

Nuova disciplina delle note di variazione nelle procedure concorsuali

Con l'articolo 18 Dl 73/2021 (cosiddetto decreto "Sostegni-bis"), convertito senza sostanziali modifiche dalla legge di conversione 106/2021, viene riformulato l'articolo 26 Dpr 633/1972 in tema di note di variazione ai fini Iva 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.

Infatti, la legge di stabilità 2016 (articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015) aveva già novellato il citato articolo 26 del decreto Iva allo scopo di anticipare al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto.

Successivamente, però, 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 ora proposte dal legislatore con la nuova

disposizione 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 della disposizione recata dall'articolo 90, secondo paragrafo, della 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 del Decreto Sostegni bis, il primo comma lettera a) elimina dal comma 2 dell'articolo 26 del 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

Nella nuova previsione 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 del citato articolo 18 introduce un nuovo comma 10-bis all'articolo 26 del decreto Iva, 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 invece fermo che il diritto alla detrazione dell'Iva recata dalla nota di variazione 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 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 concorsuale senza obbligo di registrazione della nota di credito

La lettera c) dell'articolo 18 Dl 73/2021 aggiunge un periodo al comma 5 dell'articolo 26 del decreto Iva. Tale norma prevede, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, che il cessionario o il committente registrino la variazione (a norma dell'articolo 23 del decreto Iva, vale a dire 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.

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), Dpr 633/1972.

Nota di variazione in aumento in caso di successivo pagamento

La lettera d) dell'articolo 18 Dl 73/2021 introduce un

nuovo comma 5-bis nell'articolo 26 del 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, devono essere 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, Dpr. 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) della richiamata disposizione, con una norma di coordinamento, introduce il riferimento al nuovo comma 3-bis nel comma 8 dell'articolo 26 del 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

risultati 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 risultano 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 è 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 Dl 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), Dpr. 633/1972;
- relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5 secondo periodo dell'articolo 26 Dpr 633/1972,

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

(MF/ms)

[4006_N.L._Note_variazione_procedure_concorsuali_Art.26.docx](#)
[Download](#)