

CIRCOLARE N. 9/2015

Torino, gennaio 2015

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: NUOVE IPOTESI DI NOTE DI VARIAZIONE IVA SENZA LIMITI TEMPORALI

L'articolo 31 del Decreto Semplificazioni, in vigore dal prossimo 13.12.2014, interviene sul secondo comma dell'art.26 del Decreto Iva per estendere le ipotesi che consentono di effettuare, nei casi di mancato pagamento, senza alcun limite temporale la rettifica dell'Iva corrispondente alla variazione in diminuzione effettuata.

In particolare, accanto alle tradizionali ipotesi delle procedure concorsuali e delle procedure esecutive rimaste infruttuose, il legislatore vi affianca le cosiddette procedure definite da alcuni "meta concorsuali" e rappresentate da:

- accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'art.182-*bis* R.D. n.267/42
- piani attestati ai sensi dell'art.67, co.3, lett. d) R.D. n.267/42, pubblicati nel Registro delle Imprese.

Il primo istituto, previsto dall'art.182-*bis* L.F., è rappresentato da un accordo privato raggiunto tra il debitore e i creditori rappresentanti almeno il 60 per cento delle passività, depositato presso il Registro delle Imprese e il tribunale competente per la relativa omologazione: l'emanazione del decreto giudiziale determina, pertanto, l'insorgere del diritto del creditore all'emissione della nota di variazione Iva sulla parte oggetto di decurtazione. La modifica in commento, pertanto, non interessa i cosiddetti creditori non partecipanti all'accordo, che devono essere soddisfatti integralmente entro 120 giorni dalla scadenza del credito o dall'omologazione, se già scaduto a tale data.

La seconda fattispecie introdotta dal legislatore riguarda, invece, il diritto all'emissione della nota di variazione Iva, senza limiti temporali, nel caso di riduzione del credito derivante da un piano attestato di risanamento, pubblicato presso il Registro delle Imprese, a norma dell'art.67, co.3, lett. d) L.F..

La modifica apportata dal decreto in commento risulta quindi particolarmente rilevante atteso che consente di superare una significativa penalizzazione alla quale sono stati sinora sottoposti i creditori di debitori che avevano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti, rispetto a quelli delle procedure concorsuali: la previgente formulazione dell'art.26, co.2, d.P.R. n.633/72 non contemplava, infatti, l'intesa di cui all'art.182-*bis* L.F. e la circostanza che la stessa non fosse qualificabile - secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (Circolari n.40/E/08 e n.13/E/09) - come procedura concorsuale la rendeva assoggettabile al successivo comma 3 dell'art.26 del Decreto Iva con la conseguenza che la nota di variazione rimaneva possibile solo se formata entro un anno dall'effettuazione dell'operazione.

La relazione illustrativa al decreto semplificazioni precisa che la nuova disposizione ha l'obiettivo di coordinare la disciplina ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi, e la disciplina Iva prevista dall'art.26 d.P.R. n.633/72 concernente le variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

In particolare tale modifica si è resa necessaria - prosegue la relazione - per consentire che, a seguito della stipula dei due accordi, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente non pagate in tutto o in parte dal debitore, abbia la possibilità di recuperare l'Iva originariamente versata all'erario al momento di effettuazione della fornitura il cui corrispettivo non sia stato pagato.

Sul punto, tuttavia, la relazione illustrativa evidenzia un mancato coordinamento con la disciplina delle imposte dirette relativamente al piano attestato di risanamento in quanto lo stesso continua a non essere espressamente contemplato dall'art.101, co.5 Tuir, in tema di deducibilità delle perdite su crediti, con la conseguenza che - se sono state generate per effetto del documento di cui all'art.67, co.3, lett. d) L.F. - sono deducibili solo secondo la regola generale, ovvero devono risultare da elementi certi e precisi.

Lo studio resta a Vostra disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.