

Partner di



A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi

Of counsel

Dott. Sandro Guarnieri

Dott. Corrado Baldini

Dott. Marco Guarnieri

Dott. Paolo Fantuzzi

Dott.ssa Clementina Mercati

Dott.ssa Sara Redeghieri

Dott.ssa Federica Lusenti

Dott. Andrea Friggeri

Dott.ssa Beatrice Cocconcelli

Dott. Daniele Pecora

Dott.ssa Veronica Praudi

Dott.ssa Martina Carobbi

Avv. Francesca Palladi

Reggio Emilia, lì 05/07/2024

CIRCOLARE N. 32/2024

Approfondimento

Oggetto: Variazioni in diminuzione dell'IVA negli istituti disciplinati dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza

1 PREMESSA

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, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-bis, mentre per quelle preesistenti permane la normativa precedente.

2 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: secondo tali regole 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.

Per quanto concerne 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. In questo specifico caso, il Ministero delle finanze e, più di recente, l'Agenzia delle entrate, hanno ritenuto che si possa parlare di infruttuosità della procedura solamente per i creditori chirografari per la parte percentuale del loro

SGB & Partners

Sede legale

Via Meuccio Ruini, 10

42124 Reggio Emilia

CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069

Fax +39 0522 941885

Mail info@sgbstudio.it

Web www.sgbstudio.it

Partner di



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, 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.

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

3 LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.L. 73/2021 PER PROCEDURE AVVIATE DAL 26 MAGGIO 2021

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 le ipotesi in relazione alle quali il cedente del bene o prestatore del servizio possa effettuare variazioni in diminuzione della base imponibile e della conseguente imposta, con riferimento a operazioni per le quali abbia già emesso fattura con addebito di IVA, 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 (ora art. 57 CCII) e i piani attestati ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge fallimentare (lettera a) (ora art. 56 CCII);
- per le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (lettera b).

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

Più specificamente, qualora il mancato pagamento sia dovuto all’assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l’esito), ossia la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento/liquidazione giudiziale;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo ex art. 47 CCII;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

In merito agli altri strumenti di regolazione della crisi si rileva che, ai sensi del medesimo comma 3-*bis*, tale diritto è esercitabile dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 48 CCII, ovvero dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell’articolo 56 CCII. 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, potendo altrimenti essere emessa soltanto una nota di credito “fuori campo IVA”. Resta inteso che la variazione in diminuzione dell’IVA debba riferirsi solo alla parte di credito che nel

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

Partner di



decreto di accesso (concordato preventivo), nella sentenza di omologazione (accordo di ristrutturazione) o nel piano di risanamento rimarrà insoddisfatto.

Per quanto concerne la composizione negoziata della crisi, 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 positivamente tale percorso stragiudiziale; di converso, nel caso in cui si sia riscontrata l'impossibilità di risanare l'impresa attraverso un accordo tra le parti, e l'impresa in crisi decida di intraprendere la strada del concordato semplificato, la data da prendere a riferimento per l'emissione della nota di variazione è 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.

4 TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 29 dicembre 2021, la quale approfondisce il tema del recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 in commento, la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione 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.

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

- 30 novembre 2023: 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 2024: sentenza dichiarativa di liquidazione giudiziale del debitore;
- 10 gennaio 2024: 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 2024:

il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2024 (da presentare entro il 30 aprile 2025); 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 2025 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2024):

in tale ipotesi, il diritto alla 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 2025 (30 aprile 2026); per l'effetto, il creditore riduce l'imposta a debito di 9.900 euro.

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;

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

Partner di



- 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.

Nel caso in cui siano spirati i termini per l'emissione della nota di credito volta a recuperare l'imposta a suo tempo versata, la predetta circolare (par. 6) prevede che il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione 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 contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter del d.P.R. 633/72.

Tuttavia, 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; in merito al rimborso, viene invece precisato che tale opzione risulta percorribile 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. VARIAZIONE IN DIMINUZIONE NELLE PROCEDURE CONCORSALE PER IMPONIBILE E IVA

Secondo l'Amministrazione finanziaria la variazione non può essere riferita alla sola IVA, in quanto la stessa deve riguardare 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 che ribadisce la precedente risoluzione 3 aprile 2008, n. 127.

Alla variazione in diminuzione deve essere applicata la stessa aliquota della fattura originaria, anche in caso di eventuale variazione della stessa; le note vanno progressivamente numerate ed è possibile utilizzare un apposito sezionale. E' inoltre importante specificare 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. È contemplata la possibilità di formalizzare il documento in forma semplificata indipendentemente dall'importo, ma in questo caso il file XML va predisposto utilizzando il tipo documento "TD08". È richiesta l'identificazione della fattura precedentemente

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

emessa e inviata da rettificare nel campo 2.1.6 nel caso di "TD04" e nel blocco 2.1.2 nel caso di "TD08".

6. 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 1*», ossia l'obbligo di emettere una 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*».

Facendo seguito all'esempio esplicativo di liquidazione giudiziale in precedenza esposto, si può ulteriormente ipotizzare:

- 10 giugno 2026: definizione del piano di riparto della procedura fallimentare/liquidazione giudiziale 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;
- 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.

Di seguito si riporta un quadro di comparazione tra le previsioni *ante* e *post* modifiche recate dal d.l. 73/2021.

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

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	La variazione è subordinata al mancato pagamento in tutto o in parte a	Variazione in diminuzione dell'IVA nelle	Alla variazione può procedersi a partire dalla data in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura

Partner di



procedure concorsuali.

causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Bisogna pertanto attendere:

PER IL FALLIMENTO

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;

PER IL CONCORDATO FALLIMENTARE

il passaggio in giudicato della sentenza di omologa del concordato;

PER IL CONCORDATO PREVENTIVO

il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione;

PER IL PIANO DI RISANAMENTO

procedure concorsuali.

concorsuale. Per gli strumenti contemplati nel comma 10-*bis* art. 26 d.P.R. 633/72 bisogna far riferimento:

PER IL FALLIMENTO/LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE

alla sentenza dichiarativa di fallimento/liquidazione giudiziale;

PER LA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA
al provvedimento che ordina la liquidazione;

PER LA PROCEDURA DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA DELLE GRANDI IMPRESE IN CRISI

al decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria;

PER IL CONCORDATO PREVENTIVO

al decreto di ammissione alla procedura.

Con la circolare n. 20/E/2021 dell'Agenzia delle entrate, è stato chiarito che la variazione in diminuzione non è preclusa dalla 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).

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

Partner di



	la pubblicazione presso il registro delle imprese ovvero trascorso un anno dall'effettuazione dell'operazione (art. 6 d.P.R. 633/72).		
--	---	--	--

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

SGB & Partners – Commercialisti

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it