

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LUCA MONTALI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLÌ
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato
Patrocinante in Cassazione

ANGELICA CISARRI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

Associati

ELISA FILIPPI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

DANIELA GABURA
Dottore Commercialista

FRANCESCA SANTINI
Consulente del Lavoro

FILIPPO MATTIOLI
Avvocato

FILIPPO CALLEGARO
Avvocato

OGGETTO: Recupero dell'IVA sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali

Con la circolare n. 20 del 29 dicembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha commentato le modifiche apportate dal DL Sostegni-bis¹ alla disciplina delle note di variazione in diminuzione connesse alle procedure concorsuali² (applicabile alle procedure avviate dal 26 maggio 2021³).

L'attuale art. 26 del DPR 633/1972⁴ stabilisce che, in caso di mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari/committenti assoggettati a procedure concorsuali, l'emissione da parte del cedente/prestatore della relativa nota di variazione in diminuzione⁵ (e, conseguentemente, il diritto a portarne in detrazione l'IVA) può essere effettuata a partire dalla data di apertura della procedura, senza doverne attendere la conclusione. Ulteriore novità riguarda la possibilità concessa anche ai creditori (cedenti/prestatori) che non hanno effettuato l'insinuazione al passivo di emettere tale nota di credito.

Procedura	Data di apertura
Fallimento	Dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento
Liquidazione coatta amministrativa	Dalla data del provvedimento che la ordina
Concordato preventivo	Dalla data del decreto di ammissione alla procedura
Fallimento nel corso della procedura di concordato preventivo ⁶	Dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento
Accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis RD 267/1942)	Dalla data del decreto di omologa
Piano attestato dei debiti (art. 67, co. 3, lett. d) RD 267/1942)	Dalla data di pubblicazione del piano attestato nel registro delle imprese
Procedure esecutive individuali	Dalla data in cui l'infruttuosità della procedura è accertata dagli organi della procedura

¹ DL 73/2021.

² Art. 26 DPR 633/1972.

³ Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, attendendo l'esito infruttuoso della stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione.

⁴ Il precedente art. 26 del DPR 633/1972 subordinava l'emissione della nota di variazione (e il relativo diritto alla detrazione IVA) all'infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva, posticipando a tempi molto lunghi il recupero dell'IVA già versata e non incassata a causa dell'eccessiva durata delle procedure concorsuali.

⁵ L'emissione della nota di variazione in diminuzione è una facoltà (non un obbligo) a cui il creditore può rinunciare.

⁶ In caso di mancato adempimento degli obblighi assunti o alla luce di comportamenti dolosi da parte del debitore concordatario.

Termini per la detrazione dell'imposta

In linea generale⁷, il diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente è subordinato contestualmente:

- all'effettuazione dell'operazione a cui è collegata l'esigibilità dell'imposta (presupposto sostanziale);
- al possesso della relativa fattura d'acquisto o bolletta d'importazione (presupposto formale);

e deve essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i requisiti e con riferimento al medesimo anno.

I principi sopra richiamati si applicano anche alla detrazione dell'IVA relativa alle note di variazione in diminuzione relative alle procedure concorsuali:

- il presupposto "sostanziale" si verifica con l'apertura della procedura;
- il presupposto "formale" si realizza con l'emissione della nota di variazione;

pertanto, il diritto alla detrazione può realizzarsi al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA riferita all'anno di apertura della procedura.

L'Agenzia ha precisato che, superato tale termine, l'imposta non detratta non può essere recuperata attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore o attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter del DPR 633/72⁸.

Esempio:

In presenza di una dichiarazione di fallimento avviata nel periodo d'imposta 2021, la nota di variazione può essere emessa al più tardi entro il termine di presentazione della Dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, ossia entro il 2 maggio 2022 (il 30 aprile 2022 cade di sabato). Pertanto:

- se la nota di credito viene emessa nell'anno 2021, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con il Modello IVA 2022 relativo al periodo d'imposta 2021;
- se la nota di credito viene emessa nel 2022 (entro il predetto termine del 2 maggio), il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con il Modello IVA 2023 relativo al periodo d'imposta 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023).

Nel caso in cui, successivamente all'avvio della procedura concorsuale e all'emissione della nota di variazione, il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte, in capo al cedente/prestatore sorge l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento, nel termine di 12 giorni dalla data dell'avvenuto pagamento, e registrare la conseguente IVA a debito nella liquidazione IVA del periodo di riferimento.

⁷ Art. 19, co. 1, secondo periodo, DPR 633/1972.

⁸ Tale limite sussiste solamente qualora il termine per la detrazione dell'imposta sia "decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo. La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972."

Obblighi del cessionario/committente

Ulteriore novità riguarda il fatto che, a fronte della nota di variazione emessa dal cedente/prestatore, il cessionario/committente (ossia il curatore o commissario che segue la procedura) non ha l'obbligo di registrare la nota di variazione emessa dal creditore e la relativa variazione in aumento dell'imposta nei registri IVA; pertanto, la procedura non è tenuta al versamento dell'IVA che resta a carico dell'Erario.

Tale precisazione non si applica:

- alle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- ai piani attestati di risanamento di cui all'art. 67, co. 3, lett. d) del RD 267/42;
- agli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis del RD 267/42;

poiché non sono qualificabili come "procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della «concorsualità», sia di quello dell'«ufficialità»".

Nel caso in cui, successivamente all'avvio della procedura concorsuale, il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte e il cedente/prestatore procede con l'emissione della nota di variazione in aumento, al cessionario/committente è riconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta indicata nella nota di debito, ma solamente se precedentemente si è avvalso della facoltà di registrare la nota di variazione in diminuzione emessa nell'anno di apertura della procedura, operando nei registri IVA la rettifica dell'imposta in aumento e versandola.

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento a riguardo.

Elisa Filippi