CHIAPPORI – BENZI
DOTTORI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Dott. DOMENICO CHIAPPORI - REVISORE CONTABILE
Dott.sa MAURA BENZI - REVISORE CONTABILE

Dott.sa VALERIA MASSOLLO
Dott. FEDERICO FERRANTE
Dott. ROBERTO MAZZITELLI
Dott. UMBERTO CARRARA

Servizio di informazione amministrativa, contabile e tributaria per le imprese

Circolare mensile per l'impresa

Marzo/02 - 2022

INDICE

Nuove disposizioni per le note di variazione ex art. 26 D.p.r. n.633/1972 *pag.* *2*

.

VIA PALESTRO 15/9 - 16122 GENOVA - TEL. 010. 81 09 90 - 010. 839 90 96 - FAX 010. 88 82 30
CODICE FISCALE E PARTITA IVA : 03339810107
E-mail : amministrazione@chiappori-benzi.it

Nuove disposizioni per le note di variazione ex art. 26 D.p.r. 633/1972

Gent.li Clienti,

l'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-bis), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha introdotto modifiche sostanziali alla disciplina delle note di variazione recata dall'articolo 26 DPR n. 633/1972, disponendo che nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali, **avviate a partire dalla data del 26 maggio 2021,** non si debba più attendere la conclusione delle stesse.

Più specificamente, qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-bis e 10-bis, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l'esito), ossia la data:

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

Resta fermo, invece, ai sensi del comma 3-bis, che tale diritto è esercitabile dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della legge fallimentare, ovvero dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della medesima legge fallimentare

Viene altresì modificata la prassi, fino a questo momento utilizzata, di emettere un documento di variazione di sola IVA, rettificando quindi esclusivamente l'imposta e non anche la base imponibile, al fine di mantenere "aperto" il credito nei confronti del debitore: le note di variazione emesse a clienti con apertura di procedura concorsuale a partire dalla data sopra indicata, **dovranno indicare sia l'imponibile che l'IVA**, essendo le due voci "intrinsecamente connesse".

In termini generali, quindi, la nota di variazione per la sola imposta potrà essere emessa esclusivamente nei casi di rettifica di un'operazione considerata imponibile, che avrebbe invece dovuto essere esente, non imponibile o non soggetta ad IVA.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/2021, nel commento alla nuova disciplina delle note di variazione, riporta un esempio, riferendosi al caso di un Fallimento apertosi nel gennaio 2022, dal quale si evince chiaramente come il documento di rettifica debba contenere sia l'imponibile che l'IVA:

- *30 novembre 2021: a seguito della vendita di un bene, il cedente (creditore) emette fattura per operazioni imponibili pari a € 45.000 e imposta per € 9.900, non pagate dal cessionario (debitore);*

 10 gennaio 2022: sentenza dichiarativa di fallimento del debitore;

 10 gennaio 2022: decorrenza del termine a partire dal quale poter emettere la nota di variazione in diminuzione;

 il creditore emette nota di variazione in diminuzione per € -45.000 e imposta per € -9.900.

Per tutelare giuridicamente il credito (che altrimenti parrebbe rinunciato con l'emissione della nota credito), sembrerebbe, a nostro avviso, opportuno inserire nella descrizione della nota credito, oltre agli estremi della fattura originaria, la seguente dicitura: "documento emesso ai soli fini IVA, ex art. 26, comma 3 bis, d.p.r. 633/72 e ss.mm. La presente nota non costituisce rinunzia al credito dell'emittente nei confronti del Fallito, di cui si conferma il diritto. Regolare fattura sarà emessa all'atto del pagamento totale o parziale del credito medesimo."

Contabilmente, l'emissione della nota di variazione comprensiva di imponibile e IVA, comporterà la conseguente rilevazione della perdita su crediti: qualora il credito originario, nel corso della procedura concorsuale, venisse incassato, in tutto o in parte, occorrerà emettere una nuova fattura per l'importo corrisposto, che darà origine ad una sopravvenienza attiva e ad un'IVA a debito, come da ipotesi enunciata nella sopra citata Circolare:

- *10 giugno 2026: definizione del piano di riparto della procedura fallimentare del debitore che prevede il pagamento parziale al creditore del corrispettivo pattuito, per un ammontare complessivo pari a € 30.000, ossia per un importo superiore a quello rettificato in diminuzione (comma 3-bis);*
- *18 giugno 2026: pagamento del corrispettivo come da piano di riparto;*
- *30 giugno 2026: termine ultimo per emettere la nota di variazione in aumento ai sensi del comma 5-bis; il creditore emette nota di variazione in aumento per € 24.590 di imponibile ed € 5.410 di imposta.*

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Con i migliori saluti.

STUDIO CHIAPPORI-BENZI