

Variazioni in diminuzione IVA in caso di procedura concorsuale

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

Dopo la pubblicazione della circolare n. 20/E/2021, l’Agenzia delle entrate ha avuto modo di tornare su alcuni dubbi che la disciplina delle variazioni in diminuzione ai fini IVA continua a sollevare, come dimostrano le numerose precisazioni intervenute nei primi mesi dell’anno. Tra gli aspetti più rilevanti si segnala l’individuazione di un ulteriore dies a quo per l’emissione della nota di variazione in diminuzione, rappresentato sempre dalla data di definitiva conclusione della procedura concorsuale cui è assoggettata l’impresa debitrice, che in sostanza consente di “rimettere in termini” il creditore che non abbia emesso il suddetto documento entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno di avvio della procedura. Il problema, tuttavia, resta la mancata concessione al cedente/prestatore del diritto di ricorrere alle rettifiche in diminuzione in un qualsiasi momento compreso tra la data di avvio e quella di chiusura della procedura, poiché ciò costringe il creditore a dover attendere comunque la conclusione della procedura in caso di “rettifica alla rettifica”.

1. Premessa

Con l’art. 18 del D.L. 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. Decreto Sostegni bis) sono state introdotte rilevanti modifiche all’art. 26, commi 2 ss., del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e segnatamente alla regolamentazione del **diritto di recuperare l’IVA non riscossa** a causa della **crisi del debitore**, commentate in maniera organica dall’Agenzia delle entrate con la circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E¹. Le indicazioni diffuse tramite il suddetto documento di prassi, però, meritano di essere integrate con gli ulteriori chiarimenti dalla stessa successivamente forniti, nonché con le osservazioni elevate dall’Assonime nell’ambito della circolare n. 10 del 15 marzo 2022².

2. (Diversi) presupposti per l’esercizio del diritto del recupero dell’IVA non incassata

Nella relazione governativa che ha accompagnato l’iter di conversione del D.L. n. 73/2021, si riconosce che le modifiche apportate all’art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 sono risultate dirette ad allineare la disciplina delle variazioni in diminuzione IVA all’art. 90 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (c.d. Direttiva IVA), che stabilisce quanto segue:

“1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo 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.”

Occorre infatti rammentare come, secondo l’indirizzo rappresentato dalla Corte di Giustizia con la sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, in base al paragrafo 2 dell’art. 90 la possibilità di escludere in tutto o in parte il mancato pagamento del corrispettivo, dagli eventi che danno diritto alla rettifica in diminuzione, sia da reputarsi concessa agli Stati membri solo quando non vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, ovvero sia quando l’acquirente resta debitore del prezzo convenuto e, per converso, il venditore ha diritto di far valere in sede giurisdizionale il proprio diritto di credito³. Tuttavia, nel punto 22 della medesima sentenza, la Corte di Giustizia ha ulteriormente precisato che la facoltà di deroga concessa dal paragrafo 2 “non può estendersi al di là di tale incertezza, e in particolare alla questione se una riduzione della base imponibile possa non essere effettuata in caso di non pagamento”. Ne discende che, quando il **mancato pagamento del corrispettivo** può dirsi **definitivo oppure irreversibile o ragionevolmente probabile**, ciascuno Stato membro ha l’obbligo di riconoscere al contribuente il **diritto di rettifica in diminuzione**, perché tale fattispecie deve essere trattata esattamente come le altre ipotesi di riduzione della base imponibile annoverate nel paragrafo 1 dell’art. 90.

Al dichiarato scopo di conformare la normativa interna all’assetto nel tempo delineato dalla Corte di Giustizia, l’art. 18 del D.L. n. 73/2021 ha dunque aggiunto all’art. 26 il comma 3-*bis*, a norma del quale il cedente del bene o il prestatore del servizio, in caso di mancato pagamento del corrispettivo fatturato (in tutto o in parte), ha diritto di portare in **detra-**

¹ Cfr. G. Andreani - A. Tubelli, “L’Agenzia riduce i dubbi sulle variazioni IVA nella crisi d’impresa”, in *il fisco*, n. 5/2022, pag. 434.

² Le modifiche legislative sul tema erano state commentate in prima battuta dall’Assonime con la circolare n. 17 del 7 giugno 2021.

³ In virtù delle oggettive difficoltà che in questi casi si incontrano per stabilire in concreto la definitività o meno della perdita del credito e la relativa misura, la Direttiva IVA concede quindi a ciascuno Stato membro la facoltà di stabilire in base alla legislazione interna le regole e le condizioni per l’eventuale riconoscimento del diritto di rettifica.

zione l'imposta corrispondente mediante l'emissione di apposita nota di variazione in diminuzione nei confronti del cessionario/committente:

a) a partire dalla **data** in cui quest'ultimo è assoggettato a una **procedura concorsuale** o dalla data del decreto che omologa un **accordo di ristrutturazione dei debiti** di cui all'art. 182-bis l.f. ovvero dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un **piano attestato** ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), l.f.;

b) a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.

Inoltre, il comma 10-bis dell'art. 26 (anch'esso aggiunto dall'art. 18 del D.L. n. 73/2021) precisa altresì che il debitore si considera assoggettato a una delle procedure concorsuali indicate nella lett. a) del comma 3-bis a partire rispettivamente dalla data (i) della sentenza dichiarativa del **fallimento**, (ii) del provvedimento che ordina la **liquidazione coatta amministrativa**⁴, (iii) del decreto di ammissione alla procedura di **concordato preventivo**, (iv) del decreto che dispone la procedura di **amministrazione straordinaria** delle grandi imprese in crisi.

È stato così sancito che il *dies a quo* per esercitare il diritto di recuperare l'imposta applicata ma non riscossa è rappresentato dalla data di avvio dell'istituto regolato dalla Legge fallimentare o da leggi complementari.

Nell'ambito del tradizionale forum organizzato dalla stampa specializzata (tenutosi il 25 gennaio 2022), l'Agenzia delle entrate ha però affermato che per il **cedente/prestatore** il **diritto di recuperare l'imposta non riscossa**, attraverso l'emissione della nota di variazione in diminuzione, resta comunque insito nel principio generale sancito dal comma 2 dell'art. 26, per cui tale diritto spetta quando l'operazione economica "viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di **dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili**". L'Agenzia ha infatti chiarito che il riferimento "alle figure 'simili' alle cause di 'nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione', consente di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile (...). Tra i **casi 'simili'** è, dunque, possibile ricondurre tutte quelle cause in grado di determinare una modificazione dell'assetto giuridico instaurato tra le parti, caducando in tutto o in parte con effetto *ex tunc* gli effetti dell'atto originario, in particolare per ciò che attiene ai corrispettivi economici delle operazioni"⁵.

L'interpretazione fornita da ultimo dall'Agenzia consente dunque di effettuare un parallelismo tra le previsioni dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 e quelle contenute nel citato art. 90 della Direttiva IVA:

- la **disposizione generale** presente nel comma 2 dell'art. 26 esprime il principio generale, sancito nel paragrafo 1 dell'art. 90 della Direttiva IVA, che per rispettare la neutralità dell'IVA attribuisce al cedente/prestatore il diritto di recuperare l'imposta applicata quando si verificano eventi in grado di mutare gli elementi dell'operazione e la relativa base imponibile, tra cui rientra - secondo il citato insegnamento della Corte di Giustizia - anche la fattispecie del **mancato pagamento** (in tutto o in parte) del corrispettivo allorché possa dirsi definitivo oppure irreversibile o ragionevolmente probabile;

- la **disposizione "speciale"** presente nel comma 3-bis dell'art. 26 va ora riferita alla facoltà attribuita agli Stati membri dal paragrafo 2 dell'art. 90 della Direttiva IVA, essendo consentito di anticipare il diritto di recupero dell'imposta non riscossa al momento di **avvio della procedura** avente come presupposto lo stato di crisi (oppure l'esito infruttuoso della procedura esecutiva individuale).

L'individuazione dei diversi presupposti, che danno diritto ad emettere la nota di variazione in diminuzione e a esercitare di conseguenza il diritto di detrazione, si riflette direttamente anche sull'individuazione del *dies ad quem*.

3. Termine (ultimo) per l'esercizio della rettifica

Invero l'art. 26 non indica espressamente alcun termine finale entro il quale emettere la nota di variazione in diminuzione a pena di decadenza, limitandosi a prevedere che, a seguito dell'emissione del suddetto documento, il creditore "ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25". Almeno secondo l'interpretazione da sempre fornita dall'Agenzia delle entrate, il recupero dell'IVA originariamente applicata è sottoposto al rispetto delle medesime regole valevoli per la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, ragion per cui la nota di variazione in diminuzione è equiparata alla **fattura d'acquisto** di beni o di prestazioni di servizi ed è attraverso la sua **registrazione** (da effettuarsi secondo i medesimi canoni previsti per quest'ultimo documento) che è in concreto possibile recuperare l'imposta oggetto di rettifica in diminuzione.

In base al combinato disposto dell'art. 26, comma 2, e dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972⁶, con la circolare n.

⁴ In questa nozione entra anche il provvedimento emanato ai sensi dell'art. 15, commi 1 e 5-bis, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98. Con la risposta a interpello n. 100 del 9 marzo 2022, infatti, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa non deve né può intendersi limitato alla sola procedura disciplinata dalla Legge fallimentare, ma si riferisce a tutte le procedure di tal guisa regolate dalla legislazione speciale di settore alla quale è rimessa l'individuazione dei casi in cui tale procedura può avere corso, del relativo *iter* e dell'ambito soggettivo di applicazione.

⁵ A supporto della propria conclusione, l'Agenzia ha citato quanto sottolineato dalla Suprema Corte, secondo cui a tal fine "ciò che conta non è tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile e dell'IVA, quanto piuttosto che della variazione e della sua causa si effettui registrazione ai sensi degli artt. 23, 24, e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Occorre, altresì, che vi sia, da un lato, identità tra l'oggetto della fattura e la registrazione originaria e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che sia palese la corrispondenza tra i due atti contabili (cfr. Cass., sentenze n. 9188 e n. 9195 del 6 luglio 2001 e risoluzione del 17 febbraio 2009, n. 42/E)".

⁶ L'art. 19, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 dispone al riguardo che "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa

20/E/2021 e con la risposta a interpello n. 50 del 25 gennaio 2022, l'Agenzia delle entrate ha affermato che il diritto di recuperare l'imposta applicata e non percepita risulta dunque subordinato a **due presupposti**:

- il primo presupposto è rappresentato dalla **tempestiva emissione della nota di variazione** in diminuzione, da effettuarsi al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato l'evento che dà diritto alla sua emissione;

- il secondo presupposto è rappresentato dal **possesso** della nota di variazione in diminuzione, perché è il possesso di detto documento che consente di operarne la materiale registrazione e di esercitare così il diritto di detrazione, a propria volta da effettuarsi al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno della emissione di detto documento⁷.

Ne discende, a titolo esemplificativo, che, in caso di fallimento dell'impresa debitrice avvenuto il 29 dicembre 2021, se intende avvalersi dell'"anticipazione" concessa dal comma 3-*bis* dell'art. 26, il cedente/prestatore è tenuto necessariamente ad emettere la nota di variazione in diminuzione entro il 30 aprile 2022 (data di termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021), mentre la materiale annotazione del documento nel registro IVA degli acquisti può avvenire entro il 30 aprile 2023 (data di termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA relativa all'anno 2022).

È facile vedere come il distinguo operato dall'Agenzia delle entrate nella circolare testé citata non consentisse un **prolungamento particolarmente rilevante** del periodo temporale di rettifica in diminuzione dell'operazione originaria. Anche per questo motivo è dunque da accogliere con favore la risposta fornita il 25 gennaio 2022, in ragione della quale il cedente/prestatore, che abbia deciso di non avvalersi della facoltà di emettere la nota di variazione alla apertura della procedura ma di attendere la definitività del piano di riparto infruttuoso, può comunque contare sul diverso e autonomo presupposto sancito dal comma 2 dell'art. 26 per operare la variazione in diminuzione, aspettando la data della **definitiva conclusione della procedura** (da individuarsi secondo le regole sancite dall'Agenzia delle entrate con riguardo alle procedure aperte anteriormente al 26 maggio 2021)⁸.

Viene così concessa una "**seconda chance**" al creditore del corrispettivo non riscosso, talché ritornando alla precedente esemplificazione, se la procedura fallimentare dell'impresa debitrice di cui sopra dovesse concludersi con **esito infruttuoso** il 29 dicembre 2022 (a seguito del deposito in cancelleria del decreto di esecutività emesso dal giudice delegato), il cedente/prestatore ha ancora diritto ad emettere la nota di variazione in diminuzione ai sensi del comma 2 dell'art. 26 entro il 30 aprile 2023 (data di termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA relativa all'anno 2022), mentre la sua materiale annotazione nel registro IVA degli acquisti può avvenire entro il 30 aprile 2024 (data di termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA relativa all'anno 2023).

Occorre infine rilevare che al (del tutto ipotetico) mancato esercizio nel termine anzidetto del diritto alla detrazione dell'IVA rettificata è consentito porre rimedio tramite la presentazione di una **dichiarazione IVA integrativa "a favore"** entro il più ampio previsto dall'art. 8, comma 6-*bis*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322⁹.

Il medesimo rimedio non è invece esperibile con riguardo alla mancata emissione della nota di variazione in diminuzione entro il **termine di invio della dichiarazione IVA** (relativa all'anno del *dies a quo*), essendo ormai intervenuta la decadenza del diritto di recuperare l'imposta non riscossa, che - secondo l'Agenzia - non sarebbe superabile nemmeno tramite la presentazione dell'istanza di rimborso di cui all'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (in quanto costituente uno strumento residuale ed eccezionale, utilizzabile solo quando il creditore non possa ricorrere alla rettifica in diminuzione *ex art. 26, commi 2 e ss. per motivi a lui non imputabili*).

Su quest'ultimo aspetto si è espressa in senso contrario l'Assonime¹⁰, a giudizio della quale l'art. 30-*ter* rappresenta invece "un **rimedio preordinato ad assicurare la neutralità del tributo**", consentendo di recuperare l'imposta non altrimenti recuperabile. L'associazione osserva come peraltro il rimborso dell'imposta non potrebbe dar luogo a un rischio di perdita erariale, atteso che l'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 26, nell'esonerare il debitore assoggettato a procedura concorsuale dall'annotazione "in aumento" della nota di variazione in diminuzione ricevuta, già prevede che deve far **carico all'erario l'onere corrispondente all'imposta detratta e non versata** (in un'altra occasione si è però avuto modo di soffermarsi sul possibile contrasto tra la disposizione contenuta nell'art. 185 della Direttiva IVA, che obbliga ciascun Stato membro a richiedere la rettifica dell'IVA detratta e non dovuta, e la scelta del legislatore nazionale di esonerare dalla restituzione dell'imposta detratta e non versata il debitore assoggettato a una procedura concorsuale, tanto all'apertura quanto al termine della stessa)¹¹.

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".

⁷ È stato così parzialmente corretto il precedente orientamento rappresentato nella circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, e nella risposta a interpello n. 544 dell'11 agosto 2021, secondo cui "la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione". Secondo l'Assonime (circolare n. 10/2022, pagg. 10 e 11), per esigenze di certezza del diritto e di tutela del contribuente, dovrebbero essere considerati comunque corretti i comportamenti adottati in conformità con la prassi precedente.

⁸ Si vedano in particolare la C.M. n. 77/E del 17 aprile 2000 e la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017.

⁹ Così si è espressa l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 17/E/2018 (par. 4).

¹⁰ Cfr. circolare n. 10/2022, pagg. 12 e 13.

¹¹ Cfr. G. Andreani - A. Tubelli, "Variazioni IVA e crisi d'impresa: 'si può fare di più'", in il fisco n. 25/2021, pag. 2429-2431.

4. Importo della rettifica

Poiché l'ammontare del credito definitivamente incassato potrebbe in teoria risultare maggiore di quello ragionevolmente assumibile al momento dell'apertura della procedura concorsuale, nell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 è stato aggiunto anche il comma 5-bis, a norma del quale, nel caso in cui 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". Ne discende che, qualora l'ammontare della **nota di variazione in diminuzione** emessa all'apertura della procedura concorsuale si dovesse rivelare **superiore alla perdita** effettivamente subita dal creditore, questi ha l'obbligo di emettere una **nota di variazione in aumento** per la differenza, entro dodici giorni dall'incasso del credito (il termine per l'emissione della nota di variazione in aumento, infatti, è quello previsto in via ordinaria per l'emissione della fattura da parte del cedente/prestatore). Ad avviso di chi scrive, tuttavia, il comma 5-bis non potrebbe comportare l'obbligo per il fornitore di mantenere aperta la propria **posizione IVA** fino alla data di definitiva conclusione della procedura, perché, se così dovesse essere, si ripresenterebbero i problemi di compatibilità con la normativa europea, facendo gravare un onere sul soggetto passivo non proporzionale alle reali esigenze di cassa: se così è, in caso di sopravvenuta cessazione della posizione IVA, la previsione testé citata non dovrebbe rendersi applicabile.

Non è stata invece prevista un'apposita norma per disciplinare il caso opposto, in cui l'**ammontare del credito incassato** risulti **inferiore** rispetto alle previsioni iniziali, mentre il comma 3-bis si limita a individuare solo la data di avvio della procedura concordataria (quale presupposto di per sé legittimante la rettifica in diminuzione per l'importo del credito non ancora incassato).

Con la circolare n. 20/E/2021 (par. 3), l'Agenzia delle entrate ha però affermato che, in caso di **concordato preventivo**, "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". L'assenza di una espressa limitazione quantitativa, infatti, non può legittimare l'emissione iniziale di una nota di variazione in diminuzione per l'intero ammontare del credito (cui far eventualmente seguire l'emissione di una nota di variazione in aumento per l'importo effettivamente incassato), dovendosi interpretare la previsione del comma 5-bis come norma di chiusura, destinata a trovare applicazione solo per gli eventuali importi residuali "in eccesso". Né sarebbe ragionevole attribuire al creditore il **diritto di rettificare per intero il proprio credito**, quando nella proposta di concordato è invece prevista una specifica percentuale di soddisfazione: lo scopo della modifica normativa, infatti, non è quello di consentire l'automatico azzeramento del credito e della relativa IVA al momento dell'avvio della procedura concorsuale cui è assoggettato il debitore, ma quello di consentire al creditore di recuperare la quota-parte dell'imposta di cui può essere escluso il recupero già in tale momento, senza dover attendere la completa esecuzione della procedura concorsuale¹².

Ne discende che, a differenza di quanto stabilito ai fini delle imposte sui redditi dall'art. 101, comma 5, del T.U.I.R., per il creditore sembrerebbe non sussistere **un unico periodo temporale** per rettificare l'imposta applicata ma non riscossa compreso tra la data di avvio della procedura e la data della sua definitiva conclusione. Se ne trova conferma sempre nella risposta fornita in occasione del forum del 25 gennaio 2022, ove l'Agenzia ha espressamente negato tale possibilità, affermando - come dianzi riferito - che il creditore, se non si è avvalso della facoltà di emettere la nota di variazione all'avvio della procedura, deve attendere l'esito per operare la variazione in diminuzione *ex* comma 2 dell'art. 26.

Occorre allora chiedersi se il cedente/prestatore, che abbia già provveduto ad effettuare la rettifica in diminuzione ai sensi del comma 3-bis entro il relativo *dies ad quem*, possa comunque provvedere a **un'ulteriore riduzione** in considerazione delle **nuove informazioni** e dei **nuovi elementi** emersi durante la procedura ma prima della sua definitiva conclusione. Si pensi, per esempio, al caso in cui, nell'ambito del concordato preventivo, la percentuale di soddisfazione inizialmente proposta al creditore (pari al 40%) si riduca successivamente al 25%.

A giudicare dalla conclusione cui l'Agenzia è giunta con riguardo ai creditori che non si sono avvalsi della facoltà di emettere la nota di variazione all'avvio della procedura, la risposta a tale domanda dovrebbe essere del pari negativa anche per i creditori che si sono avvalsi di detta **facoltà**, ma **in misura parziale**, dovendo perciò anch'essi attendere la **conclusione definitiva della procedura** per rettificare l'operazione in via definitiva ai sensi del comma 2 dell'art. 26. Questa condizione impone dunque al creditore di prestare la massima attenzione nel quantificare la rettifica in diminuzione *ex* art. 26, comma 3-bis, del D.P.R. n. 633/1972 (la cui misura - a questo punto - potrebbe anche essere oggetto di censura da parte dell'Amministrazione finanziaria, qualora ritenuta esorbitante), anche se appare poco comprensibile o quantomeno ingiustamente penalizzante, specie quando la rettifica iniziale risulta fondata sugli elementi oggettivamente conoscibili nella fase iniziale della procedura.

Occorre però altresì rilevare che ciò potrebbe non comportare effetti significativi con riguardo alle **procedure concordatarie di veloce conclusione**, anche in considerazione di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 801 del 3 dicembre 2021, in cui è stato affermato che, se il piano concordatario prevede l'irreversibilità della falcidia anche nell'ipotesi di successivo fallimento del debitore, la percentuale di pagamento sancita con l'omologa è da reputarsi definitiva (senza necessità di attendere il completo adempimento degli obblighi assunti).

In caso di **credito chirografario** vantato verso un'impresa fallita, invece, la circolare n. 20/E/2021 (par. 3) sembra legittimare la scelta di rettificare in diminuzione del credito per l'intero ammontare dello stesso all'avvio della procedura,

¹² La rettifica in diminuzione non può riguardare solo l'imposta, ma in maniera proporzionale l'imponibile e l'imposta. Cfr. circolare n. 20/E/2021 (par. 3). In tal senso anche Assonime, circolare n. 10/2022, pag. 14.

come rimarcato anche dall'Assonime¹³.

5. Composizione negoziata

Tra gli istituti citati dal comma 3-*bis* dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 non rientra la c.d. composizione negoziata della crisi la cui introduzione nell'ordinamento giuridico è dovuta al D.L. 24 agosto 2021, n. 118¹⁴.

Sul punto tace anche l'art. 14, comma 5, del D.L. n. 118/2021, a norma del quale “[d]alla pubblicazione nel registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'art. 11, comma 1, lettere a) e c), o degli accordi di cui all'art. 11, comma 2, si applicano gli artt. 88, comma 4-*ter*, e 101, comma 5, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”. In altri termini, mentre ai fini delle **imposte sui redditi** la **pubblicazione nel registro delle imprese** dell'accordo raggiunto con i creditori attraverso tale strumento produce il medesimo effetto della pubblicazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti e del piano di risanamento attestato, la medesima equiparazione non opera ai fini **IVA**, non trovando perciò applicazione la previsione contenuta nel comma 3-*bis* dell'art. 26.

In mancanza di utili riferimenti in merito nella relazione illustrativa che ha accompagnato la conversione in legge del D.L. n. 118/2021, la ragione dell'omesso richiamo al nuovo strumento giuridico, diretto ad agevolare il risanamento delle imprese che si trovano in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario e che tuttavia hanno le potenzialità necessarie per restare sul mercato, è presumibilmente riconducibile alla **natura prettamente privata dell'accordo** con cui può concludersi la composizione negoziata. La riduzione del corrispettivo dovuto, pattuita dall'impresa debitrice con la controparte per scongiurare lo stato di crisi o insolvenza, va dunque ricondotta nella previsione generale contenuta nel comma 2 dell'art. 26.

Se è vero che ai sensi dell'art. 11 del D.L. n. 118/2021 le trattative possono concludersi con un accordo che può comportare la **rinegoziazione del prezzo** dovuto dal cessionario/committente, però è altrettanto vero che ai sensi del comma 3 dell'art. 26 il **diritto di rettifica** non è più esercitabile qualora sia decorso oltre un anno dall'effettuazione dell'operazione e la riduzione sia avvenuta “in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti”¹⁵.

Con la risposta a interpello n. 119 del 17 febbraio 2021, l'Agenzia ha comunque affermato che, in caso di risoluzione di diritto dovuta a una **clausola risolutiva espressa**, in tale ipotesi non trova applicazione il limite temporale previsto dal comma dell'art. 26, poiché l'accordo tra le parti non è qualificabile come sopravvenuto¹⁶.

Ciò posto, in assenza di una norma speciale, il diritto del creditore di emettere la nota di variazione in diminuzione a conclusione dell'accordo nell'ambito della composizione negoziata, dunque, soggiace alle regole ordinariamente previste per gli **accordi di natura stragiudiziale** e deve perciò allo stato considerarsi soggetto al limite temporale testé enunciato. Al momento il suddetto regime non sembra destinato a mutare nemmeno dopo che le norme disciplinanti la composizione negoziata della crisi saranno confluite nel D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (“Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza”), giacché lo schema di Decreto legislativo recentemente approvato dal Consiglio dei Ministri non prevede l'inserimento del riferimento all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 nell'omologo comma 5 del nuovo art. 25-*bis* da inserire nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

6. Insinuazione al passivo (per le procedure ante 26 maggio 2021)

La Corte di Giustizia, con la sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19, aveva rilevato il contrasto sussistente tra l'art. 90 della Direttiva IVA e la norma interna che rifiuta il diritto di recuperare l'IVA a causa della **mancata insinuazione** da parte del creditore nella procedura fallimentare, rimarcando come il dissidio diventasse ancora più evidente qualora “soggetto dimostri che, se avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso”.

Con la risposta a interpello n. 832 del 17 dicembre 2021, l'Agenzia delle entrate ha cominciato ad abbandonare il precedente orientamento secondo cui l'insinuazione al passivo fallimentare costituiva presupposto imprescindibile per il

¹³ Cfr. circolare n. 10/2022, pag. 13.

¹⁴ Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 ottobre 2021, n. 147.

¹⁵ Il suddetto limite temporale opera anche con riguardo alla rettifica di fatture indicanti un corrispettivo o la relativa imposta in misura superiore a quella effettiva, come emerge *ex multis* dalle risposte a interpello n. 663 del 5 ottobre 2021, n. 762 dell'8 novembre 2021 e n. 50 del 25 gennaio 2022, nonché nella circolare n. 20/E/2021 (par. 2). Con la risposta a interpello n. 858 del 22 dicembre 2021, l'Agenzia ha altresì ribadito la legittimità dell'accertamento volto a censurare l'indebita detrazione dell'IVA relativa a una nota di variazione emessa dopo il decorso del termine annuale sancito dal comma 3 dell'art. 26, nonostante l'avvenuta restituzione dell'imposta rettificata al committente/cessionario (di cui andrebbe richiesta la retrocessione attraverso la particolare procedura regolata dall'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

¹⁶ L'avveramento della condizione risolutiva espressa apposta al contratto, quale il mancato pagamento *ex art.* 1456 c.c., costituisce il presupposto legittimante l'emissione della nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, senza che si renda necessario attendere un formale atto di accertamento negoziale o giudiziale circa il verificarsi della causa di risoluzione, ma in caso di una successiva pronuncia giudiziale, che dichiari infondata la dichiarazione risolutiva di parte e confermi l'efficacia degli obblighi contrattuali originari, il cedente/prestatore è tenuto ad emettere una nota di variazione in aumento per ripristinare la situazione originaria (cfr. principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021). Anche in caso di risoluzione di diritto del contratto occorre però rispettare il *dies ad quem*, dovendo la relativa nota di variazione in diminuzione essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno nel corso del quale si è verificata la risoluzione, come evidenziato nella risposta a interpello n. 544/2021.

recupero dell'IVA¹⁷, ma sottolineando che, secondo il giudice unionale, il diritto di recuperare l'IVA avrebbe comunque postulato una **condotta attiva**, rappresentata dalla dimostrazione che l'insinuazione sarebbe stata inutile.

Con la circolare n. 20/E/2021, l'Agenzia ha invece riconosciuto senza riserve che il diritto di emettere la nota di variazione in diminuzione a causa dell'**inadempienza del debitore** non può essere precluso al creditore che non abbia richiesto l'ammissione al passivo del credito corrispondente, non essendo tale diritto subordinato alla "necessaria partecipazione del creditore al concorso". Come osservato dall'Assonime¹⁸, ciò dovrebbe valere anche in caso di **sopravvenuta cessione del credito pro solvendo** oppure **pro soluto**, mentre nella risposta a interpello n. 91 del 1° aprile 2019 era ancora richiesta l'avvenuta insinuazione al passivo fallimentare ad opera del cessionario del credito nella cessione *pro solvendo*.

L'Agenzia ha altresì tenuto a precisare che l'abiura del precedente orientamento avviene "[i]n aderenza alla nuova formulazione della norma", come sottolineato anche dall'Assonime¹⁹. Stando così le cose, v'era il dubbio che, con riguardo ai crediti verso imprese assoggettate alla procedura fallimentare **anteriormente al 26 maggio 2021**, l'Agenzia delle entrate continuasse a pretendere l'avvenuta insinuazione del credito al passivo fallimentare quale presupposto per poter operare la variazione in diminuzione: tale dubbio è stato sciolto in senso positivo nell'ambito della citata risposta a interpello n. 50/2022.

Ad avviso di chi scrive, però, questa precisazione non appare condivisibile. Se infatti la riformulazione dell'art. 26 si spiega con la necessità di conformare la lettera dell'art. 26 all'art. 90 della **Direttiva IVA**, non è dato comprendere la correlazione sussistente tra la modifica normativa e l'abbandono della tesi che sosteneva la preventiva insinuazione al passivo fallimentare quale presupposto della rettifica in diminuzione dell'imposta non riscossa, atteso che detto obbligo non era di per sé desumibile dalla lettera della norma, ma veniva affermato **in via interpretativa** dall'Agenzia delle entrate (come dimostra il fatto che l'art. 18 del D.L. n. 73/2021 non è affatto intervenuto sulla questione).

Se poi si considera che secondo la Corte di Giustizia una norma di tal fatta sarebbe da considerare in contrasto con l'art. 90 della Direttiva IVA, tanto più illegittima sarebbe la pretesa dell'Agenzia delle entrate di interpretare in tal senso la norma, a prescindere dalla data di apertura del fallimento.

Non si tratta dunque di un *revirement* giustificato dal nuovo assetto normativo, ma della **rettifica di una posizione** che poteva considerarsi errata già alla luce della normativa previgente applicabile alle procedure aperte prima del 26 maggio 2021.

7. Successione tra le procedure

Si è dapprima riferito che, per espressa previsione normativa, le nuove regole introdotte nell'art. 26 dall'art. 18 del D.L. n. 73/2021 si applicano soltanto con riferimento alle procedure aperte dal 26 maggio 2021.

La **norma di diritto transitorio**, che limita l'efficacia delle disposizioni inserite nel comma 3-*bis* dell'art. 26 alle sole procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, continuando così a imporre di attendere l'esito infruttuoso della procedura per l'emissione della nota di variazione in diminuzione, potrebbe però risultare in contrasto con l'art. 90 della Direttiva IVA, posto che la misura della **perdita del credito** vantato verso un'impresa assoggettata a procedura concorsuale prima di tale data è anch'essa quantificabile in maniera ragionevolmente probabile o quantomeno è obiettivamente quantificabile già al momento dell'**apertura della procedura** (senza dovere attenderne la definitiva conclusione).

Ad ogni modo l'Assonime ha formulato una corretta osservazione con riguardo al caso dell'impresa assoggettata alla procedura di **concordato preventivo prima del 26 maggio 2021 e dichiarata fallita** successivamente a tale data. Secondo l'associazione, in questo caso, ai fini della disciplina fiscale applicabile rileva la **data di apertura dell'ultima procedura concorsuale**, anche se "le procedure sono originate da un unico presupposto, costituito dallo stato di insolvenza, già esistente al momento del decreto di ammissione al concordato preventivo, ed è riscontrabile una consecuzione tra le stesse". Infatti, "la situazione venutasi a creare con la dichiarazione di 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", sicché sono radicalmente modificati i parametri di giudizio. Se così fosse, lo stesso principio dovrebbe poter valere anche in caso di riduzione della percentuale di soddisfazione proposta in corso di svolgimento della procedura concordataria.

18/04/2022

¹⁷ Si vedano la C.M. n. 77/E/2000 (par. 2.a) e le risoluzioni n. 155/E del 12 ottobre 2001, n. 89/E del 18 marzo 2022 e n. 195/E del 16 maggio 2008.

¹⁸ Cfr. circolare n. 10/2022, pagg. 8 e 9.

¹⁹ Invero l'Agenzia aveva utilizzato l'argomento della colpevole inerzia del creditore per affermare che l'art. 26, comma 2, è inapplicabile in caso di intervenuta prescrizione del credito. Con la successiva risposta a interpello n. 102 del 10 marzo 2022 l'Agenzia, invece, ha più correttamente affermato che la prescrizione del credito non rientra tra le cause che legittimano la variazione in diminuzione, non essendo riconducibili tra le figure "simili" a quelle annoverate nella norma testé citata.