

FISCO e TRIBUTI

CIRCOLARE QUINDICINALE PER L'ASSOCIATO

NUMERO 9 - 21 MAGGIO 2015

NEWS E INFORMATIVE

- ❖ **ACCONTO IMU E TASI 2015**
Pagina 2
- ❖ **DIRITTO ANNUALE CCIAA**
Pagina 7
- ❖ **TIPOLOGIE DI CONCORDATO PREVENTIVO**
Pagina 10

APPROFONDIMENTO

- ❖ **PROCEDURE CONCORDSUALI – NOTA VARIAZIONI IVA**
Pagina 11

**ACCONTO 2015
IMU E TASI**

Dal 2015 le scadenze Imu e Tasi sono allineate. Rispetto allo scorso anno dove la Tasi è stata interessata da diverse proroghe (si trattava del primo anno di applicazione), quest'anno la gestione dei versamenti avviene con le stesse modalità previste per l'Imu.

In questo contributo ci limiteremo a ricordare le principali regole applicative Imu e Tasi, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dalle due imposte, le rispettive basi imponibili e le eventuali riduzioni.

Si rammenta che, per entrambi i tributi, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto tale possesso (a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero).

Versamenti

Imu e Tasi vengono versate integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata la sola Imu dei fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,76% (il Comune, eventualmente, può stabilire a suo favore, una maggiorazione sino allo 0,3%).

L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente (quindi quelle del 2014), mentre il conguaglio a saldo viene determinato sulla base delle aliquote 2015, se approvate entro il termine del 28.10 (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote 2014).

	scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2015	16 giugno 2015	Aliquote 2014
Saldo 2015	16 dicembre 2015	Aliquote 2015 (se approvate entro 28.10)

È consentito il versamento in unica soluzione entro il 16 giugno 2015.

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo:

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamen	
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune	
3914	Terreni	Comune	
3916	Aree fabbricabili	Comune	
3918	Altri fabbricati	Comune	
3925	Fabbricati D	Stato	
3930	Fabbricati D (incremento)	Comune	

Codice tributo Tasi	Immobile	Destinatario versamento
3958	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3959	Fabbricati rurali ad uso strumentale	Comune
3960	Aree fabbricabili	Comune
3961	Altri fabbricati	Comune

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Le aliquote applicabili

Imu

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,76%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra 4,6 per mille e il 10,6 per mille).

Tasi

L'aliquota Tasi è invece molto più vincolata e, in parte, dipende da quanto stabilito per l'Imu:

- per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota massima della Tasi non può comunque eccedere il limite dell'1 per mille;
- la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'Imu al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un tetto fissato al 10,6 per mille per la generalità degli immobili, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (6 per mille per le abitazioni principali);
- inoltre, l'aliquota massima Tasi non può eccedere il 2,5 per mille;
- è consentito ai Comuni di derogare ai due limiti da ultimo richiamati per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille a condizione che siano finanziate, relativamente alle abitazioni principali e alle unità immobiliari assimilate, detrazioni d'imposta o altre misure, tali da generare effetti sul carico d'imposta Tasi equivalenti o inferiori a quelli determinatisi in passato con riferimento all'Imu relativamente alla stessa tipologia di immobili.

Con questa articolatissima situazione è di fondamentale importanza verificare puntualmente la delibera e il regolamento adottati dal singolo Comune, controllando in parallelo regolamenti Imu e Tasi.

I soggetti passivi

Imu

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);

- il titolare del diritto d'uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;
- il titolare del diritto di enfiteusi;
- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

Tasi

Al soli fini Tasi, l'imposta è dovuta

- sia dal possessore dell'immobile (definito con le stesse regole previste ai fini Imu)
- che dal detentore (e questa è la novità più importante che riguarda questo tributo).

Per detentore si intende il soggetto che utilizza l'immobile in forza di un titolo diverso da un diritto reale. In particolare, sono detentori tenuti al pagamento della Tasi:

- l'inquilino, quando l'immobile è dato in locazione;
- il comodatario, quando l'immobile è oggetto di comodato;
- l'affittuario, quando l'immobile è oggetto di un contratto di affitto di azienda.

La Tasi complessivamente dovuta in relazione all'immobile deve essere ripartita tra possessore e detentore. La misura della ripartizione è decisa dal Comune tramite proprio regolamento: l'imposta a carico del detentore deve essere compresa tra il 10% ed il 30% dell'imposta complessivamente dovuta sull'immobile (la parte rimanente è a carico del possessore). Se il Comune nulla prevede al riguardo, la quota a carico del detentore è del 10%.

L'imposta deve essere determinata secondo le condizioni soggettive del possessore: quindi se l'inquilino abita l'immobile, comunque occorre utilizzare l'aliquota prevista per gli "altri fabbricati", senza applicazione della detrazione per abitazione principale. Il Comune può comunque introdurre agevolazioni per gli inquilini residenti. Tale ripartizione, comunque, si ribadisce, riguarda solo la Tasi e non l'Imu.

Gli immobili interessati

L'Imu e la Tasi si devono versare con riferimento agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune.

		IMU	TASI
Fabbricati	→	SI	SI
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	→	NO (solo A/1, A/8, A/9)	SI
Fabbricati rurali	→	NO	SI
Aree fabbricabili	→	SI	SI
Terreni agricoli	→	SI	NO

Fabbricati

I fabbricati sono imponibili sia ai fini Imu che ai fini Tasi secondo le medesime regole. Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore 2014
A (diverso da A/10) - C/2 - C/6 - C/7	160
B	140
C/3 - C/4 - C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

Tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi è prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili ed inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'art.10 D.Lgs. n.42/04.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, sono esenti dall'Imu e, si ritiene, anche dalla Tasi (anche se su tale ultimo punto non vi sono conferme).

Terreni agricoli

I terreni agricoli sono imponibili ai fini Imu. La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore differenziato in base al soggetto possessore. Il moltiplicatore base per i terreni è 135, mentre per i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a 75.

	Imu
Terreni agricoli	135
Terreni agricoli (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali)	75

A favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli principali iscritti nella previdenza agricola è prevista anche una riduzione per scaglioni (da ripartirsi sui diversi Comuni ove sono ubicati tali terreni):

- franchigia sino a 6.000 euro di valore imponibile;
- riduzione 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente 6.000 euro e fino a 15.500 euro;
- riduzione 50% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente 15.500 euro e fino a 25.500 euro;
- riduzione 25% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente 25.500 euro e fino a 32.000 euro.

Va inoltre ricordato che è previsto un particolare trattamento per i cosiddetti **"Comuni montani"**, fattispecie che dal 2015 viene modificata ad opera del D.L. n.4/15. Risultano infatti esenti:

- i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati **totalmente montani** di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);
- i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle **isole minori**;
- i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti (Cd) e dagli imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati **parzialmente montani** di cui allo stesso elenco Istat.

Per i terreni ubicati nei Comuni facenti parte di un elenco contenuto nell'allegato OA di tale decreto (detti "comuni collinari") viene riconosciuta una detrazione di 200 euro, solo a favore di CD e IAP.

Aree edificabili

Le aree fabbricabili sono tassate tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi. La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno pagheranno in ogni caso l'Imu come fosse un terreno agricolo (quindi sul reddito dominicale e non sul valore venale), anche se gli strumenti urbanistici, PRG o altro, lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.

<p>IN SCADENZA IL DIRITTO ANNUALE CCIAA 2015</p>	<p>Il diritto camerale è un diritto dovuto annualmente alla Camera di Commercio da parte di tutte le imprese iscritte o annotate al Registro Imprese. Il diritto è dovuto alle sedi delle Camere di Commercio ove la società ha la sede legale ovvero le unità locali, sedi secondarie o uffici di rappresentanza. Nel caso di trasferimento delle sedi, unità o uffici in altra provincia, il diritto è dovuto alla CCIAA in cui è ubicata la sede legale al 1° gennaio dell'anno in corso.</p> <p>Soggetti obbligati Sono obbligate al pagamento del diritto annuale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • imprese individuali iscritte o annotate nella sezione ordinaria e speciale; • società semplici agricole; • società semplici non agricole; • società cooperative e consorzi; • enti economici pubblici e privati; • aziende speciali e consorzi previsti dalla L. n.267/00; • Geie - Gruppo europeo di interesse economico; • società di persone (Snc, Sas); • società tra avvocati D.Lgs. n.96/01; • imprese estere con unità locali in Italia; • Srl (anche unipersonali), Spa e Sapa; • società consortili a responsabilità limitata per azioni. <p>Soggetti esclusi Sono escluse dal pagamento del diritto annuale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le imprese nei confronti delle quali sia stato adottato un provvedimento di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa nell'anno 2014 (salvo l'esercizio provvisorio dell'attività); • le imprese individuali che abbiano cessato l'attività nell'anno 2014 e abbiano presentato la domanda di cancellazione dal Registro Imprese entro il 30 gennaio 2015; • le società ed altri enti collettivi che abbiano approvato il bilancio finale di liquidazione nell'anno 2014 e abbiano presentato la domanda di cancellazione al Registro Imprese entro il 30 gennaio 2015; • le cooperative nei confronti delle quali l'Autorità Governativa abbia adottato un provvedimento di scioglimento (come prevede l'art.2545-septiesdecies cod.civ.) nell'anno 2014. <p>Il calcolo del diritto annuale La Circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n.0227775 del 29 dicembre 2014 ha fornito indicazioni in merito agli importi da versare per l'anno 2015, tenendo conto della riduzione degli importi del diritto annuale stabilita dall'art.28 della L. n.114/14 (di conversione del D.L. n.90/14) per gli anni 2015 e seguenti.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin-top: 20px;"> <p>Le imprese individuali ed i soggetti iscritti al Rea pagano un diritto annuale in misura fissa, mentre gli altri soggetti sono tenuti al pagamento di un diritto annuale commisurato al fatturato dell'esercizio precedente. È necessario tener presente che ciascuna Camera di Commercio può determinare delle maggiorazioni da applicare agli importi stabiliti dal Ministero dello Sviluppo Economico. Il pagamento deve essere effettuato a mezzo modello F24 entro</p> </div>
---	--

il 16 giugno 2015, ovvero entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi, oppure entro 30 giorni dalla data di scadenza con la maggiorazione dello 0,40%.

Per i soggetti individuati nella seguente tabella, dal 1° gennaio 2015 gli importi del diritto annuale sono fissi (da arrotondare all'unità di euro nella compilazione del modello F24 per difetto se la prima cifra dopo la virgola è inferiore a 5 o per eccesso se la prima cifra dopo la virgola è uguale o superiore a 5):

Tipologia d'impresa/società	Costi sede	Costi U.I.*
Imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese (comprese le società semplici NON agricole e le società tra avvocati)	€ 130,00	€ 26,00
Imprese individuali iscritte nella sezione speciale del Registro delle Imprese (piccoli imprenditori, artigiani, coltivatori diretti e imprenditori agricoli)	€ 57,20	€ 11,44
Società semplici agricole	€ 65,00	€ 13,00
Unità locali e/o sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero	---	€ 71,50
Soggetti iscritti al Rea (associazioni, fondazioni, comitati, ecc.)	€ 19,50	---

* L'importo relativo alle unità locali è calcolato nella misura del **20% del diritto dovuto per la sede principale**, fino ad un massimo di 130,00 euro per ognuna di esse, **ad eccezione** dei soggetti iscritti solo al REA che pagano solo il diritto fisso di 20,00 euro.

Tutte le altre imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro Imprese, anche se annotate nella sezione speciale, versano un importo del diritto annuale commisurato al fatturato complessivo realizzato nell'anno precedente. Il diritto da versare si determina sommando gli importi dovuti per ciascuno scaglione, considerando la misura fissa e le aliquote per tutti i successivi scaglioni fino a quello nel quale rientra il fatturato complessivo realizzato dall'impresa nel 2014; sul totale così determinato va applicata una riduzione del 35%:

Aliquote in base al fatturato 2014 ai fini Irap		
fatturato		aliquote
da euro	a euro	
0	100.000,00	€ 200,00 (misura fissa)
oltre 100.000	250.000,00	0,015%
oltre 250.000	500.000,00	0,013%
oltre 500.000	1.000.000,00	0,010%
oltre 1.000.000	10.000.000,00	0,009%
oltre 10.000.000	35.000.000,00	0,005%
oltre 35.000.000	50.000.000,00	0,003%
oltre 50.000.000	---	0,001% (fino ad un max. di € 40.000,00)

Esempio

La società Immobiliare Piano Srl con sede legale in una provincia ove la Camera di Commercio non ha deliberato maggiorazioni e senza unità locali ha un fatturato desumibile dalla somma dei righi IC1 e IC5 della dichiarazione Irap pari a 2.610.596 euro. L'importo base derivante dalla applicazione delle aliquote su menzionate è pari a 449,95364 euro, che ridotto del 35% determina un importo del diritto dovuto per l'anno 2015 pari a 292,46987 euro che arrotondato all'unità di euro va esposto nel modello F24 per 292,00 euro.

Unità locali

- le imprese che esercitano l'attività economica anche attraverso unità locali devono versare, per ogni unità e alla Camera di Commercio nel cui territorio ha sede l'unità locale, un diritto pari al 20% di quello dovuto per la sede principale fino ad un massimo di 130,00 euro per ciascuna unità locale (l'arrotondamento all'unità di euro dovrà essere applicato una sola volta al termine del calcolo dopo aver sommato quanto dovuto per la sede e le unità locali, in tutti i calcoli intermedi sia per la sede che per le unità locali vanno invece mantenuti cinque decimali);
- se sono dovuti diritti a diverse Camere di Commercio, va compilato sul modello F24 un rigo per ognuna di esse indicando distintamente gli importi dovuti a ciascuna Camera di Commercio, la relativa sigla provincia, l'anno di riferimento 2015 e il codice tributo 3850;
- le unità locali e le sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero devono versare per ciascuna di esse in favore della Camera di Commercio nel cui territorio competente sono ubicate, un diritto annuale pari a 72,00 euro.

Conseguenze del mancato pagamento

Il pagamento del diritto annuale è condizione, dal 1° gennaio dell'anno successivo (art.24, co.35 L. n.449/97), per il rilascio delle certificazioni da parte dell'Ufficio del Registro delle Imprese. Il sistema informatico nazionale delle Camere di Commercio, quindi, non permette l'emissione di certificati relativi ad imprese non in regola con il pagamento.

Spesso l'impresa si accorge di non essere in regola con il pagamento del diritto annuale soltanto in occasione della richiesta di un certificato, scoprendo così che non può essere rilasciato a causa del debito per il diritto annuale.

TIPOLOGIE DI CONCORDATO PREVENTIVO	<p>Tra le caratteristiche di maggior rilievo introdotte dal Legislatore nel nuovo concordato preventivo vi è senza dubbio la flessibilità che lascia al debitore la più ampia libertà di contenuto della proposta. Il concordato può pertanto contenere una amplissima variante di proposte e di strumenti idonei a consentirne la formulazione. Vi sono però alcuni aspetti che sono essenziali in una proposta di concordato preventivo quali l'indicazione delle modalità e dei tempi di attuazione della proposta; tali modalità dovranno essere compatibili con le norme giuridiche e non manifestare una assoluta e manifesta inattitudine a raggiungere gli obiettivi prefissati. Inoltre la proposta dovrà rispettare i vincoli derivanti dal grado privilegiato dei creditori e la par condicio all'interno di una stessa classe e dovrà soddisfare la causa concreta del concordato, costituita dal superamento della situazione di crisi dell'imprenditore ed il riconoscimento in favore dei creditori di una sia pur minimale consistenza del credito da essi vantato.</p> <p>Il Tribunale dovrà valutare se il piano sia manifestamente non in grado di raggiungere gli obiettivi prefissati, mentre rimangono estranee al suo giudizio le ragioni di insuccesso del concordato, la cui valutazione spetta invece in via esclusiva ai creditori.</p> <p>Solitamente si fa riferimento a due tipi di possibili tipologie di concordati: liquidatorio o con continuità aziendale.</p> <p>Il concordato liquidatorio è quello più semplice e tradizionale che prevede la vendita atomistica di tutti i beni aziendali ed è regolato dall'art. 182 L.F. Nel concordato con cessione dei beni "puro", comunque, l'imprenditore assume l'obbligo di porre a disposizione dei creditori l'intero patrimonio dell'impresa, senza garantire il pagamento dei crediti in una misura percentuale prefissata. L'indicazione della percentuale di soddisfacimento potrà quindi ritenersi necessaria, ma al solo fine di consentire ai creditori di valutare la convenienza della proposta, nonché la sua fattibilità economica.</p> <p>Il concordato in continuità rappresenta invece una delle maggiori novità introdotte con la riforma delle procedure concorsuali del 2012 ed è regolato dall'art. 186-bis L.F. La formulazione della norma che definisce la continuità aziendale è però ambigua e lascia spazio a dubbi interpretativi che tuttora permangono. In precedenza, la continuità (pur ammessa, ma non disciplinata da norme specifiche) presupponeva la prosecuzione dell'attività solo da parte dell'imprenditore in stato di crisi. Ora possono invece distinguersi le ipotesi di continuità diretta (in cui la prosecuzione dell'attività di impresa avviene da parte del debitore), a sua volta disposta in totale od invece parziale (in cui si prevede la liquidazione dei beni non funzionali all'esercizio dell'impresa), dalle ipotesi di c.d. continuità indiretta in cui si prevede che l'azienda in esercizio venga ceduta a terzi o conferita in una o più società, a sua volta distinguendosi l'ipotesi di esercizio temporaneo (prima della cessione o del conferimento) diretto da parte del debitore, od invece indiretto da parte di terzi.</p> <p>Le forme di concordato possono integrarsi nelle più varie modalità, portando così alla nascita di concordati c.d. "misti" che non possono essere definiti né totalmente liquidatori né totalmente con continuità aziendale. Ed è questa terza categoria ad essere quella di gran lunga più utilizzata, quella che permette al debitore di modellare al meglio la proposta assecondando al meglio l'esigenza di offrire il maggior soddisfacimento ai creditori.</p> <p>Quanto esposto rende evidente che la configurabilità di concordati che combinino continuità aziendale e liquidazione di beni è quella che meglio è in grado di esprimere la volontà del Legislatore di permettere al debitore di adattare il piano alle caratteristiche della società, consentendo così la maggior valorizzazione del patrimonio aziendale residuo.</p>
------------------------------------	--

PROCEDURE CONCURSUALI – NOTA VARIAZIONE IVA

In questo momento congiunturale, le perdite su crediti e le procedure concorsuali sono in aumento: è frequente, quindi, che l'impresa debba intraprendere azioni legali o valutare la rinuncia al credito per evitare le spese legali e/o ricevere comunicazioni con cui si è informati che un debitore è stato dichiarato fallito o è stato ammesso ad una procedura concorsuale.

Nello scenario attuale, nei casi in cui il credito, originariamente assoggettato ad IVA, sia vantato nei confronti di un debitore sottoposto ad una procedura concorsuale o esecutiva negativa, è possibile emettere la cd. **"nota di variazione"** in diminuzione al fine di recuperare l'IVA relativa all'importo non riscosso.

L'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, stabilisce il diritto per il cedente del bene o prestatore del servizio di portare in detrazione (in tutto o in parte) l'IVA esposta in fattura, qualora l'ammontare imponibile (cioè il corrispettivo della cessione o della prestazione) venga ad annullarsi (o a ridursi) **"per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose"**.

I casi in cui l'infruttuosità sussiste sono il fallimento, il concordato fallimentare, il concordato preventivo, la liquidazione coatta amministrativa e le procedure esecutive rimaste infruttuose. Queste ultime si considerano infruttuose quando il creditore è rimasto insoddisfatto. Il Ministero delle Finanze ha affermato che il presupposto legittimante la variazione in diminuzione viene ad esistere quando il credito non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione della somma ricavata dalla vendita dei beni dell'esecutato ovvero quanto sia stata accertata o documentata dagli organi della procedura l'insussistenza di beni da assoggettare alla procedura. Relativamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis L. Fallimentare) ed ai piani attestati (art. 67, co. 3, lettera d) L. Fallimentare) l'inserimento tra le procedure che possono dare luogo all'emissione della nota di variazione è avvenuto, di recente, con [**l'art. 31 del D.Lgs. 21/11/2014 n. 175.**](#)

I presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, sono:

1. ***l'aver concorso alla procedura***, cioè l'ammissione allo stato passivo del fallimento ovvero l'inserimento nell'elenco dei creditori del concordato preventivo;
2. ***che l'imposta per cui si esercita il recupero risulti da una fattura regolarmente emessa e registrata***. Di conseguenza, non possono beneficiare della detrazione i soggetti che hanno certificato i corrispettivi con altri mezzi.

Il momento in cui sorge il presupposto dell'infruttuosità delle procedure concorsuali (essenziale per poter operare la detrazione dell'IVA) è da far coincidere (cfr. circolare n. 77/E del 2000):

- per il **fallimento**, dopo 10 giorni dal deposito in cancelleria del piano di riparto (termine per la presentazione delle osservazioni al piano di riparto), ovvero, dopo 15 giorni dall'affissione alla Corte d'Appello del decreto di chiusura del fallimento (in caso di insussistenza di attivo, estinzione o pagamento dei decreti ammessi ecc...);
- per il **concordato fallimentare**, dopo 15 giorni dall'affissione della sentenza di omologazione (passaggio in giudicato);
- per la **liquidazione coatta amministrativa**, con l'approvazione del piano di riparto, che avviene 20 giorni dopo la pubblicazione del deposito del piano;
- per il **concordato preventivo**, la richiamata circolare n. 77/E del 2000 afferma che il diritto alla detrazione spetta ai soli creditori chirografari e solo dal momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato. In caso di successivo fallimento per mancato

adempimento degli obblighi assunti, il diritto alla detrazione sorge secondo i principi enunciati per il fallimento.

La citata circolare è tuttavia antecedente alla più recente riforma della legge fallimentare, a seguito della quale non è più prevista una attestazione di adempimento degli obblighi concordatari e il concordato preventivo si considera chiuso con il decreto di omologazione. Inoltre, la proposta di concordato può ora prevedere anche il non integrale soddisfacimento dei creditori privilegiati (i quali dovrebbero quindi avere diritto al recupero parziale dell'IVA);

- per le **procedure esecutive** il presupposto della infruttuosità viene ad esistenza, secondo l'Amministrazione finanziaria, quando il credito del cedente o prestatore non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni eseguiti oppure quando sia stata accertata e documentata dagli organi della procedura esecutiva l'insussistenza di beni da assoggettare all'esecuzione. Non è quindi sufficiente a consentire la variazione dell'IVA la sola notificazione del titolo esecutivo. Non è inoltre consentita la variazione IVA in caso di impossibilità di esperire l'azione esecutiva (ad esempio, per irreperibilità del debitore).

Atteso l'espresso richiamo della norma, per effetto del combinato disposto degli artt. 26 e 19 del decreto 633/72, il diritto deve essere esercitato **"al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto"** (cfr. [ris. 85/E del 31.03.2009](#)), dovendo intendersi, per verifica del presupposto, il momento in cui risulta definitivamente acclarata la infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva.

Dal punto di vista formale, ancorché la normativa di riferimento non preveda particolari obblighi documentali, **è opportuno che il fornitore emetta una nota di variazione correlata alla fattura originaria**, con indicate le sue generalità e quelle del cliente, la quantità e la qualità dei beni ceduti o delle prestazioni rese, l'ammontare dell'imponibile e dell'IVA originariamente fatturati nonché le variazioni sia dell'imponibile sia dell'IVA operate in conseguenza del mancato pagamento. **Non è invece consentito emettere una nota di variazione per la sola IVA**, tralasciando la variazione dell'imponibile (cfr. Ris. n. 127/E del 3.04.2008). Nella nota di variazione andrà evidenziato che si tratta di variazione operata per mancato pagamento del corrispettivo a causa di procedura (concorsuale o esecutiva) rimasta infruttuosa, specificando gli estremi identificativi della procedura e gli elementi acclaranti la definitiva infruttuosità. La nota di variazione va annotata nel registro IVA degli acquisti, ovvero, in alternativa, può essere annotata in rettifica nel registro dei corrispettivi o in quello delle fatture emesse.

COMUNICAZIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE IVA

Spett.le
Fallimento s.r.l.
c/o dott. (Curatore)
Via , Brescia
Partita Iva
A mezzo lettera raccomanda A.R.

Oggetto: nota di variazione n. 01 del febbraio 2015 (art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972)

Egr. sig. Curatore,

Le formulo la presente in qualità di legale rappresentante della Beta s.p.a. – con sede in Brescia, Via n. , Codice Fiscale e Partita Iva – creditore chirografario ammesso allo stato passivo del fallimento (n. 10 d'ordine cronologico), reso esecutivo dal giudice delegato con decreto del .

In data febbraio u.s., è scaduto il termine per proporre reclamo avverso il piano di ripartizione finale ordinato dal giudice delegato (artt. 117, co. 1, e 110, co. 3, L.Fall.), che non prevede alcun pagamento a beneficio dei creditori chirografari.

Premesso ciò, considerata la totale infruttuosità del fallimento della società s.r.l. rispetto al proprio credito (euro 24.000,00 in linea capitale), e visto l'art. 26, co. 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la Alfa s.p.a. ha provveduto ad emettere la nota di variazione (in diminuzione) n. 31 del 27 febbraio 2015, che si acclude in allegato alla presente.

Colgo, infine, l'occasione per rammentarLe che il documento in oggetto deve intendersi formato ai soli fini fiscali, senza dunque costituire una rinuncia al credito rimasto insoddisfatto.

Alla luce di quanto riportato nella presente, rimango a completa disposizione per gli ulteriori chiarimenti ed approfondimenti che dovessero necessitare.

Cordialità.

Alfa Spa

L'amministratore unico

Sig. Rossi

Brescia , lì 2015

Documento allegato

Nota di variazione n- 01 del febbraio 2015

Nota di variazione Iva n. 01 del febbraio 2015

Spett.le
Fallimento s.r.l.
c/o dott. (Curatore)
Via , Brescia
Partita Iva
A mezzo lettera raccomanda A.R.

Nota di variazione emessa ai sensi dell'art. 26, co. 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Il presente documento costituisce una variazione in diminuzione totale, ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, della base imponibile e dell'Iva indicati nella ns. fattura n. 31 del febbraio 2008, riportata nell'estratto delle scritture contabili della Alfa s.p.a., ivi accluso.

Descrizione

Fornitura di mobili ed arredi

Base imponibile

€ 20.000,00

IVA

€ 4.000,00

Riepilogo

PROCEDURA	EVENTO RILEVANTE	TERMINE FINALE
FALLIMENTO	10 giorni dal deposito in cancelleria del piano di riparto o 15 giorni dall'affissione del decreto di chiusura del fallimento	10 giorni dal deposito in cancelleria del piano di riparto o 15 giorni dall'affissione del decreto di chiusura del fallimento
concordato preventivo/fallimentare	15 giorni dall'affissione della sentenza di omologazione	2° anno successivo a quello di realizzazione del presupposto
PROCEDURE ESECUTIVE	Accertamento dell'esito negativo della procedura (verbale di pignoramento negativo o verbale d'asta)	2° anno successivo a quello di realizzazione del presupposto
LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	20 giorni dalla pubblicazione del deposito del piano di riparto	2° anno successivo a quello di realizzazione del presupposto
ACCORDI RISTRUTTURAZIONE DEBITI ART. 182 bis LF	Omologazione dell'accordo	2° anno successivo a quello di realizzazione del presupposto
PIANO ATTESTATO ART. 67 L.F.	Pubblicazione del piano nel Registro Imprese	2° anno successivo a quello di realizzazione del presupposto

Aderente a:

In merito a tale argomento è intervenuta la recente pubblicazione da parte dell'**Aidc**, Associazione Italiana Dottori Commercialisti della **Norma di comportamento n. 192** per contribuire a fare chiarezza su un tema particolarmente delicato e di attualità, vale a dire il momento di emissione delle **note di variazione Iva nelle procedure concorsuali**. Difatti la norma prevede che nel caso di procedure concorsuali, il fornitore ha diritto di emettere una **nota credito** ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in **fattura** si manifesta, in tutto o in parte, non recuperabile e, quindi, **anche prima della conclusione della procedura**. L'emissione della nota di variazione, ai fini Iva, può coincidere temporalmente con la rilevazione della perdita ai fini delle **imposte dirette**, secondo i parametri fissati dall'articolo 101, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986.

Aidc sottolinea come la norma nazionale circoscriva la rettifica facoltativa alle ipotesi in cui il **mancato pagamento** derivi da **procedure concorsuali** o procedure esecutive rimaste infruttuose, con una limitazione del campo di azione della riduzione non prevista dalla Direttiva ove si fa riferimento generico a operazioni totalmente o parzialmente non pagate. In assenza di specifiche indicazioni nell'ambito dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, il momento nel quale emettere la nota di variazione deve essere individuato in coerenza con le indicazioni delle norme della Direttiva e, quindi, in **concomitanza temporale all'accadimento che genera la variazione, ovvero in un momento temporalmente coincidente con l'accertamento della irrecoverabilità del credito**. Il tutto coerentemente con quanto riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria ai fini delle **imposte sul reddito**, secondo cui, in presenza di **procedure concorsuali**, opera un automatismo di definitività della perdita che si fonda sul presupposto che l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore costituisce evidenza oggettiva della sussistenza degli elementi di certezza e precisione. L'interpretazione dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 in riferimento ai principi della Direttiva, come interpretati dalla Corte di giustizia, consente l'allineamento del momento di emissione della nota di variazione ai fini Iva con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, determinando la precisa quantificazione della perdita per il solo **imponibile**, al netto dell'Iva addebitata in fattura.

Pertanto la Norma di comportamento Aidc non ritiene condivisibili le indicazioni fornite con la **circolare n. 77/E del 17 aprile 2000**, con la quale l'amministrazione finanziaria ha osservato che, per emettere la nota di variazione, il **creditore** insoddisfatto deve attendere l'esito del riparto finale del **fallimento** reso esecutivo dal giudice delegato (ex art. 117 della legge fallimentare), dopo il decorso di dieci giorni per le eventuali osservazioni dei creditori, oppure dopo che sia stato emesso il decreto di chiusura del fallimento e sia scaduto il termine per eventuali **reclami** al decreto stesso (art. 119 della legge fallimentare).

Staremo a vedere cosa accadrà in seguito.