

CIRCOLARE N. 948

Note di credito e procedure concorsuali Decorrenza del termine di detrazione per l'emissione della nota di credito e termine per la detrazione dell'imposta.

*L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti con riguardo alle modifiche apportate all'art. 26 del D.P.R. 633/72, dal "Decreto Sostegni-bis" (D.L. 25 maggio 2021 n. 73), in materia di **Recupero I.V.A. sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali**.*

Inoltre, con la conversione del Decreto c.d. "Milleproroghe" (D.L. 228/2021 conv. in Legge lo scorso 25.2.2022) è stato precisato che tali disposizioni si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso.

Recupero dell'I.V. A sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 20/E del 29.12.2021 ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle **modifiche apportate** dal "Decreto Sostegni-bis" all'art. 26 del D.P.R.633/72 ([Cfr. Circolare di Studio n. 910 del 10.06.2021](#)).

La nuova disposizione, che si applica alle sole procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso (D.L.73/2021 conv. in Legge 15 del 25.2.2022), consente ai creditori di anticipare l'emissione della nota di variazione in diminuzione senza attendere l'esito infruttuoso delle stesse.

Decorrenza del termine per l'emissione della nota di variazione e per la detrazione dell'I.V.A.

Si ricorda che la nuova formulazione dell'art. 26 D.P.R.633/72 consente **l'emissione della nota di variazione in diminuzione** ai fini I.V.A. **a partire dalla data:**

- in cui in cessionario committente **è assoggettato a una procedura concorsuale**, ossia:
 - dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento;
 - dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
 - dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - dalla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.
- dalla data del decreto che **omologa un accordo di ristrutturazione** dei debiti di cui all'articolo **182-bis** della L.F.;
- dalla data di **pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato** ai sensi dell'articolo **67, terzo comma, lettera d)**, della L.F.

Qualora, invece, siano attivate procedure esecutive individuali, la variazione in diminuzione resta sempre subordinata all'esito infruttuoso delle medesime.

La **data ultima entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione** deve invece essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione I.V.A. relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Il momento di emissione della nota di variazione rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto alla detrazione dell'I.V.A.

Termine per la detrazione dell'I.V.A.

La data entro cui esercitare tale diritto deve essere individuata:

- nella data della liquidazione periodica I.V.A. relativa al mese o trimestre in cui la nota di variazione in diminuzione viene emessa;
- al più tardi, in sede di dichiarazione I.V.A. relativa all'anno di emissione della nota di variazione in diminuzione.

Si riporta di seguito un esempio:

- nel periodo d'imposta 2021 si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione;
- la **nota di variazione** può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022;
- se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, la detrazione può essere operata:
 - nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero
 - direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023).

Mancata emissione della nota di credito e recuperabilità dell'imposta

Nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i seguenti chiarimenti:

- non è una soluzione percorribile per il cedente/prestatore presentare una **dichiarazione integrativa I.V.A.** a favore (ai sensi dell'art. 8, c.6-bis, del D.P.R. 332/98) per recuperare l'I.V.A. versata, laddove non si riscontri la presenza di errori ed omissioni cui rimediare, presupposti necessari ai fini della presentazione della dichiarazione I.V.A. integrativa;
- la possibilità di presentare un'**istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate** (ai sensi dell'art. 30-ter del D.P.R. 633/72) può essere ammessa laddove il **cedente/prestatore**, per motivi a lui non imputabili, **non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633/72.**

Preventiva insinuazione del credito al passivo

L'Agenzia delle Entrate, superando precedenti documenti di prassi, ha chiarito che in aderenza alla nuova formulazione della norma, **l'emissione della nota di variazione in diminuzione e**

conseguente detrazione dell'imposta non incassata, **non risulta preclusa al cedente/prestatore che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente.**

Definitività della procedura

Nel caso in cui successivamente all'emissione della nota di variazione in diminuzione, il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte, il cedente/prestatore dovrà emettere una nota di variazione in aumento.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti
STUDIO PENTA