

# **D.L.73/2021: LE NOVITÀ NORMATIVE SUL RECUPERO IVA DA PROCEDURE CONCORSUALI**

*Milano, 20/9/2021  
Gruppo settoriale FSS -Sanità*

*Avv. Nicola Traverso, Salary Partner, LEXANT*

# RECUPERO IVA

Il diritto - a determinate condizioni - di **detrarre, mediante nota di variazione, l'IVA** già versata al momento dell'emissione della fattura, ma successivamente non incassata (art. 26 DPR IVA).

Le norme di riferimento:

Decreto 633/1972 +

Giurisprudenza +

**Circolari, Interpelli e Risposte dell'Agenzia delle Entrate**

# I CASI

- 1) Dichiarazione di: nullità, annullamento, revoca, risoluzione, etc.
- 2) Abbuoni o sconti previsti contrattualmente
- 3) **Procedure concorsuali infruttuose**
- 4) Procedure esecutive infruttuose

# LE ULTIME MODIFICHE NORMATIVE, PRIMA DEL 2021

Prima del 2021, gli ultimi interventi del Legislatore risalgono al 2016/2017:

- 1) Possibilità di operare la detrazione all'apertura della procedura concorsuale del debitore, invece che alla sua chiusura: **riforma introdotta** dalla Legge di Stabilità 2016 (articolo 1, comma 126, legge n. 208/2015), **e abrogata ancora prima di entrare in vigore** dalla legge di bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, legge n. 232/2016).
- 2) **Riduzione del termine finale per emettere la nota di variazione:**  
→ **riforma entrata in vigore per le procedure avviate a partire dal 1/1/2017**

# PRESUPPOSTI PER LA DETRAZIONE

## **DISCIPLINA VALIDA PER LE PROCEDURE AVVIATE FINO AL 25/5/2021**

L'operazione deve essere stata fatturata e registrata  
Deve sussistere un mancato pagamento, anche parziale.

**In caso di fallimento, il creditore deve insinuarsi allo stato passivo del fallimento o deve essere inserito nell'elenco dei creditori nel concordato preventivo (circ. 77/E del 17/4/2000, Risoluzione 195/E/2008)**

La **procedura concorsuale deve poi essere dichiarata infruttuosa**

# TERMINE **INIZIALE** PER LA DETRAZIONE

## **DISCIPLINA VALIDA PER LE PROCEDURE AVVIATE FINO AL 25/5/2021**

### **Fallimento (o liquidaz. coatta amministrativa)**

- scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale stabilito dal GD (15 gg)
- se non c'è riparto, scadenza del termine per reclamo al decreto di chiusura (10 gg)

### **Concordato Preventivo**

- solo dopo piano di ripartizione finale, terminata la liquidazione

### **Accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis I.fall**

- dal decreto di omologazione dell'accordo 182-bis

# TERMINE **FINALE** PER LA DETRAZIONE

**DISCIPLINA VALIDA SIA PER LE PROCEDURE AVVIATE FINO AL 25/5/2021, SIA PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 26/5/2021**

**Art. 19 (si applica per procedure aperte a partire dal 1/1/2017)**

**Il diritto alla detrazione dell'imposta va esercitato al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.**



# ITALIA VS UNIONE EUROPEA



## DIRETTIVE UE E CORTE DI GIUSTIZIA UE

PRINCIPIO DEL TRIBUTO ARMONIZZATO  
PRINCIPIO DI NEUTRALITA' DELL'IMPOSTA

la base imponibile è costituita dal corrispettivo **realmente** ricevuto  
→ l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dallo stesso soggetto passivo al medesimo titolo.

La direttiva n. 2006/112/CE consente agli Stati di non contemplare il mancato pagamento del prezzo tra gli eventi comportanti la riduzione della base imponibile di un'operazione economica rilevante ai fini dell'IVA.



# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCORSUALI

DECRETO LEGGE 73 del 25/5/2021, cd Decreto Sostegni-bis → In vigore dal 26/5/2021

**NOVITA'!**

**Recupero dell'IVA sui crediti non riscossi, possibile già all'apertura della procedura concorsuale**, invece che dopo la sua conclusione.

# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI

## Art. 26 co. 2 DPR 633/1972

*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 detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25*

# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI

Art. 26 **co. 3-bis** DPR 633/1972

*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 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di **pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato** ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267;*
- b) a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose***

# DL 73/2021 E RECUPERO IVA: LE NORME

## TERMINE **INIZIALE** PER LA OPERARE LA DETRAZIONE

### Art. 26 **co. 10-bis** DPR 633/1972

«Ai fini del comma 3-bis, lettera a), 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 delle grandi imprese in crisi.»**



NOVITA'

NB: Formulazione analoga all'art. 101, co. 5 TUIR

# **DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI**

## **CONSEGUENZE**

**Non è più necessario, attendere che sia definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura (→ Circolare AIDC 192/2015).**

**Il diritto all'emissione della nota di variazione IVA prescinde dalla circostanza, che il creditore abbia depositato domanda di ammissione allo stato passivo del fallimento.**

Infatti, se l'insinuazione al passivo costituisse un presupposto del recupero IVA, la data di riferimento dovrebbe essere individuata in quella di presentazione della relativa istanza.

In altri termini, si consente al creditore di procedere al recupero dell'imposta già al verificarsi di una circostanza che sancisce, in modo ufficiale, lo stato di crisi/insolvenza del debitore (→ Circolare Assonime 5/2016) e, pertanto, la ragionevole certezza che almeno una parte del credito non sarà recuperata.

# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI

## PROCEDURE ESECUTIVE

Art. 26, co. 12, del D.P.R. 633/1972

Ai fini del comma 3-bis, lettera b), 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 risulta che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- di **pignoramento di beni mobili**, qualora dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare, ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore oppure la sua irreperibilità;
- 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.

# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI

## Art. 26 co. 5 DPR 633/1972

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 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).***

- Il curatore fallimentare e l'impresa in concordato preventivo non sono, quindi, obbligati a registrare le note di variazione IVA ricevute.
- L'obbligo permane invece per i piani attestati di risanamento e gli accordi di ristrutturazione dei debiti (contrasto con giurisprudenza Cass.)

# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI

Art. 26, **co. 5-bis**, del D.P.R. 633/1972

*Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis* [procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati di risanamento e procedure esecutive], *il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1* [nota di variazione in aumento obbligatoria].

*In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5* [casi diversi dalle procedure concorsuali, ad esempio accordi di ristrutturazione dei debiti e piani attestati di risanamento, in cui il debitore ha l'obbligo di registrare la variazione] *ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.*



# DL 73/2021 - DECRETO «SOSTEGNI-BIS»: RECUPERO IVA ALL'APERTURA DELLE PROCEDURE CONCORSUALI

## ENTRATA IN VIGORE NOVITA'

Le novità sono applicabili alle procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore della norma (cioè per tutte quelle avviate a decorrere dal 26/5/2021):

- emissione della nota di variazione IVA a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale;
- esonero dall'obbligo di registrazione della nota di variazione IVA.

# CRITICITA' E SUGGERIMENTI

- **ESCLUSIONE DELLA DETRAZIONE PER LE PROCEDURE PENDENTI**

- irragionevole differenza di trattamento
- incompatibilità con diritto e giurisprudenza UE
- esclusione delle crisi innescate dall'emergenza sanitaria (vedi anche circolare Assonime 17/2021)

- **TERMINI FINALI PER OPERARE LA DETRAZIONE**

- con la formulazione attuale, il diritto alla detrazione va esercitato entro il termine della liquidazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, cioè quella relativa all'anno in cui è stata avviata la procedura
- considerata la provvisorietà della perdita e l'eventualità di una variazione in aumento nel caso in cui la procedura generasse riparti, dovrebbe essere lasciata al contribuente la facoltà di rinviare la variazione in diminuzione fino alla conclusione della procedura. In tal modo, verrebbe scongiurata l'anticipazione del termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione.

# CRITICITA' E SUGGERIMENTI

## IMPORTO NOTA VARIAZIONE

### Fallimento:

- Irrilevanza dell'insinuazione ai fini della variazione IVA
- sempre 100% oppure il diverso ammontare risultante dalle informazioni acquisite entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA?
- Quali elementi oggettivi assumere ai fini della quantificazione dell'ammontare della nota di variazione IVA?
- Quali documenti rilevanti (C.M. 26/E/2013 sulla deduzione delle perdite)? Atti della procedura ricevuti dal creditore? Richiesta di informazioni al curatore in tempo utile per l'emissione della nota di variazione IVA?

# CRITICITA' E SUGGERIMENTI

## IMPORTO NOTA VARIAZIONE

### Concordato preventivo

- un solo momento in cui «il diritto alla detrazione è sorto»?
- una sola nota di variazione IVA in diminuzione?
- documenti rilevanti (C.M. 26/E/2013)? Proposta di concordato preventivo? Relazione del commissario giudiziale? Decreto di omologazione?
- se il pagamento è inferiore a quanto stimato?
- se il pagamento proposto cambia nel corso del tempo?

# CRITICITA' E SUGGERIMENTI

## PROCEDURE NON ESPRESSAMENTE CITATE DAL «NUOVO» DPR 633/1972

- Concordato preventivo «in bianco» o con riserva (art. 161, co. 6, del R.D. 267/1942)
- Pre-accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis, co. 6, L.Fall.)
- Accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento (artt. 6 e ss. della L. 3/2012)
- Procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore (artt. 14-ter e ss. della L. 3/2012)
- Procedure estere equivalenti (art. 101 co. 5 TUIR)

# CRITICITA' E SUGGERIMENTI

## PROCEDURE NON ESPRESSAMENTE CITATE DAL «NUOVO» DPR 633/1972

- Accordi di composizione assistita della crisi avanti all'OCRI (art. 19 CCII)
- Accordi di composizione negoziata della crisi (DL 118/2021)

*Questi accordi producono gli stessi effetti degli accordi che danno esecuzione al piano attestato di risanamento.*

*Quindi – se pubblicati sul Registro Imprese – valgono anche per recuperare l'IVA non riscossa?*

# DL 73/2021: IMPATTO SUL CREDIT MANAGEMENT

E' opportuno attendere eventuali Circolari o Interpelli dell'AE per verificare eventuali correzioni, passi indietro o integrazioni a livello interpretativo.

Conseguenze pratiche sul credit management al momento non tutte facilmente prevedibili:

- **Insinuazione al passivo** nel caso in cui sia già stata fatta la nota di variazione
- **Termini finali per operare la detrazione** dell'IVA mediante nota di variazione
- **Gestione giuridica e fiscale di riparti** incassati dopo aver già detratto l'IVA non riscossa
- **Monitoraggio delle insolvenze** per intercettare i presupposti per la detrazione dell'IVA

# DL 73/2021: RIFLESSIONI OPERATIVE

- opportunità per **velocizzare e anticipare la valorizzazione fiscale** dei crediti
- **evoluzioni** nella gestione operativa delle procedure concorsuali e, soprattutto, fallimentari
- adottare una **gestione operativa diversa** per le procedure nate ante 16 maggio 2021, oppure successivamente a tale data
- Attenzione alla **data di prescrizione del diritto**
- **istruttoria e conteggio ancora più preciso** delle poste e delle aliquote IVA
- attenzione ancora maggiore al **monitoraggio delle procedure** per non rischiare la prescrizione, oppure errori/dimenticanze che si traducono in evasione dell'IVA
- monitorare costantemente le **evoluzioni del quadro normativo**



Grazie per l'attenzione



**LEXANT** | [www.lexant.it](http://www.lexant.it)  
Via Pietro Cossa 2 - Milano  
Tel.: +39 02 36709728