



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

**RICERCA**

**DOCUMENTO DI RICERCA**

# **Variazioni in diminuzione dell'IVA negli istituti disciplinati dal Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza**

## **AREE DI DELEGA CNDCEC**

Gestione della crisi d'impresa  
e procedure concorsuali

## **COMMISSIONE DI STUDIO**

Aspetti tributari nella crisi

## **CONSIGLIERI DELEGATI**

Cristina Marrone  
Pierpaolo Sanna

## **PRESIDENTE**

Stefano Midolo

**22 MAGGIO 2024**



## Area di delega CNDCEC “Gestione della crisi d’impresa e procedure concorsuali”

### A cura della Commissione di studio “Aspetti tributari nella crisi”

#### Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Marrone

Pierpaolo Sanna

#### Presidente

Stefano Midolo

#### Componenti

Giuseppe Acciaro

Barbara Brunetti

Giuseppe Cannatà

Fabrizio Cavallo

Norma D’Ambrosio

Francesco Farneti

Nella Ferraro

Giovanni Fracasso

Caterina Gallella

Patrizia Gentile

Massimo Grazini

Stefano Guerrini

Sebastiano Lenarda

Paolo Mazzetti

Luigi Mario Meazza

Vito Misino

Salvatore Monaco

Ciriaco Morano

Lara Pantanella

Silvia Parma

Carmine Santangelo

Giuseppe Savioli

Raffaele Scognamiglio

Luigi Tarricone

Maurizio Tonini

Nicola Xella

#### Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cristina Bauco

Pasquale Saggese

#### Con la collaborazione di

Pierpaolo Maspes



## Sommario

PREMESSA	3
1. <i>EXCURSUS</i> DELLA DISCIPLINA FINO ALLO “SPARTIACQUE” DEL 26 MAGGIO 2021 E LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.L. 73/2021	4
1.1. Disciplina applicabile <i>ante</i> 26 maggio 2021	4
1.2. Le novità introdotte dal d.l. 73/2021 per procedure avviate dal 26 maggio 2021	5
1.2.1. Confronto tra le procedute ante e post d.l. 73/2021	6
1.2.2. Data di emissione della nota di credito e termine per la detrazione dell'imposta	7
1.3. Variazione in diminuzione nelle procedure concorsuali per imponibile e IVA	8
2. VARIAZIONI IN DIMINUZIONE DELL'IVA NELLA DISCIPLINA DELLA CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA	9
2.1. L'applicazione nel fallimento e nella liquidazione giudiziale	9
2.2. L'applicazione nell'ambito del concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione (artt. 84 e 57 e ss. CCII).	10
2.3. Variazioni in diminuzione dell'IVA nei piani attestati e nella composizione negoziata	12
2.3.1. Piani attestati di risanamento (art. 56 CCII)	12
2.3.2. Composizione negoziata della crisi	13
2.3.3. Il concordato semplificato	13
3. PROBLEMATICHE CONNESSE ALLA CESSAZIONE O LA CONSECUZIONE TRA PROCEDURE DIVERSE	14
4. IL RECUPERO DELL'IMPOSTA IN CASO DI MANCATA EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO	19
5. BREVI CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	20



## Premessa

Sin dall'introduzione nell'ordinamento tributario dei riferimenti agli istituti di regolazione della crisi d'impresa e dell'insolvenza l'argomento "Variazioni in diminuzione dell'IVA e procedure concorsuali" è tema controverso.

La disciplina recata, in materia, dall'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, anche "d.P.R. 633/72") – norma che tende a recepire nel nostro ordinamento la disposizione di cui all'art. 90 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 – è stata più volte oggetto di istanze di interpello, con riguardo sia ai presupposti per la variazione da parte del cedente o prestatore, sia agli effetti che ne derivano per il cessionario o committente.

Nelle pagine seguenti saranno approfondite le problematiche connesse agli intrecci tra "norme fiscali" e "norme concorsuali" ed evidenziate le difficoltà di coordinare due corpi di misure eterogenee.

In prosieguo si vedrà come, nonostante il tempo e le riforme intervenute, l'intersecarsi tra interessi privatistici ed esigenze di copertura di fabbisogni collettivi rende ancora oggi la materia priva di un inquadramento sistematico.

Con riferimento alla previgente disciplina anche i più recenti documenti di prassi<sup>1</sup> risultano improntati alla tesi che la "certezza giuridica" del mancato incasso sia imprescindibile presupposto per consentire al creditore falcidiato l'emissione della nota di credito, documento nella prassi da sempre ritenuto, a torto o a ragione, strumentale al recupero dell'imposta attraverso la variazione in diminuzione<sup>2</sup>.

A sopportarne le conseguenze imprese e professionisti, e in genere la massa dei creditori, forzati a tempi lunghi, talvolta inconcepibilmente lunghi, per poter ottenere il diritto al credito relativo all'imposta non incassata. Con tutte le conseguenti ed evidenti penalizzazioni, non solo di natura finanziaria.

A fronte dell'intransigente posizione assunta dall'Agenzia delle entrate, non sono mancate repliche discordanti, sia in dottrina che in giurisprudenza, per lo più, come si vedrà, fondate sui principi di diritto unionale e sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea. Difatti la Corte ha ripetutamente affermato che, in virtù del principio di neutralità dell'imposta, la base imponibile dell'IVA deve essere costituita dal corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo e l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di imposta un importo superiore a quello da questi percepito a tale titolo; di conseguenza, quando l'insolvenza del debitore risulta certa, o ragionevolmente certa, la normativa interna di ciascuno Stato deve riconoscere al contribuente il diritto di recuperare la maggiore imposta versata all'erario e non incassata<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 471 del 29 novembre 2023.

<sup>2</sup> In realtà l'art. 26 del d.P.R. 633/72 non reca alcuna menzione della nota di credito. Significativamente, tale documento era disciplinato nello schema di testo unico predisposto all'inizio degli anni Novanta, mai tradottosi in legge, segnatamente all'art. 31, norma appunto corrispondente all'art. 26 del d.P.R. 633/72. Nonostante la perdurante assenza, nell'anzidetto art. 26, di un adempimento procedimentale tipizzato, costante è la (invero opinabile) pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria (Ministero delle finanze, prima, e Agenzia delle entrate, poi), nelle proprie pronunce, di subordinare la variazione in diminuzione all'emissione di una nota di credito.

<sup>3</sup> In tal senso sono le seguenti sentenze della Corte di Giustizia europea: 11 giugno 2020, causa C-146/19; 23 novembre 2017, causa C-246/16; 3 luglio 1997, causa C-330/95.



Proprio alla giurisprudenza comunitaria va verosimilmente ricondotto il passaggio dal presupposto della “certezza giuridica” a favore della “ragionevole certezza” del mancato pagamento, principio che traspare dalle novità normative di cui si tratterà nelle pagine seguenti.

---

## **1. Excursus della disciplina fino allo “spartiacque” del 26 maggio 2021 e le novità introdotte dal d.l. 73/2021**

L'art. 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. “Decreto Sostegni-*bis*”, in breve, anche “d.l. 73/2021”), 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, ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 633/72, disponendo che, nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali, non si debba più attendere la conclusione delle stesse.

Tuttavia, la nuova disciplina è applicabile per le procedure avviate dal 26 maggio 2021, mentre per quelle preesistenti permane la normativa precedente.

### **1.1. Disciplina applicabile *ante* 26 maggio 2021**

Con riferimento alle procedure aperte prima del 26 maggio 2021, per recuperare l'IVA non incassata occorre attendere ancora che maturino i presupposti contemplati nelle “vecchie” regole dell'art. 26 del d.P.R. 633/72, vigenti anteriormente alle modifiche introdotte dal citato d.l. 73/2021.

Il creditore ha diritto di procedere alla variazione in diminuzione al fine del recupero dell'imposta versata all'erario, ma non incassata, senza limiti di tempo. Tuttavia, nel caso di fallimento, ciò è possibile soltanto dopo che il piano di riparto dell'attivo sia diventato definitivo. Oppure, in assenza di riparto, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento.

Parimenti, per il concordato preventivo “il diritto alla variazione è subordinato alla “infruttuosità” della procedura, perché è solo al verificarsi di tale condizione che si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore. Nello specifico caso del concordato preventivo, la circolare del Ministero delle finanze 17 aprile 2000, n. 77/E (e più di recente la circolare dell'Agenzia delle entrate 7 aprile 2017, n. 8/E, par. 13.2) ha ritenuto che si possa parlare di infruttuosità della procedura solamente per i creditori chirografari per la parte percentuale del loro credito che non trova accoglimento con la chiusura del concordato. Per accertare la predetta infruttuosità, occorre aver riguardo oltre che alla sentenza di omologazione (art. 181 della legge fallimentare) divenuta definitiva<sup>4</sup>, anche al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato. Fino a tale data, infatti, il concordato può essere risolto e può essere dichiarato il fallimento”<sup>5</sup>.

Per tutte queste “procedure pendenti” continua a essere necessario attenderne la conclusione e il decreto *ex art.* 119 della legge fallimentare

---

<sup>4</sup> Cfr. art. 181 della legge fallimentare e l'art. 113 con riferimento alla disciplina recata dal d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

<sup>5</sup> In tali termini, la risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 113 del 18 dicembre 2018.

Sotto la vigenza della legge fallimentare, è opportuno segnalare che – in armonia con l'interpretazione della Corte di Giustizia europea – la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza (sentenza 17 aprile 2019, n. 145) ha riconosciuto il diritto alla variazione in diminuzione, e quindi al recupero dell'imposta, anche in presenza della ragionevole probabilità che il debito non potesse essere saldato e ciò senza aspettare l'ultimazione della procedura concorsuale.

Nondimeno l'Agenzia delle entrate, ancora recentemente (risposta a interpello n. 471 del 29 novembre 2023), riguardo al termine per procedere alla variazione IVA ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 633/72 nella formulazione *ante* d.l. 73/2021, ha confermato l'interpretazione restrittiva. Nella citata risposta viene precisato, infatti, che la chiusura del fallimento *ex art.* 118 della legge fallimentare di per sé non sarebbe sufficiente a legittimare la variazione in diminuzione da parte dei creditori insoddisfatti qualora vi siano giudizi pendenti azionati dalla procedura. In tal caso, il creditore prima di poter recuperare l'imposta sarebbe tenuto ad attendere l'esito dei giudizi e quindi l'esecutività di eventuali piani supplementari di riparto<sup>6</sup>.

## **1.2. Le novità introdotte dal d.l. 73/2021 per procedure avviate dal 26 maggio 2021**

L'art. 18 del d.l. 73/2021 ha introdotto rilevanti novità in merito alle variazioni in diminuzione di cui all'art. 26 del d.P.R. 633/72, ripristinando, di fatto, la disciplina del recupero dell'IVA relativa a crediti inesigibili, oggetto di procedure concorsuali, introdotta dalla legge di Stabilità 2016 (legge n. 208/2015) e mai entrata in vigore a causa delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio dell'anno successivo (legge n. 232/2016) e rendendo, in tal modo, le disposizioni dell'art. 26, comma 2, del d.P.R. 633/72 – per quanto riguarda le ipotesi di mancato pagamento – maggiormente conformi all'ordinamento europeo.

Conseguentemente, nel caso in cui il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale avviata a partire dal 26 maggio 2021, alla variazione in diminuzione può procedersi (ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-*bis* e 10-*bis* dell'art. 26 d.P.R. 633/72) a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l'esito)<sup>7</sup>.

Per le procedure avviate a far data dal 26 maggio 2021 non è quindi più necessario attenderne la chiusura per poter recuperare l'IVA versata all'erario dal cedente/prestatore e non pagata dal cessionario/committente sottoposto a procedura concorsuale.

Conseguentemente, il cedente/prestatore può procedere alla variazione in diminuzione già a partire dalla data in cui il cessionario o committente viene assoggettato a procedura<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Si segnala la risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 88 dell'8 aprile 2024 con cui è stato chiarito che, stante i numerosi rinvii alle disposizioni dettate in punto di liquidazione coatta, la procedura prevista per la liquidazione generale dei beni di persone giuridiche – nel caso di specie, di una fondazione – *ex art.* 14 disp. att. c.c. rientra tra quelle per cui è possibile applicare le previsioni dell'art. 26 d.P.R. 633/72, *ratione temporis* vigenti.

<sup>7</sup> Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate 29 dicembre 2021, n. 20/E.

<sup>8</sup> Nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, riproposta anche nella circolare citata nella nota precedente, perché la variazione in diminuzione sia tempestiva, una nota di credito dovrebbe essere emessa entro il termine per la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per procedere alla variazione. Sulla scorta di tale interpretazione, di detta nota potrebbe, poi, tenersi conto nelle liquidazioni periodiche dell'anno di emissione della stessa (a partire da quella relativa al mese di emissione) e, al più tardi, nella dichiarazione annuale relativa a tale anno. A titolo



### 1.2.1. Confronto tra le procedute ante e post d.l. 73/2021

Nella tabella che segue si riporta un quadro di comparazione tra le previsioni *ante* e *post* modifiche recate dal d.l. 73/2021.

Art. 26 d.P.R. 633/72 <i>ante</i> d.l. 73/2021	Applicabile alle procedure avviate prima del 26 maggio 2021	Art. 26 d.P.R. 633/72 <i>post</i> d.l. 73/2021	Applicabile alle procedure avviate dal 26 maggio 2021
Variazione in diminuzione dell'IVA nelle procedure concorsuali.	<p>La variazione è subordinata al mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Bisogna pertanto attendere:</p> <p><b>PER IL FALLIMENTO</b></p> <p>la scadenza del termine per la proposizione del reclamo avverso 1) il piano di riparto dell'attivo, o in alternativa 2) il decreto di chiusura del fallimento;</p> <p><b>PER IL CONCORDATO FALLIMENTARE</b></p> <p>il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato;</p> <p><b>PER IL CONCORDATO PREVENTIVO</b></p> <p>il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione;</p> <p><b>PER IL PIANO DI RISANAMENTO</b></p> <p>la pubblicazione presso il registro delle imprese ovvero trascorso un anno dall'effettuazione</p>	Variazione in diminuzione dell'IVA nelle procedure concorsuali.	<p>Alla variazione può procedersi a partire dalla data in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura concorsuale. Per gli strumenti contemplati nel comma 10-bis art. 26 d.P.R. 633/72 bisogna far riferimento:</p> <p><b>PER IL FALLIMENTO/LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE</b></p> <p>alla sentenza dichiarativa di fallimento/liquidazione giudiziale;</p> <p><b>PER LA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA:</b></p> <p>al provvedimento che ordina la liquidazione;</p> <p><b>PER LA PROCEDURA DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA DELLE GRANDI IMPRESE IN CRISI:</b></p> <p>al decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria;</p> <p><b>PER IL CONCORDATO PREVENTIVO</b></p> <p>al decreto di ammissione alla procedura.</p> <p>Con la circolare n. 20/E/2021 dell'Agenzia delle entrate, è stato chiarito che la variazione in diminuzione non è preclusa dalla</p>

d'esempio, se la data della sentenza dichiarativa di fallimento è dell'anno X, la nota di credito può essere emessa, a partire dalla predetta data, nello stesso anno X con detrazione nella liquidazione periodica relativa al mese di emissione o nelle successive liquidazioni periodiche dell'anno X (o anche direttamente nella dichiarazione annuale relativa all'anno X); se emessa nell'anno X+1 (comunque entro il termine della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno X) la detrazione può avvenire nella liquidazione periodica relativa al mese di emissione o nelle successive liquidazioni periodiche dell'anno X+1 (o anche direttamente nella dichiarazione annuale relativa all'anno X+1).



dell'operazione (art. 6  
d.P.R. 633/72).

domanda di insinuazione al  
passivo del creditore.

Nel caso di successivo integrale o parziale pagamento il creditore deve procedere a una variazione in aumento (comma 5-bis art. 26 d.P.R. 633/72).

---

A chiarimento delle significative novità introdotte dal d.l. 73/2021 è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, fornendo precisazioni in merito ai tempi di recupero dell'IVA assolta in situazioni in cui il cliente accede a procedure concorsuali.

L'Agenzia ha confermato l'accelerazione dei tempi di recupero dell'IVA per i crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

Tale modalità non vale per le procedure esecutive individuali, per le quali la variazione in diminuzione dell'IVA resta subordinata all'esito infruttuoso delle stesse.

Ai sensi dell'art. 26, comma 12, d.P.R. 633/72, 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 mancanza 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.

### **1.2.2. Data di emissione della nota di credito e termine per la detrazione dell'imposta**

Come accennato, le previsioni dell'art. 26, comma 2, del d.P.R. 633/72 conferiscono al creditore il diritto di procedere alla variazione in diminuzione dal momento in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura concorsuale. Come rilevato<sup>9</sup>, nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate dovrebbe procedersi all'emissione di una nota di credito entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si verifica l'assoggettamento alla procedura concorsuale e all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente alla variazione dovrebbe procedersi nelle liquidazioni periodiche relative all'anno di emissione della nota di credito (a partire da quella relativa al mese o trimestre di emissione della nota stessa) o, al più tardi, direttamente nella dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

Ai fini della detrazione, in detta interpretazione, rileverebbe quindi il momento di emissione della nota di credito, che rappresenterebbe il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto. In tale ottica, il periodo di esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta in capo al

---

<sup>9</sup> Cfr. la precedente nota 8.



cedente/prestatore avrebbe inizio dal momento in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura concorsuale e terminerebbe alla data di scadenza della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Con le modifiche introdotte dall'art. 18 del d.l. 73/2021, il legislatore ha dunque anticipato i tempi per il recupero dell'IVA relativa a cessioni/prestazioni effettuate nei confronti di cessionari/committenti assoggettati a procedure concorsuali, allineandosi alla normativa UE (il citato art. 90 della direttiva 2006/112/CE) così come interpretata dalla Corte di Giustizia europea, che, in più sentenze, si è pronunciata:

- sul principio di neutralità del tributo, affermando che la base imponibile deve essere costituita dal corrispettivo realmente ricevuto per la cessione/prestazione e che l'Amministrazione non può riscuotere un'imposta superiore a quella percepita in rivalsa dal soggetto passivo (Corte di Giustizia, 8 maggio 2019, causa C-127/18; Corte di Giustizia, 6 dicembre 2018, causa C-672/17; Corte di Giustizia, 26 gennaio 2012, causa C-588/10);
- sull'eccessiva durata delle procedure concorsuali, all'esito infruttuoso delle quali era subordinato il diritto di detrazione dell'imposta non incassata (Corte di Giustizia, 23 novembre 2017, causa C-246/16).

Nella citata circolare n. 20/E/2021 (par. 4), l'Agenzia delle entrate conferma l'esonero di una corrispondente variazione in aumento a carico dei cessionari/committenti anche per le procedure concorsuali avviate anteriormente alla data del 26 maggio 2021.

### **1.3. Variazione in diminuzione nelle procedure concorsuali per imponibile e IVA**

Secondo l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della nuova disciplina delle variazioni in diminuzione a fronte di procedure concorsuali in capo al cessionario o committente, la variazione non può essere riferita alla sola IVA.

La variazione riguarda infatti il corrispettivo non incassato dal cedente o prestatore e, dunque, deve essere emessa in riferimento sia all'imponibile che alla corrispondente imposta. Tale aspetto è stato confermato dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 485 del 3 ottobre 2022<sup>10</sup> che ribadisce la precedente risoluzione 3 aprile 2008, n. 127<sup>11</sup> dove è stato chiarito che *“La variazione in diminuzione deve, infatti, essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile. La conseguenza paradossale di una tale ricostruzione sarebbe che, a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto.*

*In definitiva, va ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta”.*

Ad avviso dell'Agenzia, le note di variazione in diminuzione per la sola imposta sarebbero consentite

<sup>10</sup> In senso non conforme alla precedente posizione di cui alla FAQ n. 96 del 19 luglio 2019.

<sup>11</sup> Nel medesimo senso anche le risposte a interpello 3 dicembre 2021, n. 801 e 3 ottobre 2022, n. 485.



solamente *“laddove si configuri una errata applicazione dell'aliquota”*<sup>12</sup>. La conclusione è da estendersi anche ai casi di errata applicazione del regime di imponibilità (invece che di quello di esenzione o non imponibilità) oppure di errata applicazione del tributo (per operazioni fuori campo).

Alla variazione in diminuzione deve procedersi applicando la stessa aliquota della fattura originaria, anche in caso di eventuale variazione dell'aliquota<sup>13</sup>.

Per quanto attiene la formalizzazione della variazione in diminuzione mediante una nota di credito, secondo quanto indicato dalle regole di prassi<sup>14</sup>, le note vanno progressivamente numerate ed è possibile utilizzare un apposito sezionale. Ovviamente, va specificata la fattura cui la nota fa riferimento.

I documenti devono essere predisposti in formato XML (utilizzando il tipo documento “TD04”) e trasmessi al Sistema di interscambio ai sensi dell'art. 1, comma 3, d.lgs. 127/2015. È contemplata la possibilità di formalizzare il documento in forma semplificata indipendentemente dall'importo<sup>15</sup>, ma in questo caso il file XML va predisposto utilizzando il tipo documento “TD08”. È richiesta l'identificazione della fattura precedentemente emessa e inviata da rettificare nel campo 2.1.6 nel caso di “TD04” e nel blocco 2.1.2 nel caso di “TD08”<sup>16</sup>.

Con riguardo alle variazioni in aumento a seguito del pagamento del corrispettivo, il comma 5 dell'art. 26 del d.P.R. 633/72 prevede che, se successivamente alla variazione in diminuzione venga pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo, sorge l'obbligo di procedere a una variazione in aumento.

In questo caso, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare 20/E/2021 (par. 4.1), il diritto alla detrazione sorge solo nei confronti del cessionario che ha proceduto alla rettifica dell'imposta in aumento e versato la stessa all'Erario.

---

## **2. Variazioni in diminuzione dell'IVA nella disciplina della crisi di impresa e dell'insolvenza**

### **2.1. L'applicazione nel fallimento e nella liquidazione giudiziale**

Si è già evidenziato che, in ipotesi di debitore assoggettato a una procedura fallimentare aperta prima del 26 maggio 2021, trova ancora applicazione la precedente formulazione dell'art. 26, comma 2, del d.P.R. 633/72, motivo per cui il fornitore ha diritto di procedere alla variazione in diminuzione al fine del recupero dell'imposta senza limiti di tempo, sebbene ciò sia possibile a condizione che sia diventato definitivo il piano di riparto dell'attivo.

---

<sup>12</sup> Risposta n. 11 a Telefisco del 15 giugno 2022.

<sup>13</sup> Indicazioni in tal senso arrivano dalla risoluzione ministeriale 29 luglio 1980, n. 383041.

<sup>14</sup> Risoluzione Agenzia delle entrate n. 1 del 10 gennaio 2013.

<sup>15</sup> Agenzia delle entrate, circolare 24 giugno 2014, n. 18/E, par. 4.

<sup>16</sup> Per completezza si ricorda che nel caso di variazione in aumento, il tipo documento da utilizzare è il “TD05”, ovvero il “TD09” per il documento in forma semplificata. Per maggiori dettagli sul trattamento delle note di variazione nei registri IVA precompilati messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, si veda la FAQ del 26 aprile 2024.

Per quanto attiene alle procedure di fallimento e di liquidazione giudiziale avviate successivamente alla predetta data, si è ricordato che quanto previsto dal d.l. 73/2021 ha di fatto ripristinato la disciplina del recupero dell'IVA relativa a crediti inesigibili, oggetto di procedure concorsuali, introdotta dalla legge di Stabilità 2016 (legge 208/2015) e mai entrata in vigore a causa delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio dell'anno successivo (legge 232/2016), rendendo la disposizione dell'art. 26, comma 2, del d.P.R. 633/72 maggiormente conforme all'ordinamento europeo.

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E/2021 (par. 3) precisa che nelle procedure avviate dal 26 maggio 2021 la nota di credito a supporto della variazione IVA può essere emessa a partire dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento e dunque, aggiornando, dalla sentenza di apertura della liquidazione giudiziale.

In sintesi, secondo l'Agenzia delle entrate:

- la data a partire dalla quale è possibile emettere una nota di credito è quella in cui il cessionario è assoggettato alla procedura;
- la data entro la quale è possibile emettere la nota di credito coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene aperta la procedura;
- di detta nota di credito si può tenere conto nelle liquidazioni periodiche dell'anno di emissione della stessa (a partire da quella relativa al mese o trimestre di emissione) e, al più tardi, nella dichiarazione annuale relativa a tale anno.

La circolare specifica, inoltre, che, in aderenza alla nuova formulazione della norma, l'emissione della nota di credito – e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata – non risulta preclusa neppure al creditore che non abbia provveduto all'insinuazione al passivo della procedura<sup>17</sup>. In proposito, del resto, la Corte di Giustizia europea, con la sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19, aveva già affermato che l'art. 90 della direttiva n. 2006/112/CE va interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro, in virtù della quale a un soggetto passivo viene rifiutato il diritto alla riduzione dell'IVA assolta e relativa a un credito non recuperabile qualora egli abbia omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, quand'anche detto soggetto dimostri che, se avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso.

Nella circolare 20/E/2021 (par. 4) viene altresì confermato l'esonero della registrazione della variazione da parte dei cessionari/committenti assoggettati a procedura concorsuale.

## **2.2. L'applicazione nell'ambito del concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione (artt. 84 e 57 e ss. CCII).**

Anche nell'ambito del concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione, l'art. 18 del d.l. 73/2021 ha introdotto la regola generale per cui nel caso di mancato pagamento del corrispettivo non si debba più attendere la conclusione di tali istituti per l'emissione della nota di variazione IVA.

---

<sup>17</sup> Qualora il cedente/prestatore non sia stato ammesso al passivo per avvenuta prescrizione del credito, l'Agenzia delle entrate, con riferimento a una procedura avviata prima del 26 maggio 2021, ha ritenuto invece che non si potesse procedere alla variazione in diminuzione (cfr. risposta a interpello n. 102 del 10 marzo 2022).

In particolare, la data di riferimento, ai sensi dei nuovi commi 3-*bis* e 10-*bis* dell'art. 12 del d.P.R. 633/72, è quella:

1. del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
2. del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione del debito.

Per tali istituti pertanto:

- la data a partire dalla quale è possibile emettere una nota di variazione in diminuzione è la data del decreto del Tribunale di accesso alla procedura di concordato preventivo *ex art. 47 CCII* o la data della sentenza che omologa gli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 48 CCII*;
- la data entro la quale il creditore deve emettere la nota di variazione coincide con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione;
- la data in cui va esercitato il diritto alla detrazione è quella relativa alla liquidazione periodica IVA del mese o trimestre in cui la nota stessa è emessa/registrata o, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota di variazione.

Con riferimento a entrambi gli strumenti (concordato preventivo e accordi di ristrutturazione del debito) disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza (d'ora in avanti "CCII"), l'Agenzia delle entrate, nella circolare 20/E/2021, ha ritenuto che **la variazione in diminuzione dell'IVA debba riferirsi solo alla parte di credito che nel decreto di accesso (concordato preventivo) e nella sentenza di omologazione (accordo di ristrutturazione) rimarrà insoddisfatto**. Tale interpretazione può ritenersi coerente espressione della ricordata giurisprudenza comunitaria solo ove sia corretto assumere che vi sia una ragionevole certezza del fatto che l'altra parte del credito sarà invece soddisfatta. Si vedrà in seguito, in ogni caso, che, qualora nel corso di entrambe le procedure o alla fine di queste ultime, il pagamento ricevuto dal creditore sia minore o superiore rispetto alla percentuale determinata nei provvedimenti prima richiamati, il creditore avrà diritto a procedere a un'ulteriore variazione oppure, nel caso di pagamento superiore, sarà obbligato a procedere a una variazione in aumento (che dovrà liquidare nella liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre di pagamento).

Da ultimo, si evidenzia una differenza importante in tema di variazioni in diminuzione tra i due strumenti di regolazione della crisi. Mentre gli organi del concordato preventivo non sono tenuti al versamento dell'IVA relativa alle note di credito ricevute, nell'accordo di ristrutturazione invece permanerebbe l'obbligo di versamento, in quanto l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che quest'ultimo strumento non sia qualificabile come una procedura concorsuale in senso stretto<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Con il CCII, in realtà, la differenza tra gli istituti sembra attenuata posto che i diritti vantati dai creditori di una società in concordato preventivo o soggetta all'accordo di ristrutturazione dei debiti sembrano esattamente gli stessi. Intanto sia il concordato preventivo che l'accordo di ristrutturazione sono soggetti all'omologazione del Tribunale competente *ex artt. 48 e 49 CCII*. I creditori possono impugnare la sentenza di omologazione secondo gli stessi criteri previsti dagli artt. 51 e 52 CCII ed anche gli effetti della revoca dell'omologazione del concordato e degli accordi di ristrutturazione sono i medesimi *ex art. 53 CCII*, dove, al comma 3, si specifica che: "Gli atti compiuti senza l'autorizzazione del Tribunale sono inefficaci rispetto ai terzi. I crediti dei terzi sorti per effetto degli atti legalmente compiuti dal debitore sono prededucibili ai sensi dell'art. 98". Appare evidente che il Tribunale mantiene il "controllo della procedura" così come i creditori mantengono gli stessi diritti in entrambe le procedure, dal momento che comma 5 dello stesso articolo, recita: "In caso di revoca dell'omologazione del concordato o

Con riferimento al piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (d'ora in avanti "PRO") – strumento di regolazione della crisi disciplinato negli articoli da 64-*bis* a 64-*quater* del CCII – occorre osservare che, stante la stretta affinità con il concordato preventivo in continuità con cui il PRO condivide i tratti generali della concorsualità, dovrebbero valere le medesime conclusioni cui si è pervenuti con riferimento al concordato preventivo. In tal caso, la data da prendere a riferimento sarebbe quella del decreto di apertura della procedura ai sensi del 64-*bis* CCII, comma 4. Sul punto, tuttavia, mancano ancora chiarimenti normativi nonché orientamenti di prassi da parte dell'Agenzia delle entrate, per cui sarebbe opportuna, quanto prima, una pronuncia nel senso sopra auspicato<sup>19</sup>.

La questione dovrebbe trovare soluzione in sede di attuazione della delega per la riforma fiscale di cui alla legge 9 agosto 2023, n. 111, che all'art. 9, comma 1, lett. a), n. 3), impegna il Governo a estendere a tutti gli istituti disciplinati dal CCII l'applicazione, tra le altre, delle disposizioni dell'art. 26, commi 3-*bis*, 5, 5-*bis* e 10-*bis*, del d.P.R. 633/72.

## **2.3. Variazioni in diminuzione dell'IVA nei piani attestati e nella composizione negoziata**

### **2.3.1. Piani attestati di risanamento (art. 56 CCII)**

Come già ricordato, la lett. a) del comma 3-*bis* dell'art. 26 del d.P.R. 633/72, introdotto dal d.l. 73/2021, stabilisce che il diritto a procedere alla variazione in diminuzione dell'IVA, di cui al precedente comma 2, è riconosciuto anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, a partire dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato di risanamento. Il riferimento era all'istituto disciplinato nell'art. 67, comma 3, lett. d), della legge fallimentare, sostituito da quello disciplinato nell'art. 56 del CCII.

Alla variazione in diminuzione possono procedere i creditori del piano attestato di risanamento, purché l'accordo sia pubblicato presso il registro delle imprese e prospetti il pagamento parziale del debito.

---

*degli accordi di ristrutturazione dei debiti, su domanda di uno dei soggetti legittimati ...". Stesso discorso vale per le misure protettive e cautelari che il debitore può richiedere in entrambe le procedure, dove l'iter descritto è lo stesso come previsto dagli artt. 54 e 55 CCII. Come è noto, la riforma del CCII ha modificato le modalità di presentazione del ricorso del debitore, equiparando l'accesso alle varie forme di regolazione negoziale della crisi, come indicato dagli artt. 37, 39 e 40 CCII, nella prospettiva del "procedimento unitario" che solo, successivamente, potrà esitare in un concordato preventivo o in un accordo di ristrutturazione dei debiti. In estrema analisi è ragionevole ritenere che con la riforma del CCII, il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti (e forse potremmo ampliare la platea anche agli altri strumenti a disposizione del debitore) siano procedure sostanzialmente equivalenti per quanto riguarda l'accesso, il procedimento di omologazione, e gli effetti sui creditori. Sull'allargamento dell'area della concorsualità si sono espresse le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza del 31 dicembre 2021, n. 42093.*

<sup>19</sup> È solo il caso di osservare come sia discussa la natura del piano di ristrutturazione soggetto a omologazione. Secondo alcuni si tratterebbe di istituto che si andrebbe a posizionare tra concordato preventivo e accordi di ristrutturazione a efficacia estesa; secondo altri, invece, si tratterebbe di una variante del concordato preventivo in continuità. Tra i sostenitori della prima tesi, M. Fabiani, L'avvio del codice della crisi, in *dirittodellacrisi.it*, 5 maggio 2022; S. Pacchi, Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, in *Diritto della crisi e dell'insolvenza*, a cura di S. Pacchi e S. Ambrosini, Bologna, 2023, 172 e ss.; tra i sostenitori della seconda tesi, G. Bozza, Il Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, in *dirittodellacrisi.it*, 7 giugno 2022; L. Stanghellini, Il codice della crisi dopo il d.lgs. 83/2022: la tormentata attuazione della Direttiva Europea in materia di quadri di ristrutturazione preventiva, in *ristrutturazioniaziedali.caso.it*, 21 luglio 2022, 11; S. Bonfatti, Il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione, in *dirittodellacrisi.it*, 15 agosto 2022; L. Panzani, Il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione, in *ristrutturazioniaziedali.caso.it*, 26 agosto 2022, 3 e ss.; A-. Nigro – D. Vattermoli, I piani di ristrutturazione soggetti a omologazione, in *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, 2023, 490.

Diversamente, nel caso di mancata iscrizione camerale del piano, trova applicazione la disciplina di cui al comma 3 del citato art. 26, relativa agli accordi sopravvenuti tra le parti, che subordina il recupero dell'IVA alla condizione che non sia già trascorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione (individuato ai sensi di quanto disposto dall'art. 6 d.P.R. 633/72), potendo altrimenti essere emessa soltanto una nota di credito "fuori campo IVA".

### **2.3.2. Composizione negoziata della crisi**

Il decreto-legge 24 febbraio 2023, n. 13, recante disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza e del piano degli investimenti complementari al PNRR, convertito con modificazioni dalla legge 21 aprile 2023, n. 41<sup>20</sup>, ha previsto alcune misure in materia di crisi volte a incentivare il ricorso all'istituto della composizione negoziata della crisi<sup>21</sup>, quale strumento centrale per favorire l'emersione tempestiva delle diverse situazioni di difficoltà in cui può trovarsi l'impresa.

A tal fine, le nuove disposizioni del decreto (art. 38) mirano a rafforzare le misure premiali sia per il debitore, sia per i creditori. Per il debitore, in particolare, si prevede la possibilità di richiedere una dilazione fino 120 rate (anziché 72, come precedentemente previsto dall'art. 25-bis, comma 4, del CCII) del debito verso l'Agenzia delle entrate, successivamente alla pubblicazione nel registro delle imprese del contratto o dell'accordo che conclude la composizione negoziata ex art. 23, comma 1, lett. a) e lett. c), del CCII, in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà dell'impresa rappresentata nell'istanza sottoscritta dall'esperto.

Per i creditori è introdotta, invece, la possibilità di procedere alla variazione in diminuzione dell'IVA, già dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese dei contratti (ex art. 23, comma 1, lett. a), CCII) o degli accordi (ex art. 23, comma 1, lett. c), CCII) che concludono la composizione negoziata della crisi<sup>22</sup>.

### **2.3.3. Il concordato semplificato**

Il concordato semplificato rappresenta un eventuale esito della composizione negoziata, allorché, a seguito del regolare svolgimento del procedimento previsto per la soluzione della crisi, si sia riscontrata l'impossibilità di risanare l'impresa. È infatti esclusivamente liquidatorio e ha come premessa l'esperimento negativo del percorso di composizione negoziata.

Nonostante l'Agenzia delle entrate<sup>23</sup> attualmente precluda la possibilità di procedere alla variazione in diminuzione nel concordato semplificato, in quanto istituto non contemplato nell'elenco di cui all'art.

<sup>20</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 47 del 24 febbraio 2023.

<sup>21</sup> Introdotto dal d.l. 24 agosto 2021, n. 118, convertito con modificazioni dalla legge 21 ottobre 2021, n. 147 e successivamente trasposto negli artt.12 e ss. del CCII.

<sup>22</sup> Su tali aspetti, con riferimento alle previsioni contenute in alcune bozze dello schema di decreto correttivo del Codice della crisi, G. Andreani, *Possibili modifiche in tema di norme fiscali nello schema di decreto correttivo del codice della crisi*, in [www.dirittodellacrisi.it](http://www.dirittodellacrisi.it), 7 maggio 2024, par. 4, che ritiene comunque necessario un coordinamento con l'attuazione della legge delega per la riforma fiscale (legge n. 111/2023) e, in particolare, con quanto sarà previsto dai decreti delegati da emanare sull'IVA e sulla fiscalità della crisi.

<sup>23</sup> Risposta a interpello 9 maggio 2023, n. 324.

26, commi 3-*bis* e 10-*bis*, del d.P.R. 633/72, quest'ultimo, pur transitando da un istituto "non concorsuale", presenta tutte le caratteristiche di una procedura concorsuale.

Sono infatti previsti: l'intervento (in determinati casi) dell'autorità giudiziaria, l'apertura del concorso dei creditori – se non altro imposto dal richiamo degli artt. 6, 94 e 117 del CCII – con l'applicazione della regola della *par condicio creditorum* e dell'ordine delle cause di prelazione e le esenzioni da revocatoria per gli atti posti in essere in esecuzione del piano concordatario.

D'altra parte, ove fosse ingiustificatamente preclusa la possibilità per i creditori di procedere alla variazione dell'IVA, il concordato semplificato determinerebbe sempre un pregiudizio ai creditori (art. 25-*sexies*, comma 5, del CCII) rispetto alla liquidazione giudiziale.

Mancando un decreto di ammissione si pone il problema di individuare la data di apertura del procedimento. Il dubbio è se sia da prendere a riferimento il decreto di cui al comma 4 dell'art. 25-*sexies* del CCII, oppure il decreto di omologa di cui al comma 5 dello stesso articolo. Con il primo provvedimento, il Tribunale esamina la ritualità della domanda, nomina l'ausiliario e fissa l'udienza per l'omologa. Con il secondo, invece, il Tribunale omologa la proposta e dà avvio alla fase esecutiva che sarà governata, in quanto compatibili, dagli artt. 106, 117, 118, 119, 324 e 341 del CCII.

Si ritiene che la data da prendere a riferimento possa essere quella del decreto previsto dal comma 4 dell'art. 25-*sexies* CCII, ossia il provvedimento che, di fatto, apre la procedura, nomina l'ausiliario e fissa gli obblighi di informativa ai creditori e fissa la data dell'omologa.

Il parallelismo tra il provvedimento di cui al comma 4 dell'art. 25-*sexies* del CCII con il decreto di ammissione della procedura di concordato preventivo ex art. 47 del CCII è suggerito, d'altro canto, dallo stesso legislatore al comma 8 dell'art. 25-*sexies* in materia di atti in frode ai creditori, ove viene specificato che, ai fini di cui all'art. 106 del CCII, il decreto di cui al comma 4 del medesimo art. 25-*sexies* del CCII equivale all'ammissione al concordato.

Si è già evidenziato che la questione dovrebbe trovare soluzione in sede di attuazione della delega per la riforma fiscale di cui alla citata legge n. 111 del 2023, che all'art. 9, comma 1, lett. a), n. 3), che impegna il Governo a estendere a tutti gli istituti disciplinati dal CCII l'applicazione, tra le altre, delle disposizioni dell'art. 26, commi 3-*bis*, 5, 5-*bis* e 10-*bis*, del d.P.R. 633/72.

---

### **3. Problematiche connesse alla cessazione o la consecuzione tra procedure diverse**

Fino a oggi raramente sono state prese in considerazione le problematiche connesse al passaggio tra procedure. L'applicazione del principio della "certezza giuridica" del mancato pagamento alle procedure disciplinate dalla legge fallimentare, limitate al concordato preventivo, al fallimento e all'eventuale concordato fallimentare, risolveva il problema alla radice.

Sia nell'ipotesi di passaggio da concordato preventivo a fallimento, oppure da fallimento a concordato fallimentare, il creditore era necessariamente costretto ad attendere l'esito infruttuoso della prima procedura prima di poter procedere alla variazione in diminuzione dell'IVA. In ipotesi di concordato

preventivo seguito dalla dichiarazione di fallimento il creditore non avrebbe avuto comunque possibilità di procedere alla variazione in diminuzione nell'ambito concordatario.

Perfino l'eventuale revoca del fallimento non comportava problemi operativi, dovendo i creditori, in ogni caso, attendere – prima di poter procedere alla variazione in diminuzione – l'esecutività del piano di riparto finale oppure, in assenza di riparto, lo scadere del termine per la proposizione di reclamo avverso il provvedimento di chiusura della procedura fallimentare.

Con l'entrata in vigore del d.l. 73/2021, applicabile, come più volte ricordato, alle procedure avviate dal 26 maggio 2021, lo scenario risulta profondamente mutato, implicando – pur se in generale più favorevole – criticità, nei casi di cessazione o consecuzione tra procedure diverse, talvolta di difficile soluzione.

Infatti, a seguito delle novità introdotte dal d.l. 73/2021 nell'art. 26 del d.P.R. 633/72 è consentito al creditore dell'impresa assoggettata a procedura di recuperare tempestivamente l'imposta non incassata, mentre con l'entrata in vigore del CCII risultano significativamente ampliati gli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza<sup>24</sup>.

È facilmente intuibile come, in ipotesi di consecuzione tra le diverse procedure, caratterizzate da trattamenti differenziati, l'intreccio tra le nuove norme fiscali/concorsuali possa determinare criticità.

Difatti, è ragionevole supporre che il creditore, non essendo più vincolato ad attendere l'esito del concorso, nel caso di passaggio del debitore a diversa procedura (a titolo d'esempio da concordato preventivo a liquidazione giudiziale), verosimilmente abbia già provveduto alla variazione in diminuzione dell'IVA nell'ambito della prima procedura.

Tuttavia, in tema di entità, la variazione in diminuzione ha regole differenti nel concordato e nella liquidazione giudiziale, almeno nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate. Nell'ipotesi concordataria la variazione andrà rapportata, in base a tale interpretazione, alla parte di credito destinata a rimanere insoddisfatta in base alle percentuali prospettate nella proposta e nel piano. Nell'ipotesi di liquidazione giudiziale, è incontestato che l'importo della variazione in diminuzione potrà riflettere l'intero corrispettivo della relativa fattura.

Anche per il debitore potrebbero manifestarsi criticità, che discendono dalle integrazioni apportate all'art. 26, comma 5, del d.P.R. 633/72 (norma che dispone l'obbligo di registrazione a debito dell'IVA relativa alla nota di credito ricevuta dal creditore). L'integrazione consiste nell'esenzione da detto obbligo *“nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lett. a)”*.

In detta eventualità l'IVA corrispondente non entra nella liquidazione del debitore, ma resta a carico dell'Erario.

---

<sup>24</sup> Il CCII contempla, infatti, oltre agli omologhi degli strumenti già previsti dalla precedente legge fallimentare (piani di risanamento, accordi di ristrutturazione, concordato preventivo, liquidazione giudiziale, concordato fallimentare), le procedure di composizione negoziata della crisi e il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, oltre che le procedure di ristrutturazione dei debiti del consumatore e il concordato minore. Inoltre, l'art. 38, comma 2, d.l. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con modificazioni dalla legge 21 aprile 2023, n. 41 (c.d. decreto PNRR *ter*), ha esteso la possibilità di emettere le note di variazione IVA dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese dei contratti o accordi che concludono la composizione negoziata della crisi.

In base alla normativa vigente, possono usufruire della facoltà di emissione della nota di variazione IVA anche i creditori interessati da accordi di ristrutturazione dei debiti, accordi di ristrutturazione agevolati e accordi di ristrutturazione a efficacia estesa (artt. 57, 60 e 61 CCII).



In sostanza, il cedente o prestatore recupera l'IVA riferita al corrispettivo non riscosso, ma la procedura non diventa a sua volta debitrice nei confronti dell'Erario, il quale sarà l'unico a farsi carico dell'imposta non versata.

Si è detto che la prassi dell'Agenzia delle entrate ha precisato che l'esonero dalla registrazione a debito della nota di variazione opera esclusivamente in ipotesi di assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, ritenendo tali unicamente il fallimento (*rectius*, liquidazione giudiziale), la liquidazione coatta amministrativa, il concordato preventivo e l'amministrazione straordinaria.

Tutte le altre procedure dovrebbero pertanto contabilizzare le note di variazione ricevute e computare a debito la relativa IVA esposta.

Come rilevato in precedenza, rimarrebbero pertanto penalizzati anche gli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati e i piani attestati di risanamento pubblicati.

Per quanto sopra, il passaggio da un accordo di ristrutturazione omologato a un concordato preventivo oppure alla liquidazione giudiziale comporterà la necessità di verificare se quanto è stato posto in essere nell'ambito della precedente procedura necessita di opportuni correttivi.

Dal punto di vista del creditore possiamo osservare quanto segue.

Si è detto che il citato comma 3-*bis* non pone limitazioni alla percentuale di imposta recuperabile tramite la variazione in diminuzione; tuttavia, nell'ipotesi di concordato preventivo la citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E/2021 (par. 3) circoscrive tale possibilità alla "quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta" secondo quanto prospettato nel decreto di ammissione.

Nondimeno, il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 26 precisa che, se successivamente alla variazione in diminuzione il corrispettivo sia pagato in misura superiore al previsto, oppure integralmente, lo stesso creditore dovrà procedere, nei termini ordinari, a una variazione in aumento.

Se è evidente l'intento di agevolare il creditore falcidiato, abbreviando i tempi del recupero dell'IVA e concedendogli la possibilità di attenuare il danno per il mancato incasso, è anche chiaro il principio per cui tale ristoro trova un limite quantitativo rappresentato dall'imposta effettivamente non incassata.

Sulla base dello stesso principio, dovrebbe pertanto essere riconosciuta al creditore l'integrazione della variazione in diminuzione nel caso in cui al termine della procedura il credito venga inciso in misura superiore a quanto prospettato nel piano del debitore (misura di cui il creditore aveva ritenuto di tener conto nella variazione in diminuzione originariamente operata).

Su quest'ultimo punto l'Agenzia non ha fornito indicazioni.

Il recente principio di diritto n. 1/2023 pubblicato il 10 gennaio 2023 dall'Agenzia delle entrate offre tuttavia un interessante spunto in merito agli effetti di una sopravvenuta risoluzione di un accordo nel contesto di un piano attestato di risanamento.

Il caso fa riferimento alla vicenda in cui un creditore aveva proceduto alla variazione in diminuzione – si trattava di un piano attestato di risanamento pubblicato nel registro delle imprese – seguita dalla sopravvenuta risoluzione dell'accordo raggiunto in esecuzione del piano medesimo. Dato che la risoluzione aveva comportato il venir meno del presupposto che aveva legittimato la variazione, si

chiedeva se il creditore fosse obbligato a procedere a una variazione in aumento per la stessa operazione.

L'Agenzia delle entrate, rimarcando il principio per cui il creditore ha *“l'obbligo di una variazione in aumento solo a fronte del pagamento, totale o parziale, del corrispettivo che ha costituito oggetto della precedente nota di variazione in diminuzione”*, afferma che la risoluzione dell'accordo non comporta per il creditore alcun obbligo di procedere a una variazione in aumento, se non a fronte del successivo pagamento del corrispettivo in misura superiore a quanto prospettato.

Viene altresì precisato che *“anche in ragione di un principio di economicità, a fronte dell'acclarato omesso pagamento da parte del cessionario/committente, che questi tramite il piano riconosce ed il professionista indirettamente attesta con successiva pubblicazione nel registro delle imprese, l'obbligazione iniziale rimane inadempita e l'eventuale risoluzione dell'accordo raggiunto in base al piano non muta tale aspetto, aprendo anzi alla possibilità di procedere ad una nuova variazione in diminuzione dopo quella in aumento”*.

Per tale motivo sembrerebbe espressamente riconosciuta la possibilità di procedere successivamente a una nuova variazione in diminuzione fino al limite dell'imposta corrispondente alla falcidia subita e il principio sarebbe applicabile anche agli altri strumenti di regolazione della crisi disciplinati nel CCII.

La dottrina, partendo dall'argomentazione per cui oltre al termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale, citato in precedenza, permane per il creditore la possibilità di procedere alla variazione in diminuzione attendendo il termine della procedura, ritiene ragionevole che il creditore possa recuperare la differenza mediante emissione di una ulteriore nota di variazione. Ciò risulta corrente con quanto osservato in precedenza a proposito del principio per cui al creditore deve essere riconosciuta, in definitiva, la possibilità di commisurare il recupero dell'imposta a quanto effettivamente rimasto non pagato.

In tale prospettiva, la variazione in diminuzione operata in fase di apertura della procedura configura una sorta di anticipazione di un potenziale credito IVA che potrà essere esattamente quantificato solo con la chiusura della procedura stessa<sup>25</sup>.

Per quanto attiene agli effetti che possono prodursi nella sfera giuridica del debitore si osserva quanto segue.

---

<sup>25</sup> G. Andreani e A. Tubelli, La rilevanza ai fini IVA della risoluzione degli accordi di ristrutturazione dei debiti fra vecchie e nuove criticità, in <https://www.transazione-fiscale.it>, 27 febbraio 2023, 6. Circa la possibilità di effettuare un'ulteriore variazione in diminuzione al termine della procedura gli Autori scrivono " ... quest'ultima variazione, tuttavia, non può discendere automaticamente dalla mera risoluzione dell'accordo concluso in esecuzione del piano attestato, non originando di per sé tale risoluzione alcuna delle fattispecie che, in base alla legge, giustificano una variazione in diminuzione, ma può derivare solo da un ulteriore piano attestato o dal ricorso ad altro strumento di regolazione della crisi (ad esempio un accordo ex art. 57 CCII o un concordato preventivo), per effetto del quale il soddisfacimento del creditore subisca una falcidia maggiore di quella precedentemente convenuta. Ciononostante, nel caso in cui la variazione in diminuzione sia stata eseguita dal creditore in misura inferiore a quella prevista dall'accordo concluso con l'impresa debitrice e poi risolto (ad esempio, nella misura del 50%, a fronte di un pagamento previsto dal piano nella misura del 40% del credito e dunque di uno stralcio pari al 60%), la risoluzione dell'accordo, attestando l'incapacità dell'impresa debitrice di pagare anche solo l'importo convenuto (nell'esempio quello corrispondente al 40%), consente l'emissione di una ulteriore nota di variazione per la differenza fra lo stralcio previsto dal piano e quello oggetto della variazione effettivamente eseguita (nell'esempio che precede una variazione pari al 10% del credito determinata dalla differenza tra la misura del 60% e quella del 50%), pur non permettendo di per sé, la risoluzione, l'emissione di una nota di variazione per un ulteriore ammontare, che, come si è precisato, richiede invece il ricorso a un nuovo strumento di regolazione della crisi".

Si è detto che, sotto la vigenza della legge fallimentare, l'esonero dalla registrazione a debito di una corrispondente variazione in aumento opera esclusivamente in ipotesi di assoggettamento alle procedure di fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria.

Negli altri casi, si è precisato come l'orientamento dell'Agenzia delle entrate sia quello di contabilizzare le note di credito ricevute e computare a debito la relativa IVA esposta.

Dal punto di vista del debitore, ci si chiede se nel transitare da uno strumento di regolazione della crisi finalizzato al risanamento o alla ristrutturazione del debito – come, ad esempio, un accordo di ristrutturazione omologato – alla liquidazione giudiziale sia possibile una “neutralizzazione” del debito IVA determinato dalla registrazione delle note di credito pervenute in sede di ristrutturazione.

Sulla base di quanto affermato nella stessa circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E/2021 è ragionevole ritenere che, per quanto riguarda le note di variazione ricevute e registrate in sede di accesso allo strumento di regolazione della crisi, i relativi effetti si siano esauriti in seno a tale procedura. Da ciò consegue che lo stesso creditore non possa procedere alla emissione di una analoga nota di credito nei confronti della procedura di liquidazione giudiziale. Del pari è improbabile che la procedura possa recuperare l'imposta in sede di dichiarazione annuale.

Soluzione opposta dovrebbe valere per le ulteriori note di credito ricevute dal curatore ed emesse dai creditori ai fini dell'integrazione di quelle trasmesse in sede di accordo.

Pertanto, se in sede di accordo o concordato preventivo, un creditore avesse trasmesso all'impresa in crisi una nota di credito per uno stralcio del 40% del credito e successivamente fosse intervenuta l'apertura della liquidazione giudiziale, si ritiene del tutto legittima l'emissione di un'ulteriore nota di credito per il rimanente 60%. Come pure, il creditore che non avesse trasmesso alcuna nota di credito in sede di accordo o concordato ben potrà emetterla in capo alla procedura di liquidazione per la totalità del credito. Per quest'ultima il curatore non avrà alcun obbligo di registrazione a debito dell'IVA<sup>26</sup>.

In sostanza, il cedente o prestatore recupera l'IVA riferita al corrispettivo non riscosso e la procedura non diventa a sua volta debitrice nei confronti dell'Erario, il quale sarà l'unico a farsi carico dell'imposta non versata.

Da ultimo, va affrontato il tema della revoca della procedura e l'eventualità per cui il debitore torni *in bonis*, ipotesi per la quale il creditore conserverà il diritto a incassare il credito. In tale situazione, avendo nel frattempo proceduto a una variazione in diminuzione, ci si chiede se lo stesso dovrà procedere a una analoga variazione in aumento. In applicazione del principio per cui il creditore ha l'obbligo di una variazione in aumento solo a fronte del pagamento, totale o parziale, del corrispettivo che ha costituito oggetto della precedente variazione in diminuzione, anche in tal caso la revoca della

---

<sup>26</sup> Secondo Assonime, (cfr. Circolare n. 10 del 15 marzo 2022) nel caso di un concordato preventivo ammesso prima dell'entrata in vigore del d.l. 73/2021 cui sia conseguito il fallimento del ricorrente, nonostante le procedure siano originate dallo stesso stato di insolvenza, per cui sia evidente la consecuzione tra le stesse, ai fini della emissione delle note di variazione IVA da parte dei creditori farebbe fede la data di apertura del fallimento, ciò in quanto il fallimento “modifica in modo sostanziale la situazione debitoria, rendendo poco probabile l'adempimento anche per la parte che il debitore si era impegnato a pagare”. Con ciò legittimando i creditori alla emissione della nota di variazione IVA per l'intero credito *ex art. 26, comma 3-bis*, del citato d.P.R. 633/72. In tal modo, l'imposta corrispondente alla variazione non entrerebbe nella liquidazione IVA del soggetto passivo su cui grava la procedura concorsuale, restando a carico dell'Erario.

liquidazione giudiziale non dovrebbe comportare per il creditore alcun obbligo di effettuare una variazione in aumento, se non a fronte del successivo pagamento del corrispettivo.

---

#### **4. Il recupero dell'imposta in caso di mancata emissione della nota di credito**

Come anticipato, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 20/E/ 2021 (par. 3), ha specificato che:

- la nota di credito deve essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la procedura è stata avviata;
- la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, nelle successive liquidazioni relative all'anno di emissione della nota ovvero, al più tardi, direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno di emissione della nota stessa (art. 19, comma 1, d.P.R. 633/72).

Prestando attenzione a quest'ultimo punto, ai fini della detrazione dell'IVA fa fede il momento in cui viene emessa la nota di credito. Nel caso in cui siano spirati i termini per l'emissione della nota di credito volta a recuperare l'imposta a suo tempo versata, è utile ricordare che la predetta circolare (par. 6) ha sostenuto – in modo invero non convincente – che il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione rinvenibile dal combinato disposto degli artt. 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma 1, del d.P.R. 633/72 non implicherebbe, 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'art. 8, comma 6-bis, del d.P.R. 322/98, contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter del d.P.R. 633/72.

Con riferimento alla possibilità di fare ricorso alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, il medesimo documento di prassi ha sostenuto che tale rimedio non sarebbe possibile per recuperare l'imposta versata, laddove non si riscontri la presenza di errori e omissioni cui rimediare, presupposti che sarebbero necessari ai fini della presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (del tutto omettendo di considerare che, con la variazione in diminuzione, si intende salvaguardare il "sacro" principio della neutralità dell'imposta per i soggetti passivi, chiamati ad agire come "collettori" dell'imposta per conto dello Stato, come insegnato dalla Corte di Giustizia europea).

Avuto riguardo al procedimento di rimborso, in varie occasioni, tra cui la risposta a interpello n. 592 del 16 dicembre 2022, l'Agenzia delle entrate ha affermato – adottando un'interpretazione che non trova conforto in alcuna previsione normativa e che si pone in aperto contrasto con la giurisprudenza della Corte di cassazione<sup>27</sup> – che l'istituto disciplinato dall'art. 30-ter del d.P.R. 633/72, essendo una norma residuale ed eccezionale, troverebbe applicazione ogni qual volta sussistano "condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione

---

<sup>27</sup> Nell'ordinanza 30 settembre 2020, n. 20843 viene ricordata "l'affermazione, ricorrente nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui in ipotesi di indebito tributario in materia di IVA il ricorso da parte del contribuente alla procedura di variazione ex art. 26, D.P.R. n. 633 del 1972 non è obbligatorio, ma è rimesso alla sua libera scelta, potendo egli, sempre optare per l'esercizio dell'azione generale di rimborso".

## DOCUMENTO DI RICERCA

Variazioni in diminuzione dell'IVA negli istituti disciplinati dal Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza



**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**  
RICERCA

*di una nota di variazione in diminuzione)" e che "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 passivo". Ad avviso dell'Agenzia, il contribuente potrebbe dunque avvalersi del procedimento di rimborso dell'imposta di cui all'art. 30-ter del d.P.R. 633/72 soltanto in presenza di condizioni oggettive che hanno impedito l'emissione della nota di variazione in diminuzione, precludendo così l'esercizio del diritto alla detrazione.*

---

## 5. Brevi considerazioni conclusive

L'ampliamento degli istituti a disposizione del debitore per regolare la propria crisi, previsto con il CCII, impone un ulteriore sforzo del legislatore per meglio uniformare le norme relative variazioni in diminuzione dell'IVA, anche per evitare ingiustificati trattamenti differenziati dei creditori nell'ambito di procedure i cui presupposti risultano sostanzialmente analoghi.

Come sopra sottolineato, la questione potrebbe opportunamente trovare adeguata soluzione in sede di attuazione della delega per la riforma fiscale di cui alla legge n. 111 del 2023, che all'art. 9, comma 1, lett. a), n. 3), impegna il Governo a estendere a tutti gli istituti disciplinati dal CCII l'applicazione, tra le altre, delle disposizioni dell'art. 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis, del d.P.R. 633/72.



**Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti E.T.S.**  
Piazza della Repubblica, 68 00185 Roma