

# L'Agenzia riduce i dubbi sulle variazioni IVA nella crisi d'impresa

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

*Con la circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti di natura strettamente operativa sulla disciplina delle variazioni in diminuzione in caso di ricorso da parte del debitore a uno degli istituti regolati dalla legge fallimentare, a seguito delle modifiche recate dal D.L. n. 73/2021 e applicabili per le procedure avviate dal 26 maggio 2021. In particolare, appare importante e condivisibile la precisazione sulla misura delle variazioni in diminuzione nel concordato preventivo, che - a differenza del caso del fallimento - non può riguardare l'intero ammontare del credito rimasto impagato ma solo la quota di credito destinata a restare insoddisfatta in base alle percentuali definite dalla procedura. Con il suddetto provvedimento di prassi è stato inoltre confermato che l'esonero della registrazione a debito della nota di variazione in diminuzione emessa dal creditore vale, per il cessionario o committente, anche per le procedure concorsuali avviate anteriormente alla data del 26 maggio 2021.*

## **VARIAZIONI IN DIMINUZIONE IVA NELLA CRISI D'IMPRESA: L'AGENZIA DELLE ENTRATE NON RISOLVE TUTTI I DUBBI**

### **1. Premessa**

Il diritto di recuperare l'IVA applicata nei confronti di imprese in crisi facenti ricorso (dal 26 maggio 2021) a uno degli istituti regolamentati dalla Legge fallimentare, e non percepita, può essere esercitato già dal momento di avvio della procedura mediante l'emissione della nota di variazione in diminuzione prevista dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la quale non deve essere correlativamente registrata "a debito" nella liquidazione IVA dal debitore nel caso di "procedure concorsuali in stretto" (quali fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Queste due importanti novità, introdotte nell'art. 26 dall'art. 18 del D.L. 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. Decreto Sostegni *bis*), sono diffusamente commentate dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito della circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E. Resta però il nodo circa effettiva conformità della disciplina contenuta nell'art. 26 con le disposizioni di matrice europea che regolano il tributo armonizzato, viste le motivazioni rappresentate nella relazione governativa al decreto legge e riportate nella citata circolare<sup>1</sup>.

### **2. L'anticipazione del *dies a quo***

Sin dalla istituzione dell'imposta sul valore aggiunto, il legislatore italiano ha presupposto di avere, in base alle disposizioni comunitarie prima ed euro-unionali poi, la facoltà - e non l'obbligo - di riconoscere al cedente o prestatore il diritto di recuperare il tributo applicato e non incassato a causa dell'insolvenza (o dello stato di crisi) del cessionario o committente. Solo con la Legge 28 febbraio 1997, n. 30 il legislatore si è avvalso della (ritenuta) facoltà di estendere il diritto di rettifica in diminuzione anche al mancato pagamento del corrispettivo, ma limitandone l'esercizio ai soli casi in cui l'inadempimento del cessionario/committente risultasse "certificato" dall'assoggettamento di quest'ultimo a una procedura concorsuale o esecutiva dall'esito infruttuoso.

Invero, inizialmente con la suddetta legge era stato previsto che il diritto di rettificare in diminuzione l'IVA in precedenza applicata ma non incassata potesse essere esercitato sin dal momento "dell'avvio" della procedura concorsuale; tuttavia, già con la Legge 28 maggio 1997, n. 140 il legislatore decise di sopprimere le parole "*dell'avvio*", dando così origine alla *querelle* relativa alla corretta individuazione del *dies a quo* (indicato dall'Amministrazione finanziaria nel momento conclusivo della procedura concorsuale<sup>2</sup>), *querelle* che si è protratta per oltre trent'anni<sup>3</sup> e che

---

<sup>1</sup> Cfr. G. Andreani - A. Tubelli, "Variazioni in diminuzione e crisi d'impresa: 'si può fare di più'", in *il fisco*, n. 25/2021, pag. 2421.

<sup>2</sup> Si vedano per tutti la C.M. 17 aprile 2000, n. 77/E e la circolare 7 aprile 2017, n. 8/E.

<sup>3</sup> In merito sia consentito rinviare a G. Andreani - A. Tubelli, "Variazioni IVA e crisi d'impresa: si può fare di più", in *il fisco*, n. 25/2021, pag. 2421 e ss.

si è risolta solo attraverso le modifiche recate all'art. 26 dal citato art. 18 del D.L. n. 73/2021.

Queste modifiche hanno comportato *in primis* l'espunzione di ogni riferimento al mancato pagamento del corrispettivo dal comma 2 dell'art. 26, che dunque ora ammette il diritto del cedente/prestatore di rettificare in diminuzione l'imposta applicata quando l'operazione viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, (1) in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o (2) in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente<sup>4</sup>, riassumendo così la medesima formulazione in essere fino al 1° marzo 1997 (data di entrata in vigore della L. n. 30/1997). Inoltre, al precipuo fine di rimarcare la distinzione rispetto agli eventi testé elencati, l'art. 18 del D.L. n. 73/2021 (sulla falsariga dell'impostazione già presente nella normativa euro-unionale) ha introdotto nel medesimo articolo 26 il comma 3-*bis*, specificamente dedicato al caso del mancato pagamento del corrispettivo. Il comma 3-*bis* dispone testualmente quanto segue:

“La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o 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'articolo 182-*bis* del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

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

È stato così sancito che il diritto di recuperare l'imposta applicata ma non riscossa può essere esercitato sin dalla data di avvio del fallimento, del concordato preventivo, della liquidazione coatta o dell'amministrazione straordinaria ovvero dalla data di emissione del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ovvero, ancora, dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano di risanamento attestato<sup>5</sup>. Coerentemente con tale previsione, il nuovo comma 10-*bis* precisa 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, (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.

Con una norma di diritto transitorio (collocata nel comma 2 dell'art. 18 del D.L. n. 73/2021) il legislatore italiano ha però limitato l'applicazione delle nuove disposizioni testé citate “alle procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto”, ovvero sia a quella avviate dal 26 maggio 2021. Questa disposizione, presumibilmente riconducibile all'esigenza di assicurare debita copertura finanziaria alla modica normativa, appare però criticabile proprio alla luce delle ragioni che hanno indotto il legislatore a intervenire sulla formulazione dell'art. 26, ovvero sia allinearla a quella dell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (cd. 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.”.

In proposito nella relazione governativa che ha accompagnato l'iter di conversione del D.L. n. 73/2021 si afferma che “le modifiche apportate all'articolo 26 risultano conformi ai principi dell'ordinamento europeo e in particolare alla previsione di cui all'articolo 90, secondo paragrafo, della direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA) il quale rimette agli Stati la facoltà di stabilire se e a quali condizioni riconoscere il diritto alla riduzione della base imponibile e dell'imposta in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo”.

In effetti, secondo l'indirizzo rappresentato dalla Corte di Giustizia UE con la sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, in base a una interpretazione teleologica dell'art. 90 della Direttiva IVA la possibilità di escludere in tutto o in parte il mancato pagamento del corrispettivo tra gli eventi che danno diritto alla rettifica in diminuzione (prevista dal paragrafo 2 in deroga alla regola generale sancita nel paragrafo 1) va riferita ai casi in cui non vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto e l'acquirente resta debitore del prezzo convenuto, sicché il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre - in linea di principio - del suo credito e può far valere in sede giurisdizionale<sup>6</sup>: in tali casi il paragrafo 2 dell'art. 90 della Direttiva IVA concede facoltà di scelta in considerazione delle oggettive difficoltà che si incontrano per stabilire in concreto la definitività o meno della perdita del credito e la relativa misura, con conseguente rinvio alla legislazione interna per l'eventuale riconoscimento del diritto di rettifica nonostante la provvisorietà della perdita del credito e per le conseguenti condizioni al suo esercizio.

Tuttavia, nel punto 22 della medesima sentenza, i giudici euro-unionali hanno ulteriormente precisato che la facoltà di

---

<sup>4</sup> Ai sensi del successivo comma 3 la rettifica in diminuzione è ammessa entro il limite temporale di un anno dalla data di emissione della fattura originaria se la variazione dell'imponibile o dell'imposta consegue a un sopravvenuto accordo fra le parti o a inesattezze in essa presenti.

<sup>5</sup> Con la circolare n. 20/E/2021 l'Agenzia ha riconosciuto 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 invece l'Amministrazione finanziaria aveva in passato più volte sostenuto. L'Agenzia ha così preso atto del principio affermato al riguardo dalla Corte di Giustizia UE, con la sentenza 11 giugno 2020, C-146/19, la quale aveva anzi rilevato come proprio la mancata insinuazione rendesse definitiva l'irrecuperabilità del credito.

<sup>6</sup> In senso analogo si veda la sentenza 15 maggio 2014, causa C-337/13, punto 25.

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”, né le condizioni imposte per il riconoscimento del diritto di rettifica possono essere del tutto arbitrarie, dovendo essere coerenti con l’obiettivo di armonizzazione del tributo. Con la sentenza 23 novembre 2017, causa C-426/16, la Corte di Giustizia UE ha perciò sancito che imporre la chiusura della procedura concorsuale, per acquisire la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito, farebbe sopportare alle imprese italiane un ingiustificato svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri in violazione dei principi di neutralità e di proporzionalità su cui è incentrata l’imposta sul valore aggiunto, laddove per riconoscere la riduzione della base imponibile dell’IVA è sufficiente la prova della “probabilità ragionevole che il debito non sia saldato” dal debitore che abbia fatto ricorso a una procedura concorsuale. Ne discende che, anche in assenza di una pattuizione in ordine alla rideterminazione del prezzo, ciascun Stato membro non ha la facoltà, ma l’obbligo di riconoscere al contribuente il diritto di rettifica in diminuzione nei casi in cui il mancato pagamento del corrispettivo può dirsi definitivo oppure irreversibile o ragionevolmente probabile, con la conseguenza che tale fattispecie deve essere trattata da ciascun Stato membro esattamente come le altre ipotesi di riduzione della base imponibile.

Potrebbe perciò risultare in contrasto con questo precetto 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, 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). Vista l’esplicita ammissione del contrasto sussistente tra l’art. 26 *ante* D.L. n. 73/2021 e i precetti della Direttiva 2006/112/CE, le cui disposizioni possono essere fatte valere a superamento della normativa interna (*self-executing*), non può dunque escludersi il tentativo di applicare la nuova norma anche alle procedure già avviate prima del 26 maggio 2021 oppure di utilizzarla per legittimare condotte tenute in passato, ad essa conformi.

### 3. L’individuazione del *dies ad quem*

La modifica normativa recata dal D.L. n. 73/2021 ha individuato con esattezza il momento a partire dal quale il diritto di rettifica può essere esercitato, ma non altrettanto può dirsi con riferimento al termine ultimo per il suo esercizio, in quanto l’art. 26 non prevede 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’articolo 19 l’imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell’articolo 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 cui è soggetta la detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti: in altri termini, 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. 633/1972<sup>7</sup>, l’esercizio del diritto di recuperare l’imposta applicata e non percepita risulta dunque subordinato alla 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.

Tuttavia la locuzione “*con la dichiarazione*” presente nel comma 1 del citato art. 19 avrebbe potuto essere letteralmente interpretata nel senso che, in caso di assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale avviata il 30 dicembre dell’anno “n”, in base alle nuove regole il creditore sarebbe stato tenuto ad emettere la nota di variazione in diminuzione entro il 31 dicembre del medesimo anno “n”, per poter far valere il recupero dell’imposta “*con la dichiarazione*” IVA da presentare entro il 30 aprile dell’anno successivo. Con la circolare n. 20/E/2021 l’Agenzia delle Entrate ha invece condivisibilmente confermato la diversa interpretazione dalla stessa già fornita con le risposte a interpello n. 192 del 24 giugno 2020 e n. 119 del 17 febbraio 2021 (nonché nell’ultimo capoverso del paragrafo 1.5 della circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E), rilevando che la nota di variazione in diminuzione si considera tempestiva se emessa “entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all’anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione”. La locuzione “*con la dichiarazione*” IVA dell’anno di riferimento è stata perciò correttamente interpretata come equivalente all’espressione “*entro il termine per la presentazione della dichiarazione*” IVA dell’anno di riferimento.

Pertanto, con riferimento alle procedure concorsuali, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno di emissione:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;

---

<sup>7</sup> 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 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”.

- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Per esempio, se la procedura concorsuale cui è assoggettato il debitore è stata avviata il 1° settembre 2021, la nota di variazione può essere emessa a decorrere da tale data e, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022 e quindi anche dopo la chiusura dell'anno di avvio della procedura concorsuale<sup>8</sup>. Lo stesso termine di decadenza opera evidentemente anche per la nota di variazione in diminuzione da emettere nei confronti di debitori che hanno fatto ricorso agli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis l.f.* o ai piani di risanamento attestati di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), della medesima legge.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre ribadito che, in caso di mancata emissione della nota di variazione in diminuzione entro l'indicato *dies ad quem*, il recupero dell'imposta non incassata non può avvenire tramite la presentazione della **dichiarazione integrativa a favore** di cui all'art. 8, comma 6-*bis*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 né tramite la presentazione dell'istanza di rimborso di cui all'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, essendo irrimediabilmente intervenuta la decadenza del diritto di rettifica che lo origina.

#### 4. La “rettifica in aumento della rettifica in diminuzione”

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”. Per effetto di detta disposizione, quindi, 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 euro-unionale, 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, essendo all'uopo già sufficiente la previsione del comma 3-*bis* (si veda peraltro al riguardo quanto esposto più avanti).

#### 5. L'importo della variazione in diminuzione

Un aspetto su cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito un atteso chiarimento concerne l'**importo della rettifica** da effettuare in caso di mancato pagamento del corrispettivo per assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale. Rileva infatti l'Agenzia 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”.

Nonostante tale limitazione non emerga direttamente dal testo del comma 3-*bis* dell'art. 26 (che individua 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) e sebbene il comma 5-*bis* dapprima citato si preoccupi di regolamentare l'eventualità dell'incasso del credito in misura superiore a quello della rettifica operata all'avvio della procedura, la precisazione fornita dall'Agenzia delle Entrate è da condividere. 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, poiché una percentuale di soddisfazione deve necessariamente essere prevista dalla proposta di concordato: 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 unicamente quello di consentire al creditore di recuperare la quota-parte dell'imposta di cui può essere escluso il recupero già in tale momento, senza dovere necessariamente attendere la completa esecuzione della procedura concorsuale. Pertanto, tale necessità si presenta, sì, anche con il nuovo

---

<sup>8</sup> Se emessa nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2022 e il 30 aprile 2022, “la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023)”. Infatti 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”.

assetto normativo, ma con una diversa finalità, riguardando ora soltanto la quota del credito (e del tributo in esso compresa) che eccede quella oggetto della nota di variazione in diminuzione, per stabilire se, oltre alla prima nota di variazione, può esserne emessa anche un'altra, nel caso il credito di cui è stato offerto il pagamento venga poi soddisfatto in misura inferiore, a causa di un andamento della procedura diverso da quello previsto.

## 6. L'esonero del debitore dalla registrazione "a debito"

L'impianto normativo disciplinante il meccanismo di rettifica in diminuzione dell'imposta è rimasto inalterato, poiché esso continua essere incentrato sull'emissione della "nota di variazione in diminuzione" da parte del cedente/cessionario, che a propria volta fa scattare in capo al cessionario/committente l'obbligo di rettificare la detrazione a suo tempo operata attraverso la ricezione e la registrazione di detto documento. Con riguardo al debitore assoggettato a procedura concorsuale, all'evidente fine di semplificarne la gestione e le operazioni di chiusura l'Amministrazione finanziaria, con un'interpretazione sotto certi aspetti criticabile attesa l'assenza di una norma che lo consentisse, aveva perciò sin da subito sostenuto la sussistenza di un vero e proprio esonero per quest'ultimo dall'obbligo di registrare "a debito" la nota di variazione in diminuzione emessa dal creditore al momento conclusivo della procedura (pur – come si è evidenziato - in assenza di una espressa disposizione in tal senso, derogatoria dell'obbligo di rettifica sancito in via generale).

Anche su questo profilo è intervenuto l'art. 18 del D.L. n. 73/2021 tramite l'aggiunta di un secondo periodo al comma 5 dell'art. 26, in forza del quale l'obbligo di rettifica dell'IVA originariamente detratta dal cessionario/committente "*non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a)*". Ne deriva che, per espressa previsione normativa, il curatore del fallimento, il liquidatore, il commissario straordinario o l'impresa in concordato che ricevono la nota di variazione non sono tenuti ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro di cui all'art. 23 o all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972, restando a carico dell'Erario l'imposta da rettificare.

Nell'ambito della circolare n. 20/E/2021 l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a rimarcare che l'esonero dalla registrazione a debito della nota di variazione in diminuzione emessa dal creditore opera unicamente nel caso di assoggettamento del debitore a fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo (liquidatorio o con continuità aziendale ex art. 186-bis l.f.) e amministrazione straordinaria. Il medesimo esonero non riguarda, invece, gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l.f. e i piani attestati ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), l.f., trattandosi di istituti non "qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della 'concorsualità', sia di quello dell'ufficialità".

Questa disciplina discende dalle norme di cui trattasi, ma le motivazioni addotte dall'Agenzia non sono convincenti. Infatti, se è pacificamente da escludere la possibilità di considerare una procedura concorsuale il piano attestato, non avendone esso né la forma né la natura, qualche riflessione in più si impone con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti: ciò alla luce dell'ormai consolidato orientamento della Corte di cassazione che ha ricondotto tale istituto nell'alveo delle procedure concorsuali<sup>9</sup>, in quanto la relativa disciplina presuppone "forme di controllo e pubblicità sulla composizione negoziata, ed effetti protettivi, coerenti con le caratteristiche dei procedimenti concorsuali". Ad avviso di chi scrive, dunque, la soluzione negativa propugnata dall'Agenzia delle Entrate, più che fondarsi sui concetti di "concorsualità in senso stretto" e "ufficialità", deriva dalla netta demarcazione presente nella lett. a) del comma 3-bis, tra le "procedure concorsuali" e gli altri due istituti sopra menzionati. Si intende dire che, indipendentemente dal fatto che l'accordo di ristrutturazione costituisca una procedura concorsuale ai fini della disciplina fallimentare, con riguardo al tema *de quo* è la stessa legge a escludere che esso debba essere considerato tale e, del resto, la locuzione "procedura concorsuale" deve essere interpretata in maniera uniforme nel contesto del medesima norma, nel senso che, se l'accordo non è una procedura in relazione al disposto del comma 3-bis, non lo è nemmeno in relazione a quello del comma 5-bis. Infatti, se l'assenza del suddetto obbligo potesse concernere anche agli accordi di ristrutturazione e ai piani attestati di cui sopra, il secondo periodo del comma 5 avrebbe dovuto fare generico riferimento agli "istituti di cui al comma 3-bis, lettera a)", anziché alle "procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a)".

Vi è peraltro da aggiungere al riguardo che appare censurabile nel merito la scelta del legislatore di prevedere per il concordato preventivo in continuità una disciplina diversa da quella stabilita per l'accordo di ristrutturazione dei debiti, dalla quale deriva l'introduzione nell'ordinamento di un elemento distorsivo che incentiva ingiustificatamente il concordato a discapito dell'accordo di ristrutturazione (quanto meno se questo non è liquidatorio), mentre un fattore che può giustificare una diversità di trattamento potrebbe semmai essere individuato nella natura di risanamento, o meno, dell'istituto cui l'impresa in crisi fa ricorso.

Sempre con riguardo all'esonero della registrazione a debito accordato al debitore assoggettato a procedura concorsuale, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esonero dalla registrazione a debito vale anche per le procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021, dovendosi per queste fare ancora riferimento al previgente testo dell'art. 26, così come interpretato dalla stessa Agenzia, secondo cui l'esonero di cui trattasi già trovava applicazione sulla base di detta norma, seppur in assenza di una espressa disposizione che lo prevedesse, come si è avuto modo di rilevare in altra occasione<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Cfr. Cass., 18 gennaio 2018, n. 1182; 12 aprile 2018, n. 9087; 21 giugno 2018, n. 16347; 24 maggio 2018, n. 12965.

<sup>10</sup> In merito sia consentito rinviare a G. Andreani - A. Tubelli, "Concordato preventivo e variazioni in diminuzione: Cassazione

Appare infine il caso di evidenziare come l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della circolare citata, non abbia invece espresso alcuna posizione con riferimento al principio sancito dalla Corte di Giustizia UE, con la sentenza 22 febbraio 2018, causa C-396/16, in forza del quale, qualora a seguito dell'omologazione definitiva di un concordato le obbligazioni del debitore - secondo il diritto nazionale applicabile - siano state ridotte in modo che la parte corrispondente dei crediti dei fornitori di quest'ultimo è divenuta definitivamente irrecuperabile, la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva (impedendo ai creditori di chiedere il pagamento totale dei loro crediti) costituisce un'ipotesi di riduzione della base imponibile dell'operazione e perciò comporta l'obbligo del debitore di rettificare la detrazione operata inizialmente<sup>11</sup>.

A questo precetto si è attenuta la Corte di cassazione con la sentenza 28 gennaio 2020, n. 25896, e con la sentenza 11 settembre 2020 n. 18837, rilevando che il committente perde sin dall'omologa della proposta concordataria il diritto di far valere la rettifica oltre la percentuale indicata nella proposta omologata, nella misura di soddisfacimento dei crediti chirografari ivi prospettata.

L'esonero per il debitore assoggettato a procedura concorsuale dalla registrazione a debito della nota di variazione in diminuzione emessa dal creditore, ora espressamente accordato dal secondo periodo del comma 5 dell'art. 26 del D.P.R. n.633/1972, contrasta perciò con l'indirizzo sancito dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte di Cassazione con riguardo alle obbligazioni del debitore.

Inoltre, come confermato con la circolare n. 20/E/2021, detto esonero trova applicazione anche in caso di concordato con continuità aziendale ma non con riguardo agli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* l.f., dal che consegue un evidente discriminazione nel trattamento fiscale tra i due istituti, ingiustificato alla luce della comune *ratio* di consentire il superamento della crisi d'impresa. Infine, tale esonero potrebbe configurarsi come illegittimo aiuto di Stato in presenza della continuazione dell'attività d'impresa, alla luce del consolidato orientamento assunto dalla Commissione europea n. 2007/C-207/05, secondo cui su ciascun Stato membro grava sempre l'obbligo di richiedere l'integrale restituzione degli aiuti di Stato illegittimamente percepiti dall'impresa in caso di prosecuzione dell'attività (direttamente o indirettamente).

Al fine di uniformare il trattamento fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione, di dare attuazione all'obbligo di rettifica dell'IVA detratta nonché di evitare il rischio di possibili censure in sede europea, meglio avrebbe fatto il legislatore a riconoscere che il credito erariale derivante dalla rettifica della detrazione IVA costituisce un credito concorsuale come tutti gli altri aventi la medesima natura, da trattare perciò con i medesimi criteri sanciti dall'art. 182-*ter* in tema di **transazione fiscale**, atteso che la falciatura dell'IVA derivante dal ricorso a detto istituto è stata ritenuta compatibile con il diritto dell'Unione dalla Corte di Giustizia con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14.

31/01/2022

---

*versus* Agenzia delle entrate", in *il fisco*, n. 8/2021, pag. 721 e ss.

<sup>11</sup> Il medesimo principio è stato ribadito con la sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/17.