



**IBI CONSULTING STP SRL**

Via Alberico Albricci – 20122 Milano (MI)  
Via Montello, 1 – 20831 Seregno (MB)  
Via Caravaggio, 2B – 20832 Desio (MB)

T. +39 0362.325347  
F. +39 0362.230647

P.I. 00727520967  
C.F. 01958360156

www.ibiconsulting.it

**Gentili Clienti**  
Loro sedi

Seregno, il 9 febbraio 2022

**OGGETTO: recupero dell'IVA su crediti non riscossi nell'ambito delle procedure concorsuali.**

Gentili Signori Clienti,

con riferimento al caso di **mancato pagamento dovuto all'assoggettamento dell'acquirente/committente ad una procedura concorsuale (fallimento, concordato, ecc.)**, l'art. 18 del DL n. 73/2021 c.d. "*Decreto Sostegni – bis*" ha apportato novità sostanziali alla disciplina delle note di variazione IVA di cui all'articolo 26 del DPR n. 633/72<sup>1</sup>.

In particolare, si differenziano le situazioni a seconda che la procedura concorsuale sia stata aperta prima o dopo la data del 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del suddetto decreto).

**Nel caso di procedura aperta dal 26 maggio 2021 in poi, i cedenti/prestatori potranno emettere nota di variazione in diminuzione (nota di credito) a partire dalla data di assoggettamento del debitore alla procedura concorsuale**, con conseguente anticipazione del momento in cui verrà recuperata l'IVA non incassata. Si precisa che la nota di variazione potrà essere **emessa anche decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione**, in deroga alla limitazione temporale di cui all'art. 26 co. 3 del DPR 633/72. Inoltre, **per l'acquirente/committente non è più previsto l'obbligo di annotare la nota di variazione** e versare la relativa IVA, che pertanto rimarrà a carico dell'Erario.

Nel caso di **successivo incasso del corrispettivo** per il quale è stata emessa la nota di credito, è **prevista l'emissione di una nota di variazione in aumento** (nota di debito): l'acquirente/committente, qualora abbia annotato la nota di variazione in diminuzione, potrà detrarre l'IVA relativa alla variazione in aumento.

<sup>1</sup> Si precisa che, ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, l'emissione di una nota di variazione (in aumento/diminuzione) ai fini IVA, successiva all'emissione della fattura, è consentita al verificarsi di eventi che modificano l'imponibile e l'imposta. Inoltre, le variazioni in diminuzione, al contrario delle variazioni in aumento, sono facoltative e consentite solo in specifiche ipotesi quali:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali.

**NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCORDATARIE APERTE FINO AL 25.05.2021**
**❖ CONDIZIONI**

Al fine di recuperare l'IVA relativa alle fatture emesse nei confronti di un acquirente/committente assoggettato a procedure concorsuali aperte fino al 25 maggio 2021, è necessario che:

- il **creditore** abbia **partecipato alla procedura**. In particolare, nell'ipotesi di fallimento è richiesta l'insinuazione al passivo fallimentare;
- la **procedura risulti infruttuosa**: la procedura, sia concorsuale che esecutiva individuale, si può considerare infruttuosa solo nel caso in cui vi sia la giuridica certezza della irrecuperabilità del credito.

**❖ MOMENTO DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE**

L'emissione della nota di variazione in diminuzione è **possibile soltanto alla chiusura della procedura**. In particolare, per ogni procedura sono stati individuati dei momenti di emissione specifici:

<b>PROCEDURA</b>	<b>DATA DI EMISSIONE NOTA DI VARIAZIONE</b>
<b>Fallimento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Scadenza del termine per proporre reclamo avverso il Decreto di chiusura del fallimento: dieci giorni decorrenti dalla comunicazione o dalla notificazione del provvedimento;</li> <li>• in alternativa, scadenza del termine per proporre osservazioni al Decreto con cui il Giudice rende esecutivo il piano di riparto: quindici giorni dalla ricezione della comunicazione di cui al secondo comma dell'art 110 LF.</li> </ul>
<b>Concordato Preventivo</b>	Sentenza di omologazione e successivo adempimento del debitore agli obblighi assunti in sede concordataria. Come precisato dall'Agenzia nella Circolare 7.4.2017, n. 8/E qualora, a causa del mancato adempimento del debitore o di comportamenti dolosi, venga dichiarato il fallimento, la nota di credito può essere emessa soltanto: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dopo che il piano di riparto dell'attivo è divenuto definitivo;</li> <li>• o, in assenza del piano, a chiusura del fallimento.</li> </ul>
<b>Concordato Fallimentare</b>	Passaggio in giudicato della sentenza di omologazione.
<b>Liquidazione Coatta Amministrativa</b>	Definitività del piano di riparto predisposto dalla competente Autorità.

**❖ TERMINE FINALE DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE E DETRAZIONE IVA**

Nonostante non siano previsti limiti temporali per l'emissione del documento, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E del 17.01.2018 ha chiarito che **al fine di evitare la perdita del diritto alla detrazione, la nota di variazione può essere emessa al più tardi "con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto"**. Pertanto, nel caso in cui sia decorso il termine, la nota di variazione emessa non legittima l'emittente alla detrazione e non obbliga alla registrazione chi la riceve. Al contrario, **la data di ricezione della nota di credito non ha alcuna rilevanza ai fini del diritto alla detrazione**, la quale potrà avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di chiusura della procedura.

**NOTE DI VARIAZIONE PER PROCEDURE CONCORDSUALI APERTE DAL 26.05.2021**
**❖ MOMENTO DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE**

Nel caso di procedura concorsuale aperta dal 26 maggio 2021, il **recupero dell'IVA** può avvenire tramite l'**emissione di una nota di variazione dalla data di apertura della procedura concorsuale** senza necessità di attenderne l'esito. Pertanto, non sarà più necessario attendere l'infruttuosità della procedura e la richiesta di insinuazione al passivo da parte del creditore.

<b>PROCEDURA</b>	<b>DATA DI EMISSIONE NOTA DI VARIAZIONE</b>
<b>Fallimento</b>	Data della sentenza dichiarativa
<b>Concordato Preventivo</b>	Data del Decreto di ammissione alla procedura
<b>Liquidazione Coatta Amministrativa</b>	Data del provvedimento che ordina la liquidazione
<b>Amministrazione straordinaria grandi imprese in crisi</b>	Data del Decreto che dispone la procedura
<b>Accordo Ristrutturazione Debiti</b>	Data del Decreto di omologa dell'accordo
<b>Piano Attestato di Risanamento</b>	Data di pubblicazione nel Registro Imprese del piano stesso

**❖ TERMINE FINALE DI EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE E DETRAZIONE IVA**

È stato stabilito che il cedente potrà:

- **emettere la nota di variazione entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA** relativa all'anno di assoggettamento alla procedura;
- **detrarre l'IVA** nell'ambito della **liquidazione IVA periodica** del mese/trimestre in cui è stata emessa la nota di credito o, al più tardi, nella **dichiarazione IVA** relativa all'anno di emissione della nota.

**❖ MANCATA EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO**

Qualora sia già decorso il termine per l'emissione della nota di variazione, non sarà possibile presentare una **dichiarazione integrativa IVA al fine di recuperare l'IVA versata**, nel caso in cui non si siano riscontrati errori/omissioni che "giustificano" la relativa presentazione. Tuttavia, nel caso in cui il decorso del predetto termine non sia dovuto a ragioni imputabili al contribuente, è prevista la possibilità di presentare una richiesta di rimborso: il soggetto interessato potrà richiedere il rimborso se, per motivi ad esso non imputabili, non è legittimato ad emettere la nota di variazione. Ad esempio, è il caso del contribuente che ha emesso una fattura con IVA e che, a seguito del passaggio al regime forfetario, non può emettere una nota di variazione in diminuzione per recuperare l'IVA versata e non incassata, in quanto il predetto regime non consente l'esercizio del diritto alla detrazione.

**❖ MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO**

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 77/E del 17.04.2000, **la variazione in diminuzione deve essere operata sia riguardo all'imponibile che alla relativa imposta**. Infatti, il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere in ogni caso riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, **non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta**.

❖ **VARIAZIONI IN DIMINUZIONE E ANNOTAZIONI SUI REGISTRI**

Le variazioni in diminuzione potranno essere effettuate dal cedente/prestatore e dall'acquirente/committente mediante:

- un'**apposita annotazione in rettifica** (con segno negativo) rispettivamente **nel registro fatture emesse/corrispettivi e nel registro acquisti**. Quindi, l'annotazione va riportata (con segno "meno") sullo stesso registro nel quale sono state annotate le operazioni da rettificare;
- o, alternativamente, **istituendo appositi registri "sezionali" delle variazioni** in aumento/diminuzione.

❖ **SUCCESSIVO INCASSO DEL CORRISPETTIVO**

Nel caso in cui a seguito dell'emissione della nota di credito per mancato incasso del corrispettivo, il cedente/prestatore incassa, tutto o parte del corrispettivo, è stato previsto l'**obbligo di emissione** da parte dello stesso di **una nota di variazione in aumento (nota di debito)**, divenendo nuovamente debitore dell'imposta.

❖ **ADEMPIMENTI DEL CURATORE/COMMISSARIO**

Al contrario delle procedure concorsuali aperte fino al 26 maggio 2021 per le quali il curatore aveva l'obbligo di rilevare la variazione in aumento nel registro fatture emesse/corrispettivi, per le procedure concorsuali aperte dal 26 maggio 2021, invece, **non sussiste l'obbligo di annotazione della nota di variazione in aumento in capo all'organo della procedura (curatore/commissario)** Di conseguenza, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 20/E del 29.12.2021, **l'organo della procedura non è tenuto al versamento della relativa IVA**. L'eccezione all'obbligo di annotazione non opera in presenza di accordi di ristrutturazione del debito e di piani attestati di risanamento. In tali casi, come confermato dall'Agenzia, è necessario provvedere ad annotare la nota di variazione e a versare la relativa imposta. Analogo obbligo sussiste per le note di variazione emesse nell'ambito di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

**PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI**

Le **note di credito possono essere emesse anche in presenza di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**: la nota di variazione emessa dovrà essere annotata da parte dell'acquirente/committente nel registro fatture emesse/corrispettivi.

Una procedura esecutiva individuale è considerata infruttuosa:

- in caso di pignoramento presso terzi, se dal verbale di pignoramento redatto dall'Ufficiale giudiziario risulta che presso il terzo pignorato non vi sono beni/crediti da pignorare;
- in caso di pignoramento di beni mobili, se dal verbale di pignoramento redatto dall'Ufficiale giudiziario risulta la mancanza di beni da pignorare/impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nel caso in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

\*\*\* \*\*

Rimaniamo a Vostra disposizione per qualsiasi richiesta di ulteriore informazione o chiarimento. L'occasione ci è gradita per inviarVi i più cordiali saluti.

per IBI CONSULTING STP  
dott. Pietro Izzo

