

**IVA*****La disciplina delle note di variazione Iva alla luce delle recenti novità***

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

## AIUTI DI STATO: TUTTE LE REGOLE PER LE IMPRESE E I PROFESSIONISTI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con l'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) (cosiddetto Decreto “Sostegni-bis”), convertito senza sostanziali modifiche dalla legge di conversione 106/2021, viene riformulato l'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) in tema di **note di variazione ai fini Iva** al fine di prevedere, nell’ambito delle **procedure concorsuali**, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da **mancato pagamento** emettendo la nota di credito ai fini Iva già **a partire dalla data** in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l’infruttuoso esperimento della stessa.

Il tema non è nuovo e già il legislatore in anni non troppo lontani aveva “provato” ad introdurre una modifica dello stesso tenore.

Infatti, la **Legge di stabilità 2016** ([articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015](#)) aveva già novellato il citato **articolo 26 del decreto Iva** allo scopo di anticipare al **momento di apertura** di una **procedura concorsuale** la possibilità di emettere una **nota di credito** anziché doverne attendere **l'infruttuosa conclusione** per l'esercizio del relativo diritto.

Successivamente, però, la **Legge di bilancio 2017** ([articolo 1, comma 567, L. 232/2016](#)) ha abrogato la disposizione precedente, ripristinando la regola secondo cui l'emissione di nota di credito Iva e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'Iva corrispondente alle **variazioni in diminuzione**, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse **infruttuosamente**.

Le soluzioni ora proposte dal legislatore con la nuova disposizione in commento, rubricato “**Recupero iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali**”, rispondono anche e soprattutto ad esigenze di carattere comunitario posto che, come chiarito dalla **Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16** a commento della disposizione recata dall'[articolo 90](#), secondo paragrafo,

**della Direttiva 2006/112/CE** (direttiva Iva), uno **Stato non può subordinare la riduzione della base imponibile** dell'Iva all'**infruttuosità di una procedura concorsuale** qualora tale procedura **possa durare più di dieci anni**, poiché ciò violerebbe il **principio di neutralità** dell'imposta.

Entrando nel merito delle modifiche apportate dall'articolo 18 del Decreto Sostegni bis, il primo comma lettera a) elimina dal **comma 2** dell'articolo 26 del decreto Iva i riferimenti alle conseguenze delle **procedure concorsuali**, che vengono ora compiutamente disciplinate nel nuovo **comma 3-bis**, introdotto dalla **lettera b)** dell'articolo in esame.

### Nuovo “dies a quo” per il recupero dell’Iva

Nella nuova previsione viene in primo luogo chiarito che il cedente del bene o prestatore del servizio ha **diritto di portare in detrazione** l'imposta e di emettere **nota di variazione** anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente **già a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale**.

A questo proposito la **lettera f)** comma 1 del citato articolo 18 introduce un nuovo **comma 10-bis** all'**articolo 26 del decreto Iva**, per chiarire che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla **data della sentenza dichiarativa del fallimento** o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del **decreto di ammissione** alla procedura di **concordato preventivo** o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta invece fermo che il **diritto alla detrazione** dell'Iva recata dalla **nota di variazione** è esercitabile:

- dalla data del decreto che **omologa** un **accordo di ristrutturazione dei debiti**, ai sensi dell'[articolo 182-bis L.F.](#);
- dalla **data di pubblicazione** nel registro delle imprese di un **piano di risanamento e di riequilibrio**, pubblicato nel registro delle imprese e attestato ai sensi dell'[articolo 67, comma 3, lettera d\), L.F.](#).

Per contro, così come previsto dalle vigenti disposizioni, la **verifica della infruttuosità** della procedura di recupero **resta condizione indispensabile** per l'esercizio del diritto alla detrazione ove il mancato pagamento dipenda da **procedure esecutive individuali**.

### Procedura concorsuale senza obbligo di registrazione della nota di credito

La **lettera c)** dell'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) aggiunge un periodo al **comma 5** dell'**articolo 26 del**

**Decreto Iva.** Tale norma prevede, ai fini dell'esercizio del **diritto alla detrazione**, che il cessionario o il committente registrino la variazione (a norma dell'[articolo 23 del Decreto Iva](#), vale a dire **nel registro fatture**, ovvero a norma dell'[articolo 24](#) del medesimo decreto e, cioè, **nel registro corrispettivi**), nei limiti della detrazione operata, salvo il **diritto alla restituzione** dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Per effetto delle modifiche in commento, **si chiarisce** che l'obbligo di registrazione **non sussiste** nel caso in cui il **mancato pagamento deriva da procedure concorsuali** ai sensi del **comma 3-bis, lettera a), D.P.R. 633/1972**.

### **Nota di variazione in aumento in caso di successivo pagamento**

La **lettera d)** dell'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) introduce un nuovo **comma 5-bis** nell'[articolo 26 del Decreto Iva](#). Le nuove disposizioni prevedono che, se il **corrispettivo è pagato successivamente all'esperimento di procedure concorsuali o esecutive individuali** nei confronti del cessionario o committente, devono essere assolti gli **obblighi di registrazione** connessi alla variazione dell'imponibile o dell'imposta (**note di variazione in aumento** di cui all'[articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972](#)).

In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione della variazione di cui al comma 5 ha **diritto di portare in detrazione** l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

### **Ampie modalità di registrazione delle note di credito**

La **lettera e)** della richiamata disposizione, con una **norma di coordinamento**, introduce il riferimento al nuovo **comma 3-bis** nel **comma 8** dell'[articolo 26 del Decreto Iva](#).

Pertanto, anche nel caso di **procedure concorsuali o esecutive individuali** le variazioni possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante **apposite annotazioni in rettifica** sul registro fatture, sul registro corrispettivi e sul registro acquisti.

### **Norma di coordinamento per le procedure esecutive individuali**

Infine, la lettera g) del comma 1 apporta una modifica di coordinamento, stabilendo che le **norme di cui al comma 12** dell'articolo 26 si applicano **ai soli fini delle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.

Il richiamato **comma 12** stabilisce che una **procedura esecutiva individuale** si considera in ogni caso **infruttuosa**:

- a) nell'ipotesi di **pignoramento presso terzi**, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- b) nell'ipotesi di **pignoramento di beni mobili**, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la **vendita del bene pignorato è andata deserta**, si decida di interrompere la procedura esecutiva per **eccessiva onerosità**.

### Decorrenza delle nuove disposizioni

In ordine alla decorrenza della nuova disciplina, il comma 2 dell'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) prevede che le nuove norme sulle note di credito Iva:

- **emesse a seguito dell'apertura di procedure concorsuali** ai sensi [dell'articolo 26, comma 3-bis, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#);
- relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5 secondo periodo dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#),

si applicano alle **procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021** (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

### Il “nuovo” articolo 26 con dettaglio delle modifiche

#### COMMA 1 (invariato)

*Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.*

#### COMMA 2 (in vigore fino al 25.5.2021)

*Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca,*

#### COMMA 2 (in vigore dal 26.5.2021)

*Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, 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 o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.**

**COMMA 3 (invariato)**

*La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.*

**COMMA 3-BIS (in vigore dal 26.5.2021)**

**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.

**COMMA 4 (già abrogato)****COMMA 5 (in vigore fino al 25.5.2021)**

Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

**COMMA 5 (in vigore dal 26.5.2021)**

Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. **L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).**

**COMMA 5-BIS (in vigore dal 26.5.2021)**

**Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. 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.**

**COMMA 6 (già abrogato)****COMMA 7**

*La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.*

**COMMA 8 (in vigore fino al 25.5.2021)**

*Le variazioni **di cui ai commi 2, 3 e 5** e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.*

**COMMA 8 (in vigore dal 26.5.2021)**

*Le variazioni **di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5** e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.*

**COMMA 9**

*Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.*

**COMMA 10**

*La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.*

**COMMA 10-BIS (in vigore dal 26.5.2021)**

*Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.*

**COMMA 11 (già abrogato)****COMMA 12 (in vigore fino al 25.5.2021)**

*Ai fini del comma 2 una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*

**COMMA 12 (in vigore dal 26.5.2021)**

*Ai fini del comma 3-bis, lettera b) una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi*

*b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*  
*c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.*

*sono beni o crediti da pignorare;*  
*b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*  
*c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.*