

FOCUS
ON

Recupero IVA in caso di procedura concorsuale del debitore

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del
29/12/2021: i principali chiarimenti in tema di credit
management

**LE NUOVE
FRONTIERE
DELLA
LEGGE**

www.lexant.it

RECUPERO IVA IN CASO DI PROCEDURA CONCORDARIALE DEL DEBITORE: CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 20/E DEL 29/12/2021

A seguito dell'introduzione del DL 73/2021 a partire dal 26/5/2021, permanevano alcune zone grigie in merito alla nuova disciplina prevista dal nuovo art. 26 del DPR 633/1972 riguardo al recupero dell'IVA a seguito di procedura concordariale del debitore.

Come auspicato da molti operatori, in particolare del settore del credito, l'Agenzia delle Entrate ha infine pubblicato una Circolare esplicativa (n. 20/E del 29/12/2021), che chiarisce molti dei dubbi interpretativi e applicativi sorti nel primo semestre di entrata in vigore della riforma.

Il presente contributo fornisce una sintesi dei più rilevanti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai temi più impellenti per una corretta gestione del credito:

- Rapporto tra detrazione IVA e insinuazione al passivo;
- Termine finale per la detrazione;
- Recupero IVA in caso di concordato preventivo;
- Variazione in aumento in caso di riparto;
- Decorrenza delle novità del DL73/2021;
- Recupero IVA mediante dichiarazione integrativa o istanza di rimborso.

La Circolare offre inoltre utili esempi pratici per contestualizzare i chiarimenti, oltre a svolgere una esaustiva premessa sul cammino che ha portato il Legislatore italiano a modificare il testo del Decreto IVA a seguito della giurisprudenza comunitaria e di legittimità.

Si rinvia quindi al testo integrale della Circolare – in calce al presente contributo - per ogni ulteriore dettaglio.

a) Preventiva insinuazione del creditore al passivo

In aderenza alla nuova formulazione della norma (art. 26 DPR 633/1972), si ritiene che **l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concordariale)** e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, **non risulti preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo** del credito corrispondente.

Deve, quindi, intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla "necessaria partecipazione del creditore al concorso"

(cfr. circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, paragrafo 2.a, nonché risoluzioni n. 155/E del 12 ottobre 2001, n. 89/E del 18 marzo 2002 e n. 195/E del 16 maggio 2008).

b) Termine per la detrazione dell'imposta

Emessa tempestivamente la nota di variazione in diminuzione - entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione - *"l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento"*.

Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.

Volendo esemplificare, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021, 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).

Ciò posto, in caso di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali:

- la data a partire dalla quale sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cedente/prestatore è quella in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura stessa;
- la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, ossia, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata: la sentenza dichiarativa del fallimento;
 - il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
 - il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

c) Recupero IVA in caso di concordato preventivo

Quanto agli importi che potranno essere oggetto di variazione, si evidenzia che, **in caso di concordato preventivo**, a differenza delle altre procedure concorsuali, la parte dei corrispettivi fatturati dai creditori che dovrà essere pagata dai debitori sottoposti a detta procedura è individuata in modo specifico fin dal decreto di ammissione, in forza della peculiare disciplina prevista dalla legge fallimentare. Da ciò discende, quindi, che **il creditore può emettere una nota di variazione in diminuzione solo per la quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta, in base alle percentuali definite dalla procedura.**

Esempi pratici

A maggior chiarimento, si riporta, di seguito, un esempio esplicativo:

- 30 novembre 2021: a seguito della vendita di un bene, il cedente (creditore) emette fattura per operazioni imponibili pari a € 45.000 e imposta per € 9.900, non pagate dal cessionario (debitore);
- 10 gennaio 2022: sentenza dichiarativa di fallimento del debitore;
- 10 gennaio 2022: decorrenza del termine a partire dal quale poter emettere la nota di variazione in diminuzione;
- il creditore emette nota di variazione in diminuzione per € -45.000 e imposta per € -9.900;

Ipotesi 1: il creditore emette la nota di variazione nell'anno 2022:

il diritto a detrazione può essere esercitato al più tardi in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023); per l'effetto, il creditore riduce l'imposta a debito di 9.900 euro.

Ipotesi 2: il creditore emette la nota di variazione entro i primi quattro mesi dell'anno 2023 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2022): in tale ipotesi, il diritto a detrazione può essere esercitato nella liquidazione periodica relativa al mese/trimestre di emissione ovvero, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno 2023 (30 aprile 2024); per l'effetto, il creditore riduce l'imposta a debito di 9.900 euro.

d) Definitività della procedura. Ulteriore variazione (in aumento) e obblighi del cessionario/committente

Si precisa che, **nel caso in cui successivamente il creditore riceva il pagamento, in tutto o in parte, il diritto di detrazione dell'imposta indicata nella relativa nota di**

variazione in aumento – ai sensi del citato comma 5-bis – **previa registrazione della stessa, sorge solo in capo ai cessionari/committenti che, in forza del primo periodo del comma 5, hanno in precedenza operato la rettifica dell'imposta in aumento e versato la stessa.**

Facendo seguito all'esempio esplicativo di fallimento del debitore di cui al precedente paragrafo, si può ulteriormente ipotizzare:

- 10 giugno 2026: definizione del piano di riparto della procedura fallimentare del debitore che prevede il pagamento parziale al creditore del corrispettivo pattuito, per un ammontare complessivo pari a € 30.000, ossia per un importo superiore a quello rettificato in diminuzione (comma 3-bis);
- 18 giugno 2026: pagamento del corrispettivo come da piano di riparto;
- 30 giugno 2026: termine ultimo per emettere la nota di variazione in aumento ai sensi del comma 5-bis; il creditore emette nota di variazione in aumento per € 24.590 di imponibile ed € 5.410 di imposta;
- 16 luglio 2026: termine della liquidazione di giugno 2026 (per i contribuenti mensili), alla quale fare concorrere l'imposta afferente la nota di variazione in aumento, ossia una imposta a debito pari ad € 5.410; oppure
- 20 agosto 2026: termine della liquidazione del secondo trimestre 2026 (per i contribuenti trimestrali), alla quale fare concorrere l'imposta afferente la nota di variazione in aumento, ossia una imposta a debito pari ad € 5.410.

e) Decorrenza

Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del Decreto Sostegni-bis, **le descritte modifiche normative apportate all'articolo 26 del Decreto IVA trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021**, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-bis.

Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, attendendo l'esito infruttuoso della stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione.

f) Mancata emissione della nota di credito e recuperabilità dell'imposta

In proposito, è il caso di precisare che **il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione** – rinvenibile dal combinato disposto degli articoli 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma 1, del Decreto IVA – **non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire,**

alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'articolo 8, comma 6-bis⁵, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, contenente la riduzione non operata dell'imposta, **o un'istanza di rimborso** ai sensi dell'articolo 30-ter del Decreto IVA.

Avv. Nicola Traverso

Allegato:

Circolare n. 20/E del 29/12/2021



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

OGGETTO: Articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 (Decreto Sostegni-bis). Modifiche all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

INDICE

PREMESSA	3
1. NORMATIVA E GIURISPRUDENZA UNIONALE	4
2. DECORRENZA DEL TERMINE PER L'EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE	6
2.1 <i>Preventiva insinuazione del creditore al passivo</i>	8
3. TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA	9
4. OBBLIGHI IN CAPO AL CESSIONARIO/COMMITTENTE	13
4.1 <i>Definitività della procedura. Ulteriore variazione (in aumento)</i>.....	14
5. DECORRENZA	16
6. MANCATA EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO E RECUPERABILITA' DELL'IMPOSTA.....	16

PREMESSA

L'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-*bis*), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha introdotto modifiche sostanziali alla disciplina delle variazioni in diminuzione dell'imponibile IVA o dell'imposta dovuta recata dall'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, anche "Decreto IVA" o "DPR n. 633 del 1972"), disponendo che nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali non si debba più attendere la conclusione delle stesse; tale modifica incide, conseguentemente, sul diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente a dette variazioni.

Il testo previgente del citato articolo 26 prevedeva, in sintesi, per quanto rileva in questa sede, la facoltà, in capo al cedente/prestatore, di rettificare in diminuzione l'imposta applicata quando l'operazione viene meno o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza di mancato pagamento comprovato da procedure esecutive individuali o procedure concorsuali rimaste infruttuose (con la definitiva conclusione delle procedure stesse), da accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'articolo 182-*bis* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare) o piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della citata legge fallimentare.

Al riguardo, si rammenta che la disciplina relativa alle note di credito IVA, contenuta nell'articolo 26, commi 2 e seguenti, del DPR n. 633 del 1972 è stata più volte modificata nel corso degli anni.

L'articolo 1, commi 126 e 127, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), con una formulazione analoga a quella ora introdotta dall'articolo 18 in commento, aveva anticipato al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto.

Tale disposizione, applicabile nei casi in cui il cessionario o committente fosse stato assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016, di fatto non è mai stata operante perché, con l'articolo 1, comma 567, lettera d), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di stabilità 2017), il legislatore ne ha stabilito l'abrogazione, ripristinando la regola secondo cui l'emissione di una nota di credito IVA può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente.

Tuttavia, come si vedrà nel successivo paragrafo, i principi affermati dalla giurisprudenza unionale hanno indotto il legislatore ad intervenire nuovamente sul punto, tramite le modifiche normative in rassegna, al fine di adeguare la normativa interna alla disciplina unionale, così come interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Come chiarito dalla stessa relazione illustrativa al Decreto Sostegni-bis, infatti, *“le modifiche apportate all'articolo 26 risultano conformi ai principi dell'ordinamento europeo e in particolare alla previsione di cui all'articolo 90, secondo paragrafo, della direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA) il quale rimette agli Stati la facoltà di stabilire se e a quali condizioni riconoscere il diritto alla riduzione della base imponibile e dell'imposta in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo”*.

Ciò premesso, si forniscono, di seguito, i primi chiarimenti sulle novità introdotte dalla disposizione in commento.

1. NORMATIVA E GIURISPRUDENZA UNIONALE

L'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (cd. Direttiva IVA) – dal quale discende la disposizione recata dall'articolo 26 del Decreto IVA – stabilisce che *«1. In caso di (...) non pagamento totale o parziale (...) dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.*

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

Come anticipato, il legislatore nazionale aveva scelto di usufruire della deroga prevista dal paragrafo 2 del citato articolo 90, subordinando l'emissione della nota di variazione alla conclamata infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva, posticipando a tempi molto lunghi il recupero dell'IVA già versata e non incassata.

La versione dell'articolo 26 antecedente alle modifiche in commento era stata, tuttavia, censurata dalla Corte di Giustizia UE a causa dell'eccessiva durata delle procedure concorsuali, al cui esito infruttuoso era subordinato il diritto alla detrazione dell'imposta non incassata (cfr. sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16).

In sostanza, con tale sentenza la Corte afferma che la finalità del citato articolo 90 della Direttiva IVA è quella di consentire agli Stati membri di individuare, in considerazione del sistema giuridico nazionale esistente, le situazioni concrete in cui il mancato pagamento può dirsi ragionevolmente verificato e in quale misura. Tale disposizione deve essere interpretata *“nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni”*.

La Corte di Giustizia, inoltre, ammette la variazione in diminuzione anche in presenza di una *“ragionevole probabilità che il debito non sia saldato”*, rinviando alle autorità nazionali il compito di stabilire, *“nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile”* (cfr. sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19).

Peraltro, come affermato anche dalla Corte di Cassazione, la facoltà per gli Stati di ricorrere al meccanismo previsto dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, *“come chiarito dalla Corte di Giustizia (causa C- 246/16), (...) si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio. I giudici europei hanno, tuttavia, precisato che essa è*

circoscritta a situazioni di incertezza (...)» (cfr. sentenza, sez. V civ., n. 25896 del 16 novembre 2020).

2. DECORRENZA DEL TERMINE PER L'EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Come noto, il comma 2 dell'articolo 26 del Decreto IVA prevede le ipotesi in relazione alle quali il cedente del bene o prestatore del servizio può effettuare variazioni in diminuzione della base imponibile e della conseguente imposta, senza specifici limiti di tempo, con riferimento a operazioni per le quali abbia già emesso fattura con addebito di IVA.

Dal **comma 2** del richiamato articolo 26 è stato eliminato – ad opera dell'articolo 18, comma 1, lettera a), del Decreto Sostegni-bis – il riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del debitore (cessionario del bene o committente del servizio) *«a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...) ovvero di un piano attestato (...) pubblicato nel registro delle imprese»*, le quali sono state fatte oggetto della specifica disciplina dettata dal nuovo comma 3-bis dello stesso articolo 26.

Per effetto di tale modifica, il comma 2 annovera, ora, unicamente i casi di mancato pagamento *«in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente»*.

Resta fermo, in ogni caso, il limite temporale di un anno prescritto nel successivo comma 3 per le variazioni conseguenti a mancato pagamento per sopravvenuto accordo fra le parti o per rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7, del DPR n. 633 del 1972 (fatture per operazioni inesistenti ovvero recanti corrispettivi o imposte in misura superiore a quella reale).

Il nuovo **comma 3-bis** – introdotto nell’articolo 26 del Decreto IVA dall’articolo 18, comma 1, lettera b), del Decreto Sostegni-*bis* – prevede che la disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:

- per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all’articolo 182-*bis* della legge fallimentare e i piani attestati ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge fallimentare (lettera a);

- per le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (lettera b).

Lo stesso comma 3-*bis* individua, altresì, con riferimento alle procedure di cui alla lettera a), la data a partire dalla quale la variazione può essere operata.

Più specificamente, qualora il mancato pagamento sia dovuto all’assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi **commi 3-bis e 10-bis**, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l’esito), ossia la 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.

Resta fermo, invece, ai sensi del comma 3-*bis*, che tale diritto è esercitabile dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all’articolo 182-*bis* della legge fallimentare, ovvero dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d), della medesima legge fallimentare¹.

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

¹ Tale possibilità è stata, come visto, espunta dal comma 2 dell’articolo 26 del Decreto IVA e inserita nel nuovo comma 3-*bis*, lettera a), dello stesso articolo.

ai sensi del comma 12 dell'articolo 26 del Decreto IVA – che non subisce modifiche – il creditore dovrà attendere il verbale di pignoramento da cui risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare (nel caso di pignoramento presso terzi), o il verbale di pignoramento dal quale risulti la mancanza di beni da pignorare o l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore o la sua irreperibilità (nel caso di pignoramento di beni mobili), o, infine (qualora si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità), dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta.

Con le citate nuove previsioni in tema di variazione dell'imponibile, il legislatore ha, quindi, voluto “anticipare” il *dies a quo* relativo all'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore in relazione alle procedure concorsuali.

2.1 Preventiva insinuazione del creditore al passivo

In considerazione delle modifiche all'articolo 26 in rassegna, occorre effettuare ulteriori valutazioni circa la necessità o meno della partecipazione del creditore al passivo al fine di operare la variazione in diminuzione per mancato pagamento, anche alla luce delle indicazioni fornite dalla CGUE in materia.

In particolare, i giudici unionali hanno analizzato il caso di un creditore cui era stata negata la rettifica dell'imposta assolta a causa della mancata insinuazione al passivo fallimentare; al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità dell'IVA, la Corte ha chiarito che la riduzione della base imponibile dell'IVA è ammessa in specifici casi e, in particolare, nell'ipotesi in cui il creditore stesso possa dimostrare che, anche qualora avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso (cfr. sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19).

In aderenza alla nuova formulazione della norma, si ritiene che l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non risulti

preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente.

Deve, quindi, intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla “*necessaria partecipazione del creditore al concorso*” (cfr. circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, paragrafo 2.a, nonché risoluzioni n. 155/E del 12 ottobre 2001, n. 89/E del 18 marzo 2002 e n. 195/E del 16 maggio 2008).

3. TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

In base al **comma 2** dell'articolo 26 in commento, il cedente/prestatore (creditore) *«ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25»*.

A sua volta, l'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972 dispone che *«il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati 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»*.

Con la sentenza del 29 aprile 2004, C-152/02, la Corte di Giustizia UE ha affermato che il diritto alla detrazione *“deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti (...), vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato”*.

Tale orientamento trova conferma più di recente nella sentenza del 21 marzo 2018, C-533/16, nella quale viene ribadito che *“il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate*

a monte” (cfr., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, C-518/14, punto 37, e del 19 ottobre 2017, C-101/16, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

Osserva la Corte come, sebbene in forza dell’articolo 167 della direttiva 2006/112 il diritto a detrazione dell’IVA sorga alla data in cui l’imposta diviene esigibile, in linea di principio, l’esercizio di tale diritto è possibile, ai sensi dell’articolo 178 di tale direttiva, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (cfr., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, C-518/14, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

Nel riconoscere la compatibilità con la normativa unionale di una legislazione nazionale che, in ragione di esigenze di certezza del diritto, preveda un termine di decadenza per l’esercizio del diritto alla detrazione, la Corte ha in tale contesto evidenziato la necessità che detto termine non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività).

In linea con i principi della Corte innanzi richiamati, la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, paragrafo 1.4, ha chiarito che l’esercizio del diritto alla detrazione dell’IVA relativa alle fatture di acquisto ricevute è subordinato all’esistenza di un duplice requisito in capo al cessionario/committente:

- 1) il presupposto sostanziale dell’effettuazione dell’operazione (i.e. esigibilità);
- 2) il presupposto formale del possesso della relativa fattura, redatta conformemente alle disposizioni di cui all’articolo 21 del DPR n. 633 del 1972, da parte del soggetto passivo committente/cessionario.

È al verificarsi di entrambi i presupposti che, dunque, il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall’articolo 25, primo comma, del medesimo DPR, la detrazione dell’imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Il diritto alla detrazione può, quindi, essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Come già chiarito con alcune risposte a istanze di interpello (cfr. la n. 192 e la n. 119 pubblicate, rispettivamente, il 24 giugno 2020 e il 17 febbraio 2021 nell'apposita sezione del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate), a parziale modifica e integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 1/E del 2018 (cfr. paragrafo 1.5), i principi sopra richiamati si applicano anche con riferimento alla detrazione dell'IVA relativa alla nota di variazione in diminuzione, nel senso che emessa tempestivamente detta nota - entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione - *“l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento”*. Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.

Volendo esemplificare, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021, 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).

Ciò posto, in caso di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali:

- la data a partire dalla quale sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cedente/prestatore è quella in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura stessa;

- la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, ossia, con

particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata:

- la sentenza dichiarativa del fallimento;
- il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle

grandi imprese in crisi;

- la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

Quanto agli importi che potranno essere oggetto di variazione, si evidenzia che, in caso di concordato preventivo, a differenza delle altre procedure concorsuali, la parte dei corrispettivi fatturati dai creditori che dovrà essere pagata dai debitori sottoposti a detta procedura è individuata in modo specifico fin dal decreto di ammissione, in forza della peculiare disciplina prevista dalla legge fallimentare².

Da ciò discende, quindi, che il creditore può emettere una nota di variazione in diminuzione solo per la quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta, in base alle percentuali definite dalla procedura.

A maggior chiarimento, si riporta, di seguito, un esempio esplicativo:

- **30 novembre 2021:** a seguito della vendita di un bene, il cedente (creditore) emette fattura per operazioni imponibili pari a € 45.000 e imposta per € 9.900, non pagate dal cessionario (debitore);
- **10 gennaio 2022:** sentenza dichiarativa di fallimento del debitore;

² Precisamente, la legge fallimentare dispone che: «In ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il **venti** per cento dell'ammontare dei crediti chirografari» (articolo 160); nonché, in caso di proposte concorrenti, che queste «non sono ammissibili se nella relazione di cui all'articolo 161, terzo comma, il professionista attesta che la proposta di concordato del debitore assicura il pagamento di almeno il **quaranta** per cento dell'ammontare dei crediti chirografari o, nel caso di concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis, di almeno il **trenta** per cento dell'ammontare dei crediti chirografari» (articolo 163).

- **10 gennaio 2022:** decorrenza del termine a partire dal quale poter emettere la nota di variazione in diminuzione;
- il creditore emette nota di variazione in diminuzione per € -45.000 e imposta per € -9.900;

Ipotesi 1: il creditore emette la nota di variazione nell'anno 2022:

il diritto a detrazione può essere esercitato al più tardi in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023); per l'effetto, il creditore riduce l'imposta a debito di 9.900 euro.

Ipotesi 2: il creditore emette la nota di variazione entro i primi quattro mesi dell'anno 2023 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2022):

in tale ipotesi, il diritto a detrazione può essere esercitato nella liquidazione periodica relativa al mese/trimestre di emissione ovvero, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno 2023 (30 aprile 2024); per l'effetto, il creditore riduce l'imposta a debito di 9.900 euro.

4. OBBLIGHI IN CAPO AL CESSIONARIO/COMMITTENTE

Resta invariato il primo periodo del comma 5 dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, secondo cui, ove il cedente o prestatore si avvalga dell'anzidetta facoltà di operare la variazione in diminuzione, *«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 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa».*

In base all'ultimo periodo aggiunto al predetto **comma 5** del Decreto IVA dall'articolo 18, comma 1, lettera c), del Decreto Sostegni-bis, comunque, tale obbligo di registrare la nota di variazione emessa dal creditore *«non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a)».* Il curatore o commissario che riceve la nota

di variazione, pertanto, non è tenuto ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro di cui all'articolo 23 o all'articolo 24 del DPR n. 633 del 1972. Ciò implica che, in tal caso, la procedura non è tenuta al versamento dell'imposta, che resta a carico dell'Erario (cfr. circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, paragrafo 13.1).

Si ritiene, invece, che l'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, permanga, in capo al cessionario/committente, negli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis* della legge fallimentare e nei piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della legge medesima. Tali istituti, infatti, non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della "concorsualità", sia di quello dell'"ufficialità"³. Il cedente/prestatore, pertanto, può portare in detrazione l'IVA, nella misura esposta nella nota di variazione, mentre la controparte è tenuta a ridurre in pari misura la detrazione che aveva effettuato, riversando l'imposta all'Erario (cfr. circolare n. 12/E del 2016, paragrafo 13.2).

L'anzidetto obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, resta, inoltre, in capo al cessionario/committente, nelle ipotesi di procedure esecutive individuali infruttuose, richiamate al comma 3-*bis*, lettera b), dello stesso articolo 26 del DPR n. 633 del 1972.

4.1 Definitività della procedura. Ulteriore variazione (in aumento)

Il nuovo **comma 5-bis** dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 – introdotto dall'articolo 18, comma 1, lettera d), del Decreto Sostegni-*bis* – prevede che «*nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis*», e quindi successivamente all'emissione della nota di variazione in diminuzione, «*il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1⁴*», ossia l'obbligo di emettere una

³ Si ricorda che per "concorsualità" si intende la partecipazione di tutti i creditori agli accordi, mentre per "ufficialità" si intende il coinvolgimento dell'autorità pubblica già a partire dalla fase di apertura della procedura.

⁴ In particolare, l'articolo 26, comma 1, del Decreto IVA obbliga il cedente/prestatore a emettere una nota di variazione in aumento «*tutte le volte in cui, successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli*

nota di variazione in aumento. *«In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento».*

Si precisa che, nel caso in cui successivamente il creditore riceva il pagamento, in tutto o in parte, il diritto di detrazione dell'imposta indicata nella relativa nota di variazione in aumento – ai sensi del citato comma 5-bis – previa registrazione della stessa, sorge solo in capo ai cessionari/committenti che, in forza del primo periodo del comma 5, hanno in precedenza operato la rettifica dell'imposta in aumento e versato la stessa.

Facendo seguito all'esempio esplicativo di fallimento del debitore di cui al precedente paragrafo 3, si può ulteriormente ipotizzare:

- **10 giugno 2026:** definizione del piano di riparto della procedura fallimentare del debitore che prevede il pagamento parziale al creditore del corrispettivo pattuito, per un ammontare complessivo pari a € 30.000, ossia per un importo superiore a quello rettificato in diminuzione (comma 3-bis);
- **18 giugno 2026:** pagamento del corrispettivo come da piano di riparto;
- **30 giugno 2026:** termine ultimo per emettere la nota di variazione in aumento ai sensi del comma 5-bis; il creditore emette nota di variazione in aumento per € 24.590 di imponibile ed € 5.410 di imposta;
- **16 luglio 2026:** termine della liquidazione di giugno 2026 (per i contribuenti mensili), alla quale fare concorrere l'imposta afferente la nota di variazione in aumento, ossia una imposta a debito pari ad € 5.410; oppure
- **20 agosto 2026:** termine della liquidazione del secondo trimestre 2026 (per i contribuenti trimestrali), alla quale fare concorrere l'imposta afferente la nota di variazione in aumento, ossia una imposta a debito pari ad € 5.410.

articoli 23 e 24, l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo».

5. DECORRENZA

Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del Decreto Sostegni-*bis*, le descritte modifiche normative apportate all'articolo 26 del Decreto IVA trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-*bis*.

Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, attendendo l'esito infruttuoso della stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione.

6. MANCATA EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO E RECUPERABILITA' DELL'IMPOSTA

Considerato che pervengono a questa Agenzia quesiti in merito all'applicabilità generale di istituti alternativi rispetto alla variazione in diminuzione di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 in caso di mancata emissione della nota di credito nei termini normativamente previsti, si ritiene opportuno fornire sul punto i seguenti chiarimenti.

Come noto, l'articolo 26, commi 2 e seguenti, del Decreto IVA individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta, nel presupposto che la fattura originaria sia stata registrata dal cedente e abbia, perciò, concorso alla liquidazione IVA.

In proposito, è il caso di precisare che il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione – rinvenibile dal combinato disposto degli articoli 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma 1, del Decreto IVA – non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire, alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'articolo 8, comma 6-*bis*⁵, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio

⁵ L'articolo 8 del DPR n. 322 del 1998, nel disciplinare, tra l'altro, l'integrazione delle dichiarazioni IVA ed i relativi effetti, prevede:

1998, n. 322, contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter⁶ del Decreto IVA.

Si ritiene, infatti, che il decorso del termine previsto in capo al creditore per poter operare la variazione in diminuzione non possa legittimare lo stesso, di per sé, ad adottare tali soluzioni, dalle quali, in assenza dei requisiti previsti dalle relative previsioni normative, deriverebbe una violazione dei termini decadenziali stabiliti dalla norma.

In particolare, si osserva che, nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, non è possibile presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, del DPR n. 322 del 1998 per recuperare l'imposta versata, laddove non si riscontri la presenza di errori ed omissioni cui rimediare (presupposti necessari ai fini della sua presentazione). L'emissione di una nota di variazione in diminuzione è, infatti, una facoltà cui il contribuente può rinunciare. Va detto, infine, che l'emissione di una nota di variazione produce effetti diversi dalla dichiarazione integrativa. Mentre la prima assicura che sia rispettato il principio di neutralità dell'IVA (al diritto alla detrazione in capo a colui che emette la nota di variazione corrisponde, generalmente, l'obbligo di iscrivere l'imposta a debito per chi la riceve), la dichiarazione integrativa consente il solo recupero dell'imposta versata in misura superiore ma non anche il riversamento da parte di chi l'ha detratta.

Per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter del decreto IVA, si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione

«6-bis. (...) le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

⁶ L'articolo 30-ter del Decreto IVA prevede che «1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale».

ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo⁷.

La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, 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 del 1972⁸.

Laddove, pertanto, siano spirati i termini per l'emissione della nota di variazione, nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-*bis*, del DPR n. 322 del 1998, per recuperare l'imposta a suo tempo versata, il contribuente, in presenza dei presupposti applicativi, potrà avvalersi dell'articolo 30-*ter* del DPR n. 633 del 1972.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)

⁷ Cfr risposta a interpello n. 663 del 10 maggio 2021.

⁸ Cfr. risposte a interpello n. 592 e 593 del 15 dicembre 2020 e n. 190 del 13 giugno 2019.