

## IVA

---

### ***L'emissione della nota di credito all'avvio del fallimento***

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Seminario di specializzazione

## LA GESTIONE DEL REVERSE CHARGE

 **Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!**

[accedi al sito >](#)

Il **Decreto Sostegni bis** anticipa la possibilità di recuperare l'Iva relativa alle fatture emesse verso clienti assoggettati a **procedure concorsuali**.

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) si occupa delle **note di variazione in diminuzione** di un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, e che successivamente alla registrazione nel registro Iva vendite **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
- 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 in diminuzione; questa disposizione non può essere applicata dopo il **decorso di un anno dall'effettuazione** dell'operazione imponibile qualora gli eventi si verifichino in dipendenza di **sopravvenuto accordo tra le parti**.

Il recupero dell'Iva con emissione di una nota di credito si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**. 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 **mancaza 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**.

L'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) intitolato "Recupero iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali" ha modificato il momento nel quale sorge il **diritto a recuperare l'iva attraverso l'emissione di note di credito**.

La nuova disposizione è applicabile **a partire dalle procedure concorsuali avviate in seguito** alla data di entrata in vigore della norma (ossia **dal 26 maggio 2021**, il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. 73/2021).

Secondo la **versione precedente** dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), l'emissione della nota di credito relativa a fatture emesse nei confronti di clienti assoggettati a procedure concorsuali (avviate prima del 26 maggio 2021), è possibile solo nel caso di **infruttuosità della procedura o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis L.F.**, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'[articolo 67, comma 3, lettera d\), L.F.](#), pubblicato nel registro delle imprese.

Il momento di **certezza giuridica**, a partire dal quale è possibile emettere una nota di credito, nell'ambito del fallimento del cliente è individuato dal:

1. **decreto con cui il giudice approva il piano di riparto**, proposto dal curatore, rendendolo esecutivo trascorso il termine di 10 giorni per le osservazioni dei creditori ([articolo 110, comma 3, L.F.](#));
2. **decreto di chiusura del fallimento**, soggetto a reclamo ([articolo 119 L.F.](#)), nei casi di chiusura del fallimento stesso di cui all'articolo 118 del decreto.

Pertanto, al fine di individuare **l'infruttuosità della procedura** occorre fare riferimento alla **scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto**, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso ([circolare 77/E/2000](#)).

Per le procedure **iniziate dal 26 maggio 2021**, il recupero dell'iva avviene a partire dalla data in cui il cessionario o committente dell'operazione fatturata 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.**

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.

Nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di credito, sia incassato in tutto o in parte il corrispettivo, occorrerà effettuare una **nota di variazione, questa volta in aumento**, per versare la relativa Iva a debito.

Non sono stati modificati i termini della detrazione Iva di cui all'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#), secondo il quale il **diritto alla detrazione dell'imposta** sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è **esercitato al più tardi** con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Il **documento elettronico** che permette di variare la sola Iva è il **TD08 nota di credito semplificata**, secondo la "*guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro*" dell'Agenzia delle entrate versione 1.3 del 18 dicembre 2020 e Faq n.96 pubblicata il 19 luglio 2019.