



Olginate, 8 marzo 2023

Prot.25/23

#tributaria, #aziendale finanziaria;
#societaria, #contab-iva-bilanci-rev.contabile

Spett.le Cliente

CIRCOLARE: Il recupero dell'iva per i clienti in procedura concorsuale

La presente circolare vuole fare un po' di chiarezza sul tema della detrazione dell'iva emettendo la nota di credito per fatture insolute di clienti finiti in procedura concorsuale. L'argomento è stato oggetto di recenti innovative e vantaggiose modifiche normative (v. ns. circolare n.43/2021) che ci risultano passate un po' inosservate. Riteniamo quindi importante e utile fornire un riepilogo, anche in vista della prossima dichiarazione annuale iva in scadenza al 30.04.2022.

La L. 106/2021, di conversione del decreto "Sostegni-bis" (DL 73/2021), è intervenuta sui termini di emissione delle note di variazione IVA nel caso in cui il cliente non abbia pagato il corrispettivo e sia assoggettato a una procedura concorsuale. Per effetto delle modifiche apportate all'art. 26 del DPR 633/72 è, infatti, possibile, per il cedente o prestatore, **emettere la nota di variazione in diminuzione**, in caso di mancato pagamento (anche parziale) del corrispettivo, da parte del cliente, **a decorrere "dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale"**.

Il momento di emissione della nota è, quindi, individuato, nella **data della sentenza dichiarativa di fallimento, nella data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo**, nella data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

La nuova disciplina, però, **si applica alle sole procedure "avviate" dopo il 26 maggio 2021** (data di entrata in vigore del DL 73/2021), non essendo stata estesa, nemmeno in sede di conversione in legge, alle procedure iniziate prima della suddetta data e non ancora concluse. Per le procedure precedenti che non possono beneficiare della nuova disciplina, 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 (quindi occorre attendere che la procedura venga chiusa con riparto insoddisfacente per il proprio credito).

Tornando alla nuova attuale disciplina, si segnala che L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 3.10.2022 n. 485, ha confermato il proprio orientamento espresso in precedenti documenti affermando che **l'emissione della nota di credito** in conseguenza del mancato pagamento da parte del cliente a seguito



di procedura fallimentare e la relativa detrazione dell'IVA non incassata, **non è preclusa al cedente/prestatore "che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente"**. Inoltre, la variazione in diminuzione deve essere rappresentativa sia dell'imponibile sia della relativa imposta, non essendo ammissibile una nota riportante la sola IVA.

Nel documento di prassi, l'Agenzia sottolinea come, ai sensi dell'art. 26 co. 5 del DPR 633/72, a fronte della variazione in diminuzione operata dal cedente/prestatore, il "curatore o commissario che riceve la nota di variazione (...) non è tenuto ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro iva. Ciò implica che, in tal caso, la procedura non è tenuta al versamento dell'imposta, che resta a carico dell'Erario" (cfr. ancora circolare 20/E/2021). Ne discende che, **ai fini della detrazione dell'IVA, non rileva l'accettazione del curatore**, atteso che la normativa esenta quest'ultimo dall'obbligo di registrazione del documento, non ponendo alcun adempimento fiscale a suo carico.

Infine rispetto alla nuova disciplina se l'avvio della procedura è il momento a partire dal quale si può emettere la nota e detrarre l'iva, occorre precisare che **il termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione** ai sensi dell'art. 19 comma 1 del DPR 633/72. è **"al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto"**. Dunque la nota di credito va emessa entro il termine di invio della dichiarazione iva relativa all'anno in cui è stata dichiarata / avviata la procedura concorsuale. Per fare un esempio pratico nel caso di fattura non riscossa su un [Ciente dichiarato fallito nel corso dell'esercizio 2022, la nota di credito può essere emessa entro il 30/04/2023](#). Se la nota viene emessa entro il 31/12/2022 viene normalmente liquidata nel mese di emissione. Se viene emessa tra il 01/01/23 e il 30/04/23 la detrazione può essere operata, a scelta, nel mese/trimestre in cui la nota viene emessa oppure in sede di dichiarazione annuale iva.

Nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia spirato, non è possibile presentare una dichiarazione iva integrativa né fare richiesta di rimborso.

In conclusione 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.

INDICAZIONI OPERATIVE

Si invitano i clienti che hanno crediti verso clienti non riscossi che sono stati dichiarati falliti o in concordato nel corso del 2022 a valutare l'emissione della nota di credito entro il 30.04.2023.

Per chiarimenti o suggerimenti chiedere all'ufficio contabilità (Rag. Caterina Tranquilla, Barbara Biffi e Alessandra Biffi).

Per lo Studio Valsecchi & Associati,
Dott.ssa Roberta Valsecchi