

Recupero dell'IVA non incassata
nell'ambito di prestazioni periodiche
e continuative con clausola risolutiva
espressa e le recenti modifiche normative
nel caso di procedure concorsuali

Contesto Legislativo

Con la risposta ad interpello n. 119 del 17 febbraio 2021, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, per la prima volta, alcuni aspetti in tema di recuperabilità dell'IVA sui corrispettivi non incassati nell'ambito delle prestazioni continuative o periodiche ex art. 26, comma 2 e 9 del d.P.R. n. 633/1972.

Recentemente, poi, l'art. 18 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73 c.d. "Decreto Sostegni bis" (convertito nella legge 23 luglio 2021, n. 106) ha modificato l'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, anticipando il momento a partire dal quale è possibile recuperare l'IVA tramite l'emissione di note di credito nel caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente soggetto a procedure concorsuali.

Breve panoramica della disciplina

A. Risoluzione contrattuale e nota di variazione in diminuzione (nota di credito) nei contratti ad esecuzione continuata e periodica

I principali chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria

- L'attivazione della clausola risolutiva da parte del fornitore è possibile anche in caso di recesso del cliente inadempiente: il fornitore di prestazioni continuative o periodiche è legittimato ad emettere la nota di credito ex art. 26, comma 2 e 9, d.P.R. n. 633/1972 per recuperare l'IVA addebitata su tutte le fatture insolite emesse prima dell'interruzione del servizio;
- è possibile emettere la nota di credito a partire dal momento in cui risulta impossibile continuare l'esecuzione della prestazione (e.g. interruzione del servizio e non la comunicazione formale di avvalersi della clausola risolutiva espressa), equivalendo, tale momento, all'evento/attivazione ai fini fiscali della clausola risolutiva dedotta in contratto.

Termine per l'emissione delle note di variazione in diminuzione

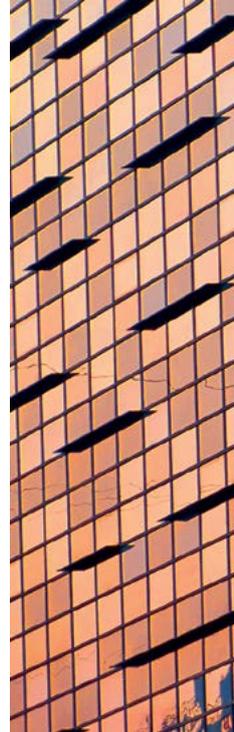
Anche se l'emissione delle note di credito per attivazione della clausola risolutiva espressa non ha, in linea di principio, limite temporale, per recuperare la relativa IVA deve essere rispettato il termine previsto per l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 19, comma 1, d.P.R.

n. 633/1972. Pertanto, la nota di credito deve essere emessa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale IVA dell'anno in cui si è verificata l'interruzione del servizio, da valutare, evidentemente, caso per caso nel particolare settore di appartenenza.

A chi si rivolge il chiarimento?

Gli operatori interessati dal chiarimento sono le società operanti nei settori delle c.d. utilities, delle telecomunicazioni e, più in generale, i soggetti passivi che operano in base a contratti ad esecuzione continuata o periodica che si trovano fisiologicamente a dover anticipare all'Erario l'imposta addebitata ai clienti poi inadempienti (es. noleggio, leasing).

Per il recupero dell'IVA sui crediti riferiti al 2021 da parte di tali operatori, è necessario emettere le note di credito entro il 30 aprile 2022. Successivamente a tale data, come chiarito nella circolare 20/E del 2021 si perde il diritto alla detrazione. Pertanto, gli operatori dovranno attivarsi entro aprile 2022 per non perdere il diritto alla detrazione.





B. Le novità per il recupero dell'IVA nelle procedure concorsuali

Le novità apportate dal Decreto Sostegni bis

L'art. 18 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73 "Decreto Sostegni bis" ha anticipato il momento a partire dal quale è possibile recuperare l'IVA, nel caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente, alla data in cui quest'ultimo è assoggettato ad una procedura concorsuale o alla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 o alla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, comma 3, lettera d) del medesimo Regio Decreto.

In particolare, il nuovo comma 10-bis del citato art. 26 - applicabile alle procedure avviate dal 26 maggio 2021 - prevede che il debitore si considera assoggettato ad una procedura concorsuale a partire 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 l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

I recenti chiarimenti della circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- in base alla nuova formulazione della norma, l'emissione della nota di variazione in diminuzione a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale non è preclusa al creditore che non si sia insinuato al passivo;
- la nota di credito può essere emessa entro il termine della presentazione della dichiarazione dell'anno in cui il cessionario o committente è assoggettato alla procedura concorsuale (i.e. fallimento del debitore nel 2022 – possibilità di emissione della nota di credito entro il 30 aprile 2023);
- a seconda della data di emissione della nota di variazione, la stessa deve essere computata nella

- liquidazione o nella dichiarazione del periodo di emissione del documento stesso, e.g. nota di credito emessa ad aprile 2023, l'IVA si può recuperare con la dichiarazione annuale da presentare entro aprile 2024 (si veda anche la risposta ad interpello 119/2021);
- decorso il termine di esercizio per il diritto alla detrazione, non è più possibile emettere la nota di variazione né procedere alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore o alla presentazione di una istanza di rimborso;
 - se successivamente il credito viene riscosso il contribuente deve emettere una nota di variazione in aumento per l'importo recuperato;
 - la nuova disciplina si applica esclusivamente alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021.

A chi si rivolge la novità?

Potenzialmente la novità interessa tutti i contribuenti le cui controparti possono essere assoggettate a procedure concorsuali.

Per non perdere il diritto alla detrazione, i fornitori di clienti sottoposti a procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 devono emettere le note di variazione entro il prossimo 30 aprile 2022.

Perché PwC TLS Avvocati e Commercialisti

Grazie alla presenza di dottori commercialisti, avvocati e consulenti esperti nel settore, PwC è in grado di fornire un'assistenza completa ed integrata che va da un'analisi legale delle singole fattispecie e dalla valutazione dei benefici dell'implementazione di una procedura volta al recupero dell'IVA, alla luce delle ultime novità legislative ed amministrative, fino agli aspetti più pratici del progetto e al rispetto delle tempistiche per il corretto esercizio del diritto alla detrazione e degli obblighi IVA.

In particolare, per gli operatori dei settori con contratti ad esecuzione continuata e clausola risolutiva espressa che vogliono recuperare l'IVA addebitata ai clienti inadempienti, PwC TLS offrirà assistenza al fine di:

- adottare una procedura volta ad individuare nel particolare settore in cui si opera il momento a partire dal quale è possibile emettere la nota di credito secondo la declinazione dell'Amministrazione finanziaria ed esercitare validamente il diritto alla detrazione secondo le tempistiche prescritte;
- ottemperare agli obblighi IVA puntualizzati dall'Agenzia delle Entrate;
- monitorare eventuali recuperi di corrispettivo successivi all'emissione delle note di credito e definirne il relativo trattamento IVA.

Per gli operatori che intendono recuperare l'IVA non incassata verso clienti sottoposti a procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, PwC TLS offrirà assistenza al fine di:

- adottare una nuova procedura per i) monitorare gli eventi che consentono l'emissione delle note di credito e per ii) rispettare i limiti temporali per non perdere il diritto alla detrazione;
- distinguere le procedure attivate prima del 26 maggio 2021, soggette alla vecchia disciplina e garantire un monitoraggio ad hoc per le tempistiche evidentemente più lunghe di esercizio del diritto alla detrazione;
- valutare le azioni da intraprendere nei casi di procedure esecutive individuali che non sono state oggetto di modifica;
- monitorare eventuali recuperi di corrispettivo successivi all'emissione delle note di credito per evitare di incorrere in sanzioni per omesso assoggettamento ad IVA delle somme ricevute.

Contatti

Luca Lavazza

Partner

+39 349 6509 210

luca.lavazza@pwc.com

Lucia Pagliari

Partner

+39 348 2832 599

lucia.pagliari@pwc.com

Amélie Mammone

Director

+39 346 1370 997

amelie.mammone@pwc.com

Francesco Pizzo

Director

+39 346 6339 371

francesco.pizzo@pwc.com