



Partners associati:
Mantovani Dott. Rag. Sergio
Scaini Rag. Andrea
Mantovani Dott. Rag. Michele
Mantovani Rag. Matteo
Scaini Dott. Fabio
Vecchi Rag. Cristina

Professional partners:
Arvetti D.ssa Nives
Camprostrini Rag. Barbara
Lodigiani Rag. Angelo
Mondadori Rag. Mara
Monesi Rag. Arianna
Olivetti Dott. Marcello
Pinzetta D.ssa Luisa
Scassa D.ssa Sara
Sega D.ssa Barbara
Barretta Dott. Stefano
Freddi D.ssa Katia



Mantova – Palazzo Magni
Via Acerbi 35
Telefono 0376369448 224070/1
Telefax 0376/369449
Codice fiscale e P. IVA 01681060206
Email: stumant@mantovaniassociati.it
PEC: stumant@legalmail.it
Sito: www.mantovaniassociati.it

Mantovani & Associati



Studio Professionale Certificato ISO 9001:2015 per le procedure relative a:

- Progettazione ed erogazione di:
 - Servizi contabili e fiscali inclusa la gestione degli adempimenti relativi;
 - Servizi di consulenza tecnico professionale in materia di:
 - Operazioni societarie straordinarie,
 - Predisposizione ed analisi di bilanci,
 - Sistemi contabili e finanziari,
 - Valutazione di aziende,
 - Diritto societario.
 - Servizi di assistenza e rappresentanza nel contenzioso tributario;
 - Servizi amministrativi;
- Erogazione di servizi di Controllo legale dei conti
- Erogazione di servizi di revisione legale di società

Responsabile Sistema Qualità
RAG. ANDREA SCAINI



Certificato n° 50 100 3610 - Rev. 005

CIRCOLARI DI AGGIORNAMENTO

Anno 2021 n. 42
Chiarimenti recenti in tema di note di
variazione IVA



L'articolo 18, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto "Sostegni-bis"), è intervenuto sulla disciplina delle note di variazione in diminuzione IVA, anticipandone il momento di emissione in caso di procedure concorsuali.

Anche la legge di conversione dello stesso L. 106/2021 conferma, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione, da mancato pagamento, emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato ad una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'iter.

Tale disposizione a partire dalle procedure concorsuali avviate dopo il 26 maggio 2021 (*data di entrata in vigore*).

Con l'inserimento del nuovo comma 3-bis nell'art. 26, D.P.R. n. 633/1972, si riconosce il diritto del cedente/prestatore di portare in detrazione l'IVA corrispondente alla variazione anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario/committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis del R.D. n. 267/1942), o da quella di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato art. 67, comma 3, lettera d, R.D. n. 267/1942);

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Pertanto, alla luce di tali modifiche, in caso di mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari o committenti coinvolti in procedure concorsuali, è consentito effettuare le variazioni in diminuzione sin dall'apertura della procedura, senza doverne quindi attendere la conclusione.

Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data:

- della sentenza dichiarativa di fallimento o
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese.

Con il **Principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021** l'Agenzia delle Entrate ritorna quindi sui propri passi in merito alla interpretazione della condizione prevista dal c. 9 dell'art. 26, D.P.R. 633/1972 che legittima l'emissione della nota di variazione in diminuzione nelle ipotesi di risoluzione per inadempimento nei contratti a esecuzione continuata o periodica.

Con il precedente Principio di diritto n. 13/2019, infatti, l'Agenzia ebbe a sostenere che in presenza di contestazioni giudiziali circa la possibile sussistenza della clausola risolutiva espressa, la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione da parte del cedente fosse subordinata all'esito del giudizio di accertamento della medesima.

Al contrario, con la nuova e recente pronuncia l'Agenzia, riprendendo il principio già espresso in passato (risoluzione n. 449/2008) per cui "la risoluzione contrattuale non richiede uno specifico atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del suo verificarsi", afferma che qualora sia stata attivata una clausola risolutiva espressa, in dipendenza della quale venga in meno in tutto o in parte un'operazione per la quale è stata emessa e registrata la fattura, si considera legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione.

Chiude correttamente il Principio di diritto n. 11/2021, affermando che in caso di emissione di nota di credito, qualora il giudizio penda successivamente a favore della insussistenza della causa di risoluzione, resta fermo l'obbligo da parte del cedente di emettere nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 per riversare quanto in precedenza recuperato tramite la nota di credito.

Con la **risposta all'interpello n. 544 dell'11 agosto 2021** l'Agenzia delle Entrate ribadisce il proprio pensiero in merito alla individuazione del termine ultimo (c.d. "dies a quem") entro il quale è possibile recuperare l'Iva tramite nota di variazione in diminuzione anche alla luce delle modifiche apportate alla disciplina della detrazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972 a opera del D.L. 50/2017.

Se il termine a partire dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione (c.d. "dies a quo"), secondo quanto già precisato nella circolare n. 1/E/2018, va individuato nel momento a partire dal quale si verifica la nascita del presupposto che legittima l'emissione della nota di variazione (ovvero il verificarsi di una delle cause previste dal comma 2, articolo 26 del decreto Iva), più incerta era apparsa l'individuazione del



termine oltre il quale non è più possibile fare ricorso allo strumento della nota di credito per recuperare la maggior Iva assolta con l'operazione originaria.

La soluzione, condivisa anche nel recente chiarimento di prassi, va ricercata combinando quanto chiarito a proposito del "*dies a quo*" dalla circolare n. 1/E/2018 e nella formulazione del comma 1 dell'art. 19, D.P.R. 633/1972 che prevede la possibilità di esercitare la detrazione "*al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*".

Ipotizzando quindi l'avvio di una procedura concorsuale in data 30 dicembre 2021 l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente sarà possibile non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021, e cioè entro il 30 aprile 2022.

Per poter correttamente esercitare la detrazione è tuttavia necessario precisare che, ai sensi della citata circolare 1 del 2018 e del successivo principio di diritto n. 5 del 2020 (già commentati in nostre precedenti circolari) occorrerà procedere nel seguente modo nel suddetto esempio:

- a) Se la Nota di Credito viene emessa entro il 31.12.2021 e registrata nella liquidazione IVA di Dicembre 2021, nessun aggiustamento deve essere operato;
- b) Se la Nota di Credito viene emessa nel 2022 (entro il 30 aprile 2022) dovrà recare una numerazione distinta, dovrà essere registrata in un registro sezionale (o altra procedura informatica simile), dovrà essere esclusa dalla liquidazione IVA del periodo di emissione (2022) e dovrà affluire nella Dichiarazione IVA relativa al 2021.

Con riferimento ai comportamenti successivi allo spirare di detto termine e diversi e/o tardivi rispetto a quanto sopra specificato, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'impossibilità di fare ricorso a dichiarazioni integrative.

Si ricorda infine che per l'emissione di Nota di credito di sola IVA la Faq n. 27 del 27 novembre 2018 dell'Agenzia delle Entrate, ha specificato che va utilizzato il tracciato della fattura semplificata.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani