

NOVITÀ SUL TEMA DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA (ART. 26 D.P.R. 633/1972)

La Legge di Stabilità 2016 ha riformulato la disciplina che regola l'emissione delle note di variazione IVA, prevedendo che il documento di rettifica possa essere emesso già a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale del cessionario o committente, qualora intervenuta dopo il 31.12.2016: la normativa si allinea a quella prevista per la deducibilità delle perdite su crediti. L'art. 1, c. 126 della L. 208/2015 ha riformulato l'art. 26 del DPR 633/1972, stabilendo che la nota di variazione in diminuzione possa essere emessa anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente (c. 4, lett. 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 di cui all'art 182-bis L. Fall., o dalla data di pubblicazione nel Registro delle Imprese di un piano attestato di risanamento ai sensi dell'art. 67, c. 3, lett. d) R.D. 267/1942.

Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del 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 in crisi (art. 26, c. 11 D.P.R. 633/1972).

Tale formulazione genera, quindi, un allineamento tra la disciplina in materia di nota di variazione Iva e quella relativa alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, delle perdite su crediti (art. 101, c. 5 del D.P.R. 917/1986), con riguardo agli strumenti di soluzione della crisi previsti dalla Legge Fallimentare.

Il legislatore non ha quindi colto l'occasione per disciplinare gli effetti fiscali delle soluzioni della crisi dei soggetti non fallibili, individuate dalla L. 3/2012 e qualificate espressamente come "procedure concorsuali": l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento e il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore.

Il diritto all'emissione alla nota di variazione Iva è riconosciuto, analogamente alla disciplina previgente, quando la rettifica è giustificata da procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. A questo proposito, il c. 12 dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 precisa che una procedura esecutiva individuale si considera, in ogni caso, infruttuosa nelle seguenti ipotesi: pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare; pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità; dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Nell'eventualità in cui, successivamente a tali eventi, il corrispettivo venga pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al c. 1, riguardante l'emissione della nota di variazione in aumento.

Le disposizioni di cui all'art. 26, c. 4, lett. a) e c. 5, 2° p. D.P.R. 633/1972, si applicano nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31.12.2016. Le altre modifiche apportate all'art. 26 del D.P.R. 633/1972, in quanto volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni contenute in tale ultimo articolo e quindi di carattere interpretativo, si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data di cui al periodo precedente (art. 1, c. 127 della L. 208/2015).