Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 27/2021

Pordenone, 4 giugno 2021

Ai gentili Clienti

Loro sedi

POSSIBILE RECUPERARE L'IVA A PARTIRE DALL'APERTURA DELLA PROCEDURA CONCORSUALE

Con **l'articolo 18, D.L. 73 del 25 maggio 2021** (cosiddetto D.L. "Sostegni-*bis*"), pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 123, viene modificato l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 al fine di prevedere, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la 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.

Il tema non è nuovo e già il legislatore in anni non troppo lontani aveva "provato" ad introdurre una modifica dello stesso tenore.

I tentativi precedenti

La Legge di Stabilità 2016 (articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015) aveva novellato l'articolo 26, Decreto Iva allo scopo di anticipare al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto.

Successivamente, la Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, L. 232/2016) ha abrogato la disposizione precedente, ripristinando la regola secondo cui l'emissione di nota di credito Iva e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente.

Le soluzioni proposte dal Legislatore con l'articolo 18 in commento, rubricato "*Recupero Iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali*", rispondono anche e soprattutto ad esigenze di carattere comunitario posto che, come chiarito dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16 a commento

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

della disposizione recata dall'articolo 90, § 2, Direttiva 2006/112/CE (Direttiva Iva), uno Stato non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'Iva all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta.

Entrando nel merito delle modifiche apportate dall'articolo 18, D.L. 73/2021, il comma 1, lettera a) elimina dal comma 2 dell'articolo 26, Decreto Iva i riferimenti alle conseguenze delle procedure concorsuali, che vengono ora compiutamente disciplinate nel nuovo comma 3-*bis*, introdotto dalla lettera b) dell'articolo in esame.

⇨ *Nuovo "dies a quo" per il recupero dell'Iva recato dalla nota di credito*

Viene in primo luogo chiarito che il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta e di emettere nota di variazione anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente **già a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale.**

A questo proposito la lettera f) comma 1 dell'articolo 18 introduce un nuovo comma 10-*bis* all'articolo 26, per chiarire che 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.

Resta fermo che il diritto è esercitabile:

- 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 contro, così come attualmente previsto dalle vigenti disposizioni, 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.

⇨ *Procedura senza obbligo di registrazione della nota di credito*

La lettera c) dell'articolo 18, D.L. 73/2021 aggiunge un periodo al comma 5 dell'articolo 26, Decreto Iva. Tale norma prevede che, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, che il cessionario o il committente registrino la variazione (a norma dell'articolo 23, Decreto Iva, ovvero nel registro fatture, ovvero a norma dell'articolo 24 del medesimo decreto e, cioè, nel registro corrispettivi), nei limiti della detrazione operata, salvo il diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it

Per effetto delle modifiche in commento, si chiarisce che l'obbligo di registrazione non sussiste nel caso in cui il mancato pagamento derivi da procedure concorsuali ai sensi del comma 3-*bis*, lettera a) del D.P.R. 633/1972.

⇨ *Nota di variazione in aumento in caso di successivo pagamento*

La lettera d) dell'articolo 18, D.L. 73/2021 introduce un nuovo comma 5-*bis* nell'articolo 26, Decreto Iva. Le nuove disposizioni prevedono che, se il corrispettivo è pagato successivamente all'esperimento di procedure concorsuali o esecutive individuali nei confronti del cessionario o committente, siano assolti gli obblighi di registrazione connessi alla variazione dell'imponibile o dell'imposta (note di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972). In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione della variazione di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

⇨ *Ampie modalità di registrazione delle note di credito*

La lettera e), con una norma di coordinamento, introduce il riferimento al nuovo comma 3-*bis* nel comma 8 dell'articolo 26, Decreto Iva. Pertanto, anche nel caso di procedure concorsuali o esecutive individuali le variazioni possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica sul registro fatture, sul registro corrispettivi e sul registro acquisti.

⇨ *Norma di coordinamento per le procedure esecutive individuali*

Infine, la lettera g) del comma 1 apporta una modifica di coordinamento, stabilendo che le norme di cui al comma 12 dell'articolo 26 si applicano ai soli fini delle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Il richiamato comma 12 stabilisce che una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

a) 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;
b) 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;
c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

⇨ *Decorrenza delle nuove disposizioni*

In ordine alla decorrenza della nuova disciplina, il comma 2 dell'articolo 18, D.L. 73/2021 prevede che le nuove norme sulle note di credito Iva:

- emesse a seguito dell'apertura di procedure concorsuali ai sensi dell'articolo 26, comma 3-*bis,* lettera a), D.P.R. 633/1972;

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it

- relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5, secondo periodo dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972,

si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

Riportiamo ora, per agevolare la comprensione delle rilevanti novità segnalate, una tabella che metta in evidenza tanto le parti confermate quanto le parti modificate dell'articolo 26, Decreto Iva.

Articolo 26, D.P.R. 633/1972 - Variazioni dell'imponibile o dell'imposta	
Versione *ante* modifiche **(in vigore fino al 25 maggio 20021)**	**Versione *post* modifiche** **(in vigore dal 26 maggio 2021)**
Comma 1 Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.	Comma 1 Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.
Comma 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 per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese*** o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in	Comma 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.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it

detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.	
Comma 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 verifichino 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.	Comma 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 verifichino 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. ***Comma 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 accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F. o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.;*** ***b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.***
Comma 4 *Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.*	Comma 4 *Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.*
Comma 5 Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione	Comma 5 Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it

dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.	dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. ***L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).*** ***Comma 5-bis*** ***Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.***
Comma 6 *Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57*	Comma 6 *Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57*
Comma 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.	Comma 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.
Comma 8 Le variazioni ***di cui ai commi 2, 3 e 5*** e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui	Comma 8 Le variazioni ***di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5*** e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it

registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.	registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.
Comma 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.	Comma 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.
Comma 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44, D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.	Comma 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5. ***Comma 10-bis*** ***Ai fini del comma 3-bis, lettera 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.***
Comma 11 *Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.*	Comma 11 *Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.*
Comma 12 ***Ai fini del comma 2*** una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:	Comma 12

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it

a) 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; b) 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; c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.	***Ai fini del comma 3-bis, lettera b)*** una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: a) 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; b) 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; c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Occorre, infine, ricordare che il D.L. 73/2021 (Sostegni-*bis*) dovrà essere convertito in legge entro la data del prossimo 24 luglio 2021. Laddove la legge di conversione dovesse intervenire per modificare talune delle previsioni in precedenza descritte ve ne daremo prontamente conto.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it e-mail: info@studio-pacella.it