

Semplificazioni Iva a tutto campo nel Decreto Semplificazioni

di Luca Caramaschi - dottore commercialista e revisore legale

Al capo VI del Decreto Semplificazioni, rubricato “Semplificazioni e coordinamenti normativi”, in tre articoli consequenziali (28, 29 e 30) vengono apportate modifiche a diverse disposizioni contenute negli articoli del d.P.R. n.633/72.

In particolare, attraverso una modifica della previsione contenuta nel sesto comma dell’articolo 74 del Decreto Iva viene, con riferimento al regime speciale (naturale) applicabile alle attività di intrattenimento, uniformata la diversa percentuale di forfettizzazione prevista in passato per prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazioni; come avremo modo di osservare la richiamata modifica interviene per risolvere i problemi che si sono determinati nell’applicazione del regime forfettario di cui alla L. n.398/91 e applicabile in prevalenza dagli enti non commerciali di tipo associativo (è la stessa relazione illustrativa al provvedimento che richiama tali finalità).

Con il secondo intervento, invece, viene introdotta una modifica a tre diverse disposizioni contenute nel Decreto Iva, tutte riconducibili alla cosiddetta “disciplina degli omaggi”; lo scopo è quello di uniformare, in linea con quanto già previsto in tema di imposte dirette, il limite al di sotto del quale viene consentita l’integrale detrazione dell’Iva, eliminando pertanto gli effetti distorsivi che in determinate situazioni l’indetraibilità dell’iva provocava ai fini della verifica del limite sotto il profilo reddituale.

L’ultimo dei tre interventi in commento interessa una disposizione del Decreto Iva che non sempre risulta di facile lettura: si tratta dell’art.26 d.P.R. n.633/72 che disciplina le note di variazione. In questo ambito la normativa Iva nazionale – diversamente da quanto avvenuto nel comparto redditi – ha tardato nel recepire le novità riguardanti l’introduzione delle cosiddette nuove procedure “meta concorsuali” (accordi di ristrutturazione, piano attestato di risanamento, etc.) che hanno invece fin da subito trovato la loro collocazione nell’art.101, co.5 Tuir quali fattispecie assimilabili alle procedure concorsuali che legittimano la deduzione della relativa perdita su crediti. Con la modifica apportata al secondo comma del citato art.26 il Legislatore interviene per far rientrare tali procedure nella nozione di “procedure esecutive rimaste infruttuose” al fine di consentire in tali situazioni anche la piena recuperabilità dell’Iva in precedenza assolta sul credito rivelatosi poi inesigibile. Vediamo quindi nel dettaglio l’impatto delle tre modifiche sopra evidenziate.

La modifica alla forfettizzazione dell’Iva dovuta sulle sponsorizzazioni

La previsione contenuta nell’art.29 D.Lgs. Semplificazioni in corso di pubblicazione sulla G.U., modificando la previsione contenuta nel sesto comma dell’art.74 Decreto Iva, uniforma la diversa percentuale di forfettizzazione prevista in passato per prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazioni.

La disposizione, che direttamente disciplina il regime Iva delle attività soggette all’imposta sugli intrattenimenti (Isti), risulta altresì applicabile anche nell’ambito del regime contabile forfettario di cui alla

L. n.398/91 previsto per gli enti non commerciali di tipo associativo.

È la stessa relazione illustrativa al provvedimento che giustifica le intervenute modifiche quali rimedio teso a risolvere le difficoltà che l’applicazione di tale disposizione ha creato con particolare riferimento a quest’ultimo regime.

Al fine di valutare l’impatto della modifica, mettiamo dunque a confronto la vecchia e nuova versione del citato co.6 dell’art.74, anche considerando che ad oggi la norma non stabilisce un precisa decorrenza della citata modifica.

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Il comma 6 dell'art.74 d.P.R. n.633/72

Vecchia versione	Nuova versione
<p>Per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n.640/72, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima. La detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.</p> <p><i>Se nell'esercizio delle attività incluse nella tariffa vengono effettuate anche prestazioni di sponsorizzazione e cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa, l'imposta si applica con le predette modalità ma la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo per le operazioni di sponsorizzazione ed in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.</i></p> <p>I soggetti che svolgono le attività incluse nella tariffa sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie; sono altresì esonerati dagli obblighi di registrazione e dichiarazione, salvo quanto stabilito dall' articolo 25; per il contenzioso si applica la disciplina stabilita per l'imposta sugli intrattenimenti.</p> <p>.....</p>	<p>Per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n.640/72, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima. La detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.</p> <p><i>Se nell'esercizio delle attività incluse nella tariffa vengono effettuate anche e cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa, l'imposta si applica con le predette modalità ma la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.</i></p> <p>I soggetti che svolgono le attività incluse nella tariffa sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie; sono altresì esonerati dagli obblighi di registrazione e dichiarazione, salvo quanto stabilito dall'articolo 25; per il contenzioso si applica la disciplina stabilita per l'imposta sugli intrattenimenti.</p> <p>.....</p>

Come è facile verificare la norma, eliminando le operazioni di sponsorizzazione dall'eccezione che limita a un decimo la forfettizzazione della detrazione, rispetto alla ordinaria forfettizzazione del 50% prevista per le operazioni imponibili, determina l'effetto di aumentare dal 10% al 50% la detrazione forfettaria riconosciuta per le operazioni di sponsorizzazione. Considerato, quindi, che i soggetti che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla L. n.398/91 (per quanto qui ci riguarda, associazioni e società sportive dilettantistiche) applicano a tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali - compresi i proventi realizzati per le prestazioni pubblicitarie - le disposizioni previste dall'art.74, co.6 d.P.R. n.633/72, la modifica normativa - come precisato dalla relazione illustrativa al decreto in commento - "ha l'effetto di prevedere un'unica percentuale di detrazione per le prestazioni di pubblicità (attualmente comprese tra quelle per le quali la detrazione è forfettizzata nella misura del 50%) e quelle di sponsorizzazione (per le quali la detrazione è attualmente del 10%)". La modifica, in sé apparentemente semplice, risolve nel comparto sportivo dilettantistico una questione

che nel corso di questi ultimi quindici anni ha determinato un notevole grado di incertezza tra gli operatori, con particolare riferimento alla necessità di distinguere tra spese di sponsorizzazione e spese di pubblicità all'interno degli accordi relativi a operazioni promozionali poste in essere tra imprese e soggetti operanti nello sport dilettantistico. Tale esercizio di individuazione dell'una o dell'altra fattispecie non appariva privo di conseguenze per società e associazioni sportive posto che in un caso (sponsorizzazione) la detrazione forfettizzata era pari al 10% con conseguente obbligo di versare il 90% dell'Iva addebitata al committente mentre nel caso della pubblicità la detrazione forfettizzata saliva al 50% con conseguente minor versamento dell'Iva sulla prestazione. Tale distinzione, al contrario, non risultava così "cruciale" per le imprese, per le quali tanto la prestazione di sponsorizzazione quanto quella di pubblicità, rientrando nel medesimo alveo delle spese promozionali, scontavano entrambe la piena ed integrale deducibilità (salvo, evidentemente, le necessarie verifiche in termini di inerenza delle richiamate spese ma tenendo comunque presente che la disposizione

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

contenuta nel co.8 dell'art.90 L. n.289/02 assicura entro il congruo limite di 200.000 euro un'assoluta presunzione di inerenza delle spese medesime).

L'assenza, quindi, di una contrapposizione di interessi tra le parti contrattuali, oltre che un'acclarata difficoltà anche sotto il profilo giuridico di pervenire ad una chiara e precisa distinzione delle due fattispecie, ha determinato in molti casi delle "forzature" operate in sede di determinazioni contrattuali volte a qualificare "pubblicità" ciò che in effetti presentava i tratti caratteristici della "sponsorizzazione" e ciò al solo fine di ottenere da parte della società o associazione sportiva un beneficio in termini finanziari da tale qualificazione. Da qui l'insorgere di un elevato numero di contenziosi nei quali, peraltro, gli stessi giudici evidenziano una manifesta difficoltà nel pervenire alla individuazione di precisi criteri di qualificazione delle due fattispecie.

Su questo tema merita di essere richiamata la [Risoluzione n.137/99](#) con la quale l'Amministrazione finanziaria, con riferimento alla disciplina della poi abrogata imposta sugli spettacoli, evidenzia il principio di "unitarietà del contratto". Relativamente ad una vicenda che vedeva contrapposta la Siae di Torino ad una società sportiva, l'amministrazione finanziaria precisa che:

"Alla luce di quanto esposto sembra potersi concludere che i contratti di sponsorizzazione stipulati dalla J... F.C., diversamente da quanto asserito dalla società sportiva, presentano caratteristiche unitarie e possono avere per oggetto prestazioni rese sia in occasione di eventi agonistici sia al di fuori di eventi spettacolistici, purché idonee a diffondere il marchio dello sponsor".

Nella sostanza viene affermato che in presenza di contratti che richiamano sia operazioni di sponsorizzazione che operazioni di natura pubblicitaria, tutte le prestazioni previste dal contratto concorrerebbero indistintamente a caratterizzare il rapporto di sponsorizzazione, indipendentemente dal fatto che le singole prestazioni rese siano o meno effettuate nel corso degli eventi spettacolistici.

Detto documento di prassi che richiamata il principio di unitarietà del contratto ha spesso rappresentato per gli uffici Siae preposti alle verifiche fonte di ispirazione per contestare l'applicazione delle detrazioni forfettizzate in misura pari al 50% con riferimento alle prestazioni di tipo pubblicitario.

La recente modifica legislativa pone dunque fine, non tanto al problema della corretta qualificazione

delle due diverse tipologie di prestazioni (in relazione alle quali l'incertezza sia dottrinale che giurisprudenziale è ancora elevata) bensì alla necessità di dover procedere a tale verifica, atteso che nel modificato contesto normativo le due prestazioni presentano un identico trattamento sotto il profilo fiscale sia per l'impresa che per l'associazione o società sportiva dilettantistica.

Un ultimo tema, ma non per questo meno importante, che resta ancora da smarcare, è quello della decorrenza della nuova disposizione. Posto che sul punto potrebbe fornire utili indicazioni l'intervenuta pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del provvedimento, è importante capire se assegnare alla richiamata modifica una valenza retroattiva piuttosto che novativa.

In questo senso non è banale richiamare quando affermato nella relazione illustrativa al Decreto Semplificazioni: in esso si precisa che per i soggetti che applicano il regime ex L. n.398/91 tale modifica viene operata sia in un'ottica di semplificazione ma anche di "riduzione del contenzioso" dovuto in particolare alla difficoltà di distinguere tra prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione.

Se l'esigenza di semplificare (che peraltro pervade tutte le disposizioni del decreto, che appunto viene in tal senso definito) certamente agisce in chiave futura, l'obiettivo di riduzione del contenzioso non può che, in un'ottica di decongestionamento delle cause tributarie pendenti nei vari gradi di giudizio, fare riferimento appunto anche al passato e quindi assegnare validità alla tesi di coloro che ne sostengono la valenza retroattiva. Vedremo in quali termini si esprimerà l'Amministrazione finanziaria.

Il problema dei contratti in corso

In relazione alla novità sopra evidenziata un problema che si pone fin da subito è quello che riguarda i contratti recanti prestazioni di sponsorizzazione già sottoscritti alla data di entrata in vigore della norma e che prevedono pagamenti da effettuarsi in momenti successivi. Come individuare in questi casi la corretta detrazione Iva forfettariamente applicabile? È questo un tema che per certi versi prescinde dalla data di decorrenza della disposizione, ad oggi non ancora definita con precisione (sarà verosimilmente la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale a dirimere definitivamente la questione).

Il fatto che, comunque, la norma non abbia stabilito la decorrenza in relazione ai "contratti stipulati a partire dall'entrata in vigore della disposizione", come spesso viene previsto nell'obiettivo di risolvere

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

alla radice il trattamento delle operazioni compiute nel periodo di transizione, occorre spostare l'attenzione alle operazioni dedotte nei contratti medesimi. E, muovendosi nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, l'attenzione non può che essere rivolta alla individuazione sia del momento impositivo che a quello della correlata esigibilità dell'imposta.

Il comma 5 dell'art.6 d.P.R. n.633/72 dispone infatti che *"L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti..."*, individuando il precedente co.3 tale momento, per le prestazioni di servizi, *"all'atto del pagamento del corrispettivo"*. Con riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione, che ancorché forfettizzato nel regime 398/91 è pur sempre tale, il secondo periodo comma 1 dell'art.19 del Decreto Iva prevede che *"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile..."*.

Condensando tali principi, pertanto, si può affermare che anche in relazione alle prestazioni di sponsorizzazione la cui esigibilità si manifesta successivamente alle entrate in vigore della nuova disposizione, seppur riferite a contratti stipulati in data precedente, trova applicazione la nuova misura forfettaria di detrazione pari al 50%.

Occorre, tuttavia, fare presente a ciò che prevede il comma 4 del citato art.6 e cioè *"Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento"*.

In proposito il D.M. 18 maggio 1995, provvedimento di approvazione dei vecchi modelli di distinta e di dichiarazione d'incasso, afferma chiaramente che *"Stante la particolarità della disciplina introdotta dalla L. n.398, occorre precisare che per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali deve aversi riguardo al criterio di cassa, nel cui ambito, peraltro, resta fermo il principio voluto dalla normativa Iva secondo cui vanno computati gli introiti fatturati ancorché non riscossi"*.

Anche nel regime 398/91, quindi, pur trattandosi di un regime basato su logiche di cassa, assume rilevanza ai fini Iva il momento di emissione della fattura, anche nei casi in cui lo stesso preceda l'avvenuto

incasso della prestazione.

Ciò significa che, in relazione alle fatture emesse in un momento precedente all'entrata in vigore della nuova previsione, ancorché l'incasso avvenga successivamente, la relativa detrazione forfettaria dovrà essere operata assumendo la "vecchia" percentuale del 10%.

Alla luce delle vigenti norme in tema di imposta sul valore aggiunto, non può che essere questa l'interpretazione da assegnare alla nuova disposizione con riferimento ai contratti già sottoscritti alla data di entrata in vigore. È in ogni caso auspicabile una conferma in tal senso da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'incremento della soglia che consente la detrazione dell'Iva sugli omaggi

Come anticipato in premessa la modifica apportata dall'articolo 30 del D.Lgs. Semplificazioni va ad impattare sotto il profilo normativo su tre articoli contenuti nel d.P.R. n.633/72, in particolare

- l'art.2, co.2, n.4);
- l'art.3, co.3, primo periodo e, infine,
- l'art.19-bis1, co.1, lett. h).

Le modifiche hanno tutte la medesima portata e, in particolare, in tutti gli articoli sopra citati vanno a sostituire le parole "lire cinquantamila" con "euro cinquanta".

La portata delle nuove previsioni è ben spiegata dalle brevi parole contenute nella relazione illustrativa al provvedimento e nella quale si afferma che:

"Le spese per gli omaggi di valore unitario non superiore a 50 euro sono interamente deducibili ai fini delle imposte sui redditi (art.108, co.2 Tuir). Ai fini Iva, invece, la detrazione dell'imposta è ammessa solo per gli omaggi di valore inferiore a 25,82 euro. Questa differenza crea inutili complicazioni per le imprese. Per equiparare i limiti previsti dalle due discipline, la norma consente di detrarre l'Iva sulle spese di rappresentanza sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro".

Detto questo, andiamo brevemente ad evidenziare quali sono i problemi che vengono risolti con le predette modifiche.

È bene osservare in via preliminare che la prima previsione modificata interessa i beni ceduti gratuitamente e *"la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa"*, i quali, al di sotto di una determinata soglia non vanno considerati cessioni di beni ai fini Iva. La conseguenza è che gli stessi potranno essere "omaggiati" a terzi senza che su di

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

essi vi sia l'obbligo di esercitare la rivalsa dell'Iva.

La correlata modifica apportata all'articolo 3 del Decreto Iva esclude entro un determinato limite (fatto anch'esso pari a 50 euro) dal novero delle prestazioni di servizi rilevanti, le prestazioni effettuate anche per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa (in pratica, le ipotesi di "autoconsumo" di servizi).

In entrambi i casi, sia per quanto riguarda i beni che per i servizi, l'indetraibilità all'atto dell'acquisto dei beni poi omaggiati così come l'indetraibilità all'atto dell'acquisto dei beni e servizi necessari alla produzione dei servizi, sono situazioni che determinino comunque, a prescindere da qualsiasi limite, l'impossibilità di qualificare tali operazioni come rilevanti ai fini Iva. Sotto il versante della detrazione, pertanto, l'incremento a 50 euro operato nella lettera h) dell'art.19-bis1 del Decreto Iva, entro il quale l'acquisto di beni non sconta l'indetraibilità tipica prevista per le spese di rappresentanza, va certamente nella direzione di un "completamento" delle previsioni introdotte sul versante delle operazioni riguardanti i beni in uscita. La prima cosa che in passato veniva evidenziata era certamente il disallineamento tra la disciplina Iva e quella reddituale, che si è verificato a partire dal 2008 con riferimento alla individuazione della soglia di valore unitario dell'omaggio: sul versante Iva la detraibilità veniva integralmente riconosciuta in relazione agli omaggi di beni di valore imponibile inferiore o pari a 25,82 euro, mentre per quelli di valore superiore a 25,82 euro veniva prevista la totale indetraibilità.

Circa la corretta qualificazione degli omaggi, infatti, il co.2 dell'art.108 Tuir, che disciplina ai fini reddituali il trattamento delle spese di rappresentanza, dopo aver stabilito che le stesse sono *"deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa."* prosegue affermando che *"Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50"*. Tale sdoppiamento del limite previsto, rispettivamente, ai fini redditi (50 euro) ed ai fini Iva (25,82 euro), rendeva pertanto necessario prestare particolare attenzione alle diverse situazioni che in concreto si potevano verificare, soprattutto per l'effetto generato

dall'Iva indetraibile, che come è noto va ad incremento del costo dell'omaggio ai fini delle imposte dirette. Si pensi all'impresa che ha omaggiato ad un proprio cliente un bene che costava 42,00 euro + Iva 22% (9,24 euro): poiché l'imponibile è superiore ad 25,82 euro, l'Iva è indetraibile e, quindi, doveva essere sommata al costo.

Il costo complessivo del bene (51,24 euro) risultava superiore al limite di 50 euro e, quindi, la sua deducibilità andava verificata in base ai limiti previsti per le spese di rappresentanza dal D.M. 19 novembre 2008, essendosi superato il limite previsto per l'integrale deducibilità senza la verifica di alcun limite.

Ebbene, con l'equiparazione dei limiti previsti nei due diversi comparti impositivi, un bene di valore rientrante nella soglia dei 50 euro potrà al contempo vedersi riconosciuta la detrazione dell'Iva all'atto dell'acquisto nonché la deduzione ai fini redditi senza alcun limite in quanto escluso dal novero delle spese di rappresentanza, potendo infine essere ceduto senza applicazione dell'Iva in quanto operazione non considerata cessione di beni. Insomma, davvero una semplificazione. Rimanendo sul tema degli omaggi resta tuttavia un'ultima questione dubbia che riguarda l'Iva e che si ricollega ad un non chiaro riferimento operato nel punto 4) del comma 2 dell'art.2 d.P.R. n.633/72. Detta previsione, infatti, esclude da imposizione le *"cessioni di beni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila ..."*.

Il riferimento letterale operato all'impresa e non anche ai professionisti farebbe desumere che, in relazione ai beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro (nuovo limite) la relativa cessione gratuita sia da assoggettare ad imposta.

Ad ogni modo, si ritiene resti comunque salva la possibilità da parte del professionista di non detrarre volontariamente l'Iva sull'acquisto dei beni da destinare ad omaggio (giudicandoli non inerenti), con la conseguenza che la successiva cessione gratuita può realizzarsi in esclusione da Iva. Ciò sulla base di quanto previsto dal terzo comma dell'art.18 del Decreto Iva che prevede che la rivalsa non è obbligatoria per le cessioni gratuite contemplate nelle norme in precedenza esaminate.

Rettifica Iva possibile anche per le procedure "meta concorsuali"

L'articolo 31 D.Lgs. Semplificazioni interviene sul secondo comma dell'art.26 del Decreto Iva per esten-

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

dere le ipotesi che consentono di effettuare, nei casi di mancato pagamento, senza alcun limite temporale la rettifica dell'Iva corrispondente alla variazione in diminuzione effettuata.

In particolare, accanto alle tradizionali ipotesi delle procedure concorsuali e delle procedure esecutive rimaste infruttuose, il Legislatore vi affianca le cosiddette procedure definite da alcuni "meta concorsuali" e rappresentate da:

- accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'art.182-bis R.D. n.267/42;
- piani attestati ai sensi dell'art.67, co.3, lett. d) R.D. n.267/42, pubblicati nel Registro delle Imprese".

Il primo istituto, previsto dall'art.182-bis L.F., è rappresentato da un accordo privato raggiunto tra il debitore e i creditori rappresentanti almeno il 60% delle passività, depositato presso il Registro delle Imprese e il tribunale competente per la relativa omologazione: l'emanazione del decreto giudiziale determina, pertanto, l'insorgere del diritto del creditore all'emissione della nota di variazione Iva sulla parte oggetto di decurtazione. La modifica in commento, pertanto, non interessa i cosiddetti creditori non partecipanti all'accordo, che devono essere soddisfatti integralmente entro 120 giorni dalla scadenza del credito o dall'omologazione, se già scaduto a tale data.

La seconda fattispecie introdotta dal Legislatore riguarda, invece, il diritto all'emissione della nota di variazione Iva, senza limiti temporali, nel caso di riduzione del credito derivante da un piano attestato di risanamento, pubblicato presso il Registro delle Imprese, a norma dell'art.67, co.3, lett. d) L.F..

La modifica apportata dal decreto in commento risulta quindi particolarmente rilevante atteso che consente di superare una significativa penalizzazione alla quale sono stati sinora sottoposti i creditori di

debitori che avevano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti, rispetto a quelli delle procedure concorsuali: la previgente formulazione dell'art.26 co.2 d.P.R. n.633/72 non contemplava, infatti, l'intesa di cui all'art.182-bis L.F. e la circostanza che la stessa non fosse qualificabile - secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate ([Circolari n.40/E/08](#) e [n.13/E/09](#)) - come procedura concorsuale la rendeva assoggettabile al successivo co.3 dell'art.26 del Decreto Iva con la conseguenza che la nota di variazione rimaneva possibile solo entro un anno dall'effettuazione dell'operazione.

La relazione illustrativa al Decreto Semplificazioni precisa che la nuova disposizione ha l'obiettivo di coordinare la disciplina ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi, e la disciplina Iva prevista dall'art.26 d.P.R. n.633/72 concernente le variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

In particolare tale modifica si è resa necessaria - prosegue la relazione - per consentire che, a seguito della stipula dei due accordi, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il fornitore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente non pagate in tutto o in parte dal debitore, abbia la possibilità di recuperare l'Iva originariamente versata all'erario al momento di effettuazione della fornitura il cui corrispettivo non sia stato pagato.

Sul punto, tuttavia, la relazione illustrativa pecca un po' di precisione in quanto il piano attestato di risanamento continua a non essere espressamente contemplato dall'art.101, co.5 Tuir, in tema di deducibilità delle perdite su crediti, con la conseguenza che - se sono state generate per effetto del documento di cui all'art.67, co.3, lett. d) L.F. - sono deducibili solo secondo la regola generale, ovvero devono risultare da elementi certi e precisi.