

Crisi d'impresa, recuperi Iva ancora in cerca di stabilità

Imposte indirette

Via libera nella composizione negoziata. Per altre procedure si attende il decreto delegato

La data in cui si può emettere la nota di accredito non è omogenea tra gli istituti

Pagina a cura di
Matteo Balzanelli
Massimo Sirri

Nel decreto correttivo-ter al Codice della crisi d'impresa (Dlgs 136/2024 in vigore dal 28 settembre scorso) trova spazio la possibilità di emettere nota di variazione in diminuzione Iva – in applicazione dell'articolo 26, comma 3-bis, del Dpr 633/1972 – nell'ambito della composizione negoziata.

Per le altre procedure previste dal Codice della crisi (Dlgs 14/2019) che non siano esattamente "sovrapponibili" a quelle già individuate dalla norma fiscale (come nel caso del fallimento, sostituito dalla liquidazione giudiziale), occorrerà invece attendere il decreto delegato previsto dalla legge di riforma tributaria, la quale invita a estendere l'applicazione dei commi 3-bis, 5, 5-bis e 10 dell'articolo 26 del decreto Iva a tutti gli istituti del Codice.

Intervento circoscritto

Anche secondo le Entrate (risposta a interpello 324/2023), la disciplina in vigore non consente un'interpretazione estensiva delle attuali regole a procedure diverse da quelle espressamente elencate dalla norma. E ciò, anche se, grazie a un'attenta attività interpretativa e stanti le analogie fra (molte delle) procedure previste dal Codice e le fattispecie regolate dalle disposizioni Iva, sarebbe possibile anticipare gli obiettivi della legge delega, peraltro ispirati alla necessità di un maggior adeguamento del sistema fiscale ai principi fissati

dall'ordinamento Ue.

In ogni caso, allo stato attuale e partendo proprio dal recente intervento correttivo, si osserva che, con la modifica apportata all'articolo 25-bis del Dlgs 14/2019, sono recepite nel Codice le misure premiali, già previste dal Dl 13/2023, volte a incentivare il ricorso alla composizione negoziata.

Il termine per il recupero

Il creditore è legittimato a emettere nota in diminuzione (imponibile e imposta) per "detrarre" l'Iva sulla parte di credito falcidiato a partire dalla pubblicazione nel Registro delle imprese:

- dei contratti o accordi con i creditori ex articolo 23, comma 1, lettere a) e c) del Codice;
- o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (Ard) ex articolo 23, comma 2, lettera b), che sia richiesto in mancanza della soluzione perseguita con tali contratti o accordi.

La norma – che dovrebbe valere anche in relazione agli Ard estesi e

agevolati (articoli 60 e 61 del Codice), ancorché limitatamente a quelli derivanti da una composizione negoziata non conclusa – individua quindi chiaramente il termine iniziale per il recupero dell'imposta, fissandolo alla data di pubblicazione al Registro imprese dei contratti/accordi.

Tale regola dovrebbe essere estesa anche in relazione all'accordo ex articolo 182-bis della legge fallimentare (ora articolo 57 del Codice della crisi), per il quale l'articolo 26, comma 3-bis, lettera a), del Dpr 633/72 prevede invece che il dies a quo per il recupero dell'Iva sia individuato nella data del decreto di omologazione dell'accordo.

Disciplina eterogenea

Proprio l'esigenza di rendere quanto più omogenea possibile, a beneficio degli interessati, l'individuazione del termine iniziale di decorrenza per l'emissione del documento per il recupero del tributo (nota di accredito), anche in considerazione della rigida tempistica delineata dall'amministrazione finanziaria (circolare 20/E/2021) e della "marginale" possibilità di procedere con il rimedio della dichiarazione integrativa a favore o con il rimborso ex articolo 30-ter del Dpr 633/72 (risposta 592/2022), la data in cui si dà pubblicità all'evento potrebbe essere presa a riferimento anche per le procedure già "normate" (sempre se aperte dal 26 maggio 2021).

Per la liquidazione giudiziale (fallimento), pertanto, varrebbe la data di deposito della sentenza che apre la procedura, anziché la data della sentenza. Per il concordato preventivo, invece, potrebbe considerarsi il deposito del decreto di ammissione nella cancelleria del tribunale. Fermo restando che, nel caso del concordato preventivo, la nota in diminuzione riguarderà la sola parte del credito decurtato e non l'intero, com'è invece nel fallimento/liquidazione giudiziale.

La data di pubblicazione nel registro delle imprese, invece, è già prevista per i piani attestati.



Ambito limitato. La possibilità di emettere note Iva in diminuzione vale anche nell'ambito della composizione negoziata

Il quadro in sintesi

L'avvio delle procedure concorsuali e le esecuzioni individuali

- Per le procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 (compreso) è possibile emettere nota di variazione in diminuzione senza dover attendere il loro esito infruttuoso.
- Nel caso di procedure esecutive individuali, occorre invece continuare ad attendere l'infruttuosità, ex articolo 26, comma 12, del decreto Iva (verbale negativo presso il terzo pignorato, verbale negativo o impossibilità di accedere al domicilio del debitore o sua irreperibilità, eccessiva onerosità della procedura previo esperimento di tre aste andate deserte).

Procedure ante 26 maggio 2021

- Per le procedure avviate prima del 26 maggio 2021 (ossia prima della data individuata dal Dl 73/2021 ai fini dell'applicazione delle nuove disposizioni dell'articolo 26 del Dpr 633/1972), per il recupero dell'Iva non incassata è necessario aspettare la chiusura della procedura, tenendo conto delle indicazioni fornite dalle prassi (fra tutte, circolare 77/

E/2000) e dell'effettiva esecuzione delle obbligazioni assunte dal debitore, in caso di concordato preventivo.

- Se esistono giudizi pendenti alla data di chiusura del fallimento, prima di emettere nota in diminuzione, il creditore deve attendere l'esito di tali giudizi (risposta a interpello 471/2023).

Conversione di procedure

- In caso procedura avviata prima del 26 maggio 2021, poi commutata in altra procedura, l'Agenzia (risposta 216/2022, in relazione a un'amministrazione straordinaria sfociata in fallimento) ha ritenuto di attribuire rilievo alla continuità di tali procedure, non considerando che il fallimento sia stato aperto dopo la data in questione.
- Ne deriva che, ai fini della nota in diminuzione, il creditore deve attendere la chiusura definitiva della procedura fallimentare.

Procedure in attesa di collocazione ai fini delle note Iva

- Aderendo alle indicazioni della risposta 324/2023, ai fini dell'emissione delle note di variazione in diminuzione non

sarebbero attualmente disciplinate le procedure previste dal Codice della crisi non menzionate dall'articolo 26 del Dpr 633/72. Fra queste, il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (articolo 64-bis del Codice), il concordato minore (articolo 78) e quello semplificato (articolo 25-sexies), la liquidazione controllata (articolo 268).

- Quanto alla liquidazione coatta amministrativa, già prevista dall'articolo 26 del decreto Iva, per procedere alla variazione dovrebbe potersi fare riferimento (privilegiando la conoscibilità della procedura) alla pubblicazione del provvedimento che la ordina.

Variazione per imponibile e imposta

L'emissione di una nota di variazione in diminuzione deve riguardare l'imponibile e la relativa imposta. Non è ammessa la riduzione della sola imposta, dato che verrebbe a scindersi il necessario collegamento fra imponibile e tributo (risoluzione 127/E/2008). In tal senso, è anche la risposta a interpello 801/2021 riferita al caso del creditore di un concordato preventivo.

La data in cui si dà pubblicità all'evento potrebbe essere presa a riferimento anche per le procedure già normate