infatti, era assoggettata alla disciplina previgente, anteriore al 26 maggio 2021, a differenza della seconda).

Il principio della “consecuzione tra procedure” (art. 69-*bis* comma 2 del RD 267/42, ora art. 170 comma 2 del DLgs. 14/2019) si riferisce all’ipotesi di “confluenza” di una procedura nel successivo fallimento (ora liquidazione giudiziale), sul presupposto della comunanza dell’insolvenza irreversibile già con la prima procedura.

Tuttavia, nella specie, l'autonomia tra le due procedure **escludeva** un fenomeno di **consecuzione**, essendo necessario focalizzare l'attenzione solo sulla seconda.

Si ricorda, allora, come nella risposta ad interpello n. 216/2022, l'Agenzia, per una ipotesi di conversione tra amministrazione straordinaria – aperta prima del 26 maggio 2021 – in successivo fallimento (post DL 73/2021), aveva invece escluso l'avvio di una nuova procedura ai fini dell'applicazione della nuova disciplina IVA.

In secondo luogo, la risposta a interpello n. 234 esamina il **momento** in cui deve essere **effettuata la variazione** in diminuzione.

Viene, sostanzialmente, confermata la tesi interpretativa del creditore di optare per l'emissione della nota a partire dall'effettiva conclusione della procedura, poiché essa attesta il definitivo mancato pagamento del corrispettivo.

Nel caso di specie, quindi, segnando un sostanziale ritorno alla disciplina previgente, il diritto alla detrazione sarebbe subordinato alla **“infruttuosità” della procedura**, poiché è solo al verificarsi di tale condizione che si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore.

In definitiva, secondo l'Agenzia, il cedente/prestatore che decide di insinuarsi al passivo e non emettere la nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 commi 3-*bis* e 10-*bis*, è tenuto ad **attendere l'esito** infruttuoso della procedura. Resta reclusa la possibilità di effettuare la variazione una volta decorso il termine per l'esercizio del **diritto alla detrazione** dell'IVA, correlato al “dies a quo” individuato dai predetti commi.