

Riforma fiscale

L'emissione delle note di variazione IVA nei nuovi istituti del Codice della crisi

di Paolo Stella Monfredini (*) e Letizia Moretti (**)

L'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14/2019 ha reso evidente la necessità di coordinare la normativa relativa all'emissione delle note di variazione IVA con i nuovi istituti. La Delega per l'attuazione della riforma fiscale, a cui è stato affidato tale compito, dovrà individuare il momento di emissione delle note di variazione in relazione ai nuovi istituti introdotti dal Codice della crisi. Nel frattempo, si sono moltiplicati gli interventi interpretativi dell'Agenzia delle entrate, compulsata da numerose istanze di interpello che evidenziano la difficoltà a coordinare due corpi di misure, "fiscali" e "concorsuali", eterogenee.

1. Premessa

La normativa IVA relativa alle note di variazione nell'ambito delle procedure concorsuali (art. 26 D.P.R. n. 633/1972), che tende a recepire nel nostro ordinamento la disposizione di cui all'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, non cessa di essere oggetto di chiarimenti e precisazioni. Da ultimo si segnala la risposta a interpello n. 126/2024 del 03 giugno 2024 che è intervenuta sul tema della "**consecuzione tra procedure**", e dell'emissione di **note di variazioni** a seguito di **transazioni "endofallimentari"**.

La parte più significativa degli interventi interpretativi riguarda il coordinamento tra la nuova disciplina delle note di variazione IVA introdotta dall'art. 18, D.L. n. 73 del 25 maggio 2021 (c.d. Decreto Sostegni *bis*) (1) e i nuovi istituti di risoluzione della crisi così come delineati nell'ambito del nuovo Codice della crisi d'impresa

e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14/2019 (CCII), entrato in vigore dal 15 luglio 2022.

La previgente disciplina era improntata alla tesi che la certezza giuridica del mancato incasso, rappresentasse il presupposto imprescindibile per il creditore falciato per poter emettere la nota di credito (2) e conseguentemente ottenere la variazione in diminuzione ai fini IVA.

L'attuale disciplina ha sostituito il presupposto della certezza giuridica del mancato incasso con la **ragionevole certezza del mancato pagamento**, principio che appare più coerente con il diritto unionale e con la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, che ha ripetutamente affermato che il principio della neutralità dell'imposta impone che la base imponibile IVA deve essere costituita dal corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo. Ne discende che, qualora l'insolvenza del debitore risulti ragionevolmente certa, la normativa dello

(*) Professore a contratto di Economia e gestione della crisi di impresa Università Cattolica del Sacro Cuore - Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

(**) Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 106 del 23

luglio 2021.

(2) Documento che nella prassi dell'Amministrazione finanziaria è sempre stato considerato strumentale al recupero dell'imposta attraverso la variazione in diminuzione; in realtà il testo dell'art. 26 D.P.R. n. 633/1972 non reca alcuna indicazione della nota di credito.