

Nel concordato preventivo nota di variazione senza debito IVA

Il documento ricevuto non "entra" nella dichiarazione del soggetto concordatario

/ Emanuele GRECO

In un risalente documento di prassi (risoluzione n. [161](#) del 17 ottobre 2001), l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la **nota di variazione**, emessa dal cedente o prestatore, a seguito della riduzione del credito di **rivalsa IVA**, non determina l'insorgenza, in capo al soggetto concordatario, di alcun debito nei confronti dell'Erario. Secondo l'Agenzia, la registrazione della nota di variazione "non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di rispondere verso l'Erario di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi del concordato preventivo".

Tanto è coerente con l'[art. 185](#) par. 2 della direttiva 2006/112/CE, in materia di **rettifiche della detrazione IVA**, secondo cui la rettifica "non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate".

All'esito descritto, l'Agenzia perviene tenendo conto della disciplina e degli effetti tipici del concordato preventivo. Mediante l'esecuzione del concordato, viene ad estinguersi ogni debito sorto **anteriamente** all'inizio della procedura. Per cui, posto che la nota di variazione è afferente all'IVA non riscossa dal creditore per un debito sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, con gli effetti estintivi del concordato si ha la riduzione del credito chirografario di rivalsa IVA, senza che ne discenda un debito in termini di IVA nei confronti dell'Erario.

Alle medesime conclusioni, l'Agenzia delle Entrate è giunta, per la procedura fallimentare, con risoluzione n. [155](#) del 12 ottobre 2001. Per tale fattispecie, si è affermato che il curatore fallimentare "non è tenuto ad **ulteriori adempimenti** in termini di dichiarazioni periodiche ed annuali". Ragioni di ordine sistematico portano ad estendere le considerazioni alla procedura del concordato preventivo.

In definitiva, il debitore concordatario non è tenuto a rettificare "in aumento" il documento ricevuto, ferma la detrazione dell'imposta già operata a seguito della registrazione della fattura di acquisto. Per cui, registra la

nota di variazione ricevuta nel registro IVA degli acquisti, senza che questo abbia riflessi sul piano dichiarativo.

Il contenuto dei due documenti di prassi esaminati (risoluzioni Agenzia delle Entrate nn. 155 e 161 del 2001) è, in qualche misura, "recepito" nel nuovo disposto dell'[art. 26](#) comma 5 del DPR 633/72, applicabile per i soli soggetti sottoposti a **procedura concorsuale** successivamente al 31 dicembre 2016.

Questa norma, introdotta con legge di stabilità 2016 ([art. 1](#) comma 126 della L. 208/2015), prevede che il cessionario o committente, nell'ambito di una procedura concorsuale, non sia tenuto a registrare in "aumento" la nota di variazione ricevuta dal fornitore.

Principio affermato e confermato nella disciplina post legge di stabilità

L'effetto a livello fiscale, nonché sotto l'**aspetto documentale**, sarà (quando la norma diverrà efficace) il medesimo di quanto già contemplato nelle risoluzioni del 2001.

Il principio, però, nella normativa ante L. [208/2015](#), risultava giustificato dal fatto che il debito concordatario si era già "estinto" per effetto dell'esecuzione della proposta omologata dal Tribunale. Nella disciplina *post* L. 208/2015 (per le procedure aperte successivamente al 31 dicembre 2016), anticipando l'emissione della nota di variazione IVA al **decreto di ammissione al concordato** (dunque, prima dell'omologazione del medesimo), il piano proposto dalla società concordataria non è ancora stato sottoposto all'approvazione dei creditori. Per cui, a seguito di una prima variazione in diminuzione, ragionevolmente il cedente o prestatore si troverà nella condizione di emettere un'ulteriore nota di variazione, in base alla percentuale di IVA "falcidiata" secondo il piano del debitore concordatario.