



OGGETTO: Circolare 19.2021

Seregno, 22 settembre 2021

NOTE DI VARIAZIONE IVA A SEGUITO DI APERTURA DELLA PROCEDURA CONCORSUALE

Si segnalano positive novità in tema di recupero dell'IVA nei confronti di clienti sottoposti a procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, ecc.).

La nuova disciplina è conseguente alla modifica dell'art 26ⁱ del DPR 633/72 in tema di note di variazione, come variato dall'art. 18 del DL 73/2021 (Decreto Sostegni -Bis). Queste in sintesi le principali novità.

DECORRENZA: La nuova disciplina si applica alle sole procedure avviate **dopo il 26 maggio 2021**.

OGGETTO: Viene prevista la facoltà di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA da mancato pagamento con l'emissione della nota di credito a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa.

Il termine ultimo entro il quale è possibile recuperare l'IVA tramite l'emissione della nota di variazione in diminuzione, individuato con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il debitore è assoggettamento alla procedura.

Si ricorda che il debitore si considera assoggettato a **procedura concorsuale dalla 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.

Resta invece invariata la data di riferimento per l'emissione della nota di variazione IVA nei casi di:

- "accordo di ristrutturazione dei debiti- Art. 182 bis Legge Fallimentare" (dalla data del decreto di omologa).
- "piano di risanamento e di riequilibrio – Art. 67, comma 3, lettera d), Legge Fallimentare" (dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese).

Per le procedure **avviate prima del 26 maggio 2021** ai fini dell'emissione della nota sembrerebbe ancora necessario attendere il momento in cui la procedura ha manifestato la propria "infruttuosità", come aveva indicato in passato la prassi amministrativa.

Anche per la **procedura esecutiva individuale** la verifica della infruttuosità della procedura di recupero resta condizione indispensabile per l'esercizio del diritto alla detrazione. In particolare, una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato è andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Tra le modifiche introdotte dal DL 73/2021, è altresì stabilito, ai sensi del nuovo comma 5-bis dell'art. 26 del DPR 633/72, che, qualora il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, successivamente alla data di avvio della



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

procedura concorsuale, il cedente o prestatore deve effettuare una variazione in aumento, al fine della rivalsa dell'imposta. Di riflesso, il cessionario o committente, previa registrazione del documento di addebito, ha il diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72, l'IVA corrispondente alla variazione in aumento.

Nell'ipotesi di procedure concorsuali, si evidenzia anche la modifica al comma 5 dell'art. 26 in argomento, prevedendo che a fronte della nota di variazione in diminuzione del cedente o prestatore, la controparte non è tenuta a registrare la variazione in aumento nel registro di cui all'art. 23 o 24 del DPR 633/72. In sostanza, la facoltà di riduzione dell'imposta da parte del fornitore non si traduce in un debito verso l'Erario per la procedura, come avviene nelle altre fattispecie che legittimano le note di variazione in diminuzione (es. dichiarazione di nullità o annullamento del contratto, abbuoni o sconti previsti contrattualmente).

TERMINI: L'anticipazione del momento in cui il contribuente ha la possibilità di recuperare l'imposta con il meccanismo della variazione in diminuzione e della conseguente detrazione ha come conseguenza l'anticipazione anche del termine ultimo entro il quale può essere effettuato tale recupero.

L'art. 19 del D.P.R. n. 633ⁱⁱ dispone che il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto stesso è sorto.

Nei casi di avvio di una procedura concorsuale **nell'anno 2021, dopo il 26 maggio**, l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente sarà possibile non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021, e cioè **entro il 30 aprile 2022**, con evidenti tempi operativi ristretti.

Ciò considerato, si invita la Spettabile Clientela a monitorare l'eventuale assoggettamento dei propri debitori a procedure concorsuali aperte dal 26 maggio 2021 al fine di non veder decadere il diritto al recupero dell'IVA non riscossa.

Lo Studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti

Studio Commercialista Associato Contrino

ⁱ Decreto del Presidente della Repubblica | 26 ottobre 1972 | n. 633

Articolo 26 - Variazioni dell'imponibile o dell'imposta - Testo in vigore dal 25 luglio 2021

1.....

2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25. (4) (5)

3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7. 3-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

^{i.i} **Articolo 19 – Detrazione** - Testo in vigore dal 30 giugno 2021, con effetto dal 1 gennaio 2010

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'[articolo 17](#) o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'[articolo 30](#), è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è **esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.