



Professionisti Associati
Prato

Prato, 10 Settembre 2021

Lettera informativa n. 38/2021

Marco Badiani
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Pierluigi Coppini
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Giulia Massari
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Simona Sguanci
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Vinicio Vannucchi
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI**

**OGGETTO: NOTE DI VARIAZIONE IVA AL MOMENTO DI APERTURA DELLA
PROCEDURA CONCURSUALE**

Come già segnalato nella nostra Lettera informativa n. 27/2021, con l'articolo 18, D.L. 73/2021 (cosiddetto Decreto "Sostegni - bis"), viene modificato l'articolo 26 D.P.R. 633/1972 in tema di **note di variazione ai fini IVA** non pagata dai cessionari o committenti sottoposti a **procedure concorsuali**.

La nuova disciplina si applica alle sole procedure "avviate" dopo il 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del DL 73/2021.

Viene prevista la facoltà di esercitare il diritto alla detrazione da **mancato pagamento** con l'emissione della nota di credito ai fini Iva **già 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; è tuttavia di conseguenza **anticipato** anche 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, come in seguito meglio dettagliato.

In particolare, 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 cd. "accordo di ristrutturazione dei debiti" e di "piano di risanamento e di riequilibrio", in particolare:

- dalla data del decreto che **omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti**, ai sensi dell'articolo 182-bis L.F.;
- dalla **data di pubblicazione** nel registro delle imprese di un **piano di risanamento e di riequilibrio**, pubblicato nel registro delle imprese e attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.

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.

Allo stesso modo, la **verifica della infruttuosità** della procedura di recupero **resta condizione indispensabile** per l'esercizio del diritto alla detrazione ove il mancato pagamento dipenda da **procedure esecutive individuali**. 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 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).

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.

Sebbene l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, anche dopo le modifiche del Decreto "Sostegni – bis", continui a non fissare una scadenza per l'esercizio del diritto all'emissione delle note di variazione IVA in diminuzione, l'art. 19 del D.P.R. n. 633 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**, così come recentemente ribadito dall'Agenzia delle Entrate (risposta a interpello n. 544 dell'11 agosto 2021).

Ipotizzando quindi l'avvio di una procedura concorsuale in data 30 dicembre 2021, 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 **criticità applicative**.

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 eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti

Professionisti Associati