

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 sofimsrl@tin.it - www.donninieassociati.it



Carrara, 12 ottobre 2021
DL/

Spett.le Ditta/Società/Sig.

SOMMARIO	
A	Nuove modalità di rettifica dell' iva nelle procedure concorsuali
B	
C	

– A –

NUOVE MODALITA' DI RETTIFICA DELL' IVA NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

Con circol. 20 ottobre 2018 si è fatta una analisi delle rettifiche consentite dall' art. 26 DPR 633/1972. Ed ora però interviene sul medesimo tema il DL 25 maggio 2021 n. 73 (Decreto Sostegni-bis) che in diversi modi migliora la gestione dei mancati pagamenti causati da procedure concorsuali.

– 1 -

Con l' art. 18 del suddetto Decreto 73 il secondo comma dell' art. 26 ha assunto questa formulazione: *“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, [qui era la parte soppressa, n.d.r.] o in conseguenza dell' applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell' art. 10 l' imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell' art. 25”*.

Si tratta cioè del vecchio testo depurato della parte che, in corrispondenza della suesposta parentesi, richiama le procedure concorsuali.

Vengono così meno le perplessità sollevate ai par. 3, 4 e 5 della ns. circol. 20/10/2018 in relazione al fatto che – per aver diritto allo storno dell' iva in caso di mancato pagamento - la procedura concorsuale dovesse nel vecchio testo instaurarsi necessariamente dopo la registrazione. Un' osservazione mai sollevata – che si sappia - nella lunghissima storia dell' imposta ma pur sempre ammissibile secondo la lettera della disposizione (prima della modifica).

– 2 -

Per i mancati pagamenti derivanti da procedure concorsuali (o comunque di carattere esecutivo) provvede poi il nuovo comma 3-bis dello stesso art. 26, che così recita: *“La disposizione di cui al comma 2 (il corsivo al par. 1, n.d.r.) 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 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' art. 67, terzo comma, lett. d), del regio decreto 16 marzo 1942 n. 267;*
- b) *a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose*[”].

Così il meccanismo “riparatore” risulta ora più netto. Ma soprattutto si rivela più conveniente: il cedente o prestatore può infatti emettere nota di variazione per la sola iva (e contestualmente recuperare l' imposta delle fatture impagate) subito dopo la data di assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale (lett. a) ⁽¹⁾; oppure nel momento in cui le azioni di recupero si rivelano decisamente infruttuose (lett. b) ⁽²⁾.

- 3 -

Anzi, provvede il comma 10-bis di nuova introduzione nell' art. 26 a precisare che – ai fini della suddetta lett. a) - *“...il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi”*.

- 4 -

Le nuove disposizioni si applicano – stabilisce l' art. 18 del Decreto 73 – alle procedure concorsuali *“avviate”* successivamente alla sua data di entrata in vigore, e quindi a decorrere dal 26 maggio 2021. Il termine “avviate” può sembrare in effetti piuttosto generico e perfino ambiguo, ma va senz' altro letto con l' ausilio del comma 10-bis (cfr. precedente par. 3).

Su questo tema (lo si legge in un articolo a firma Anna Abagnale e Benedetto Santacroce pubblicato su Il Sole 24 Ore dell' 8 giugno scorso) Assonime tiene a ribadire con la circolare¹⁷ del 7 giugno 2021 il proprio dissenso: argomenta infatti che il vecchio dispositivo, posticipando il recupero alla fine della procedura, risultava comunque incompatibile con le disposizioni della UE. E lamenta perciò che il nuovo provvedimento non ammetta le stesse rettifiche per le procedure iniziate prima del 26 maggio.

- 5 -

Una giusta attenzione è stata peraltro dedicata da Il Sole 24 Ore anche al problema dei termini consentiti per l' emissione della nota di variazione. Sotto il titolo *“Note di credito con detrazione dall' inizio della procedura”*, Matteo Balzanelli e Massimo Sirri osservavano il 26 luglio scorso che il documento di rettifica *dovrebbe* essere emesso e computato nell' anno di avvio della procedura ⁽³⁾, determinato con la data di cui al par. 2 lett. a) o al par. 3 di questa circolare. Ma con la possibilità, aggiungevano, di emettere la nota anche nei primi quattro mesi dell' anno successivo, includendola però nella dichiarazione annuale iva “di competenza” ⁽⁴⁾.

Assonime invece – riferiscono Abagnale e Santacroce nell' articolo citato – rileva che dovrebbe essere il contribuente a decidere quando emettere la nota di credito. Ciò perché

¹ Praticamente a ricezione della prima comunicazione del Curatore o del Commissario.

² Questa parte dell' art. 26 è rimasta invariata.

³ In effetti vengono unificati i termini per le imposte dirette (deduzione della perdita in bilancio) e per l' iva (azzeramento dell' iva caduta nella procedura concorsuale).

⁴ Agenzia delle Entrate, risposta all' interpello 593 del 15 dicembre 2020.

non si può sapere, fino alla fine della procedura, quale sia l' ammontare effettivo della perdita (cfr. par. 6).

- 6 -

E' quasi pacifico osservare che – ove la procedura concorsuale si chiuda con un qualche recupero inatteso – il cedente o prestatore deve ri-emettere una nota di variazione per le somme ottenute, ma ovviamente di segno contrario alla nota di credito di cui s' è fin qui parlato.

- 7 -

Rimane in ultimo il problema se il diritto all' emissione della nota credito dipenda o meno dall' insinuazione del cedente/prestatore alla procedura concorsuale. Nemmeno le nuove disposizioni si esprimono sullo specifico tema. Ma è noto che l' Amministrazione finanziaria considera “...necessaria la partecipazione del creditore al concorso” (circol. Min.le 17 aprile 2000 n. 77). E così anche la Cassazione (sentenza 15641 del 27 gennaio 2014).

* * * *

Restiamo in ogni caso a completa disposizione ed inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

STU-CIRC/CIR21-STUCIR/POR