

Risposta n. 79/2025

OGGETTO: IVA – Emissione nota di variazione ex art. 26 d.P.R. n. 633 del 1972 – Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione ex art. 64-bis d.lgs. n.14 del 2019

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante - nello svolgimento della propria attività di [...] - ha maturato un credito commerciale nei confronti della [BETA], documentato da diverse fatture attive, rimaste insolute.

Al riguardo, riferisce che la [BETA] ha depositato, in data [...] 2024, domanda per l'accesso al "Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione" - strumento di regolazione della crisi d'impresa disciplinato dagli articoli 64-bis e seguenti del

decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (di seguito Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, CCII) - attualmente in attesa di omologa giudiziale.

Ciò premesso, l'istante - in assenza di interventi normativi e documenti di prassi al riguardo - chiede di conoscere *«l'esatto momento in cui, al cospetto di un piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (ex art.64-bis CCII), sorge per il creditore il diritto all'emissione della nota di variazione e, segnatamente, se questo possa essere individuato:*

i. nell'anno di apertura della procedura ai sensi del 64-bis, comma quarto, CCII (anno 2024 nel caso in rassegna),

ii. nell'anno di emissione del decreto di omologa a sensi del 64-bis, comma ottavo, CCII (anno 2025 nel caso in rassegna);

iii. o, eventualmente, in un momento ancora diverso.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene *«corretto attendere la data (anno 2025) di emissione del decreto di omologa, all'esito del quale, entro i termini di cui [...] al comma 1, art. 19, Dpr 633/72 e quindi a più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2025 (anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione) emettere nota di credito a carico di [BETA] per un ammontare pari a quello del credito falcidiato ivi previsto».*

L'istante propende per tale soluzione anche nel presupposto che, soltanto alla data del provvedimento di omologa del Tribunale, potrà disporre di tutti gli elementi volti

a consentire il calcolo definitivo dell'importo da indicare nella nota di variazione, da emettere in base all'effettiva misura del credito falcidiato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che, il presente parere viene reso sulla scorta degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 26 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - nella parte in cui disciplina il diritto all'emissione di note di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, diritto avente natura facoltativa e limitato a specifiche ipotesi espressamente previste dal Legislatore - è stato oggetto di diversi interventi normativi nel corso degli anni.

Per quanto di interesse ai fini del presente interpello, la formulazione della norma vigente *ante* 26 maggio 2021, al comma 2, nell'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, di un'operazione ritualmente fatturata:

- a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali, subordinava l'emissione della nota di variazione in diminuzione alla conclamata infruttuosità di tali procedure;

- a seguito di accordo di ristrutturazione dei debiti o di un piano attestato, subordinava l'emissione della nota di variazione in diminuzione rispettivamente all'omologa dell'accordo, ai sensi dell'articolo 182-*bis* del Regio decreto 16 marzo 1942,

n. 267 (di seguito legge fallimentare), e alla pubblicazione nel registro delle imprese del piano, ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo decreto.

Tale versione dell'articolo 26 è stata, tuttavia, censurata dalla Corte di Giustizia UE a causa dell'eccessiva durata delle procedure concorsuali, al cui esito infruttuoso era subordinato il diritto alla detrazione dell'imposta non incassata.

Nello specifico, la sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, ha affermato che, *«[...] ai fini dell'armonizzazione della base imponibile, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva stabilisce che, all'interno del paese, tale base è, di norma, costituita da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.*

13 Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della sesta direttiva, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dallo stesso soggetto passivo al medesimo titolo (sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C€330/95, EU:C:1997:339, punto 15).

14 Conformemente a tale principio, l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva, che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniquale volta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente

o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C€330/95, EU:C:1997:339, punto 16).

15 L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva consente agli Stati membri di derogare alla regola di cui al punto precedente in caso di non pagamento totale o parziale.

[...]

17 Tuttavia, come la Corte ha già statuito, tale facoltà di deroga, strettamente limitata ai casi di non pagamento totale o parziale, si fonda sull'assunto che, in presenza di determinate circostanze e in considerazione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il non pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio (sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C €330/95, EU:C:1997:339, punto 18).

[...]

21 A tale proposito, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che le eccezioni devono essere interpretate in maniera restrittiva (v., in tal senso, sentenze del 20 giugno 2002, Commissione/Germania, C€287/00, EU:C:2002:388, punto 47; del 14 giugno 2007, Horizon College, C€434/05, EU:C:2007:343, punto 16, e del 21 marzo 2013, PFC Clinic, C€91/12, EU:C:2013:198, punto 23). Ebbene, dallo stesso testo dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva si evince che gli Stati membri, se è vero che possono derogare alla rettifica della base imponibile prevista al primo comma, non hanno tuttavia ricevuto dal legislatore dell'Unione la facoltà di escludere del tutto tale rettifica.

[...]

26 [...] lo scopo della deroga al diritto di riduzione della base imponibile prevista all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva è quello di tenere conto dell'incertezza intrinseca al carattere definitivo del non pagamento di una fattura.

27 Di tale incertezza, a quanto risulta, si tiene conto privando il soggetto passivo del suo diritto alla riduzione della base imponibile finché il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile, come prevede, in sostanza, la legislazione nazionale controversa nel procedimento principale. Si deve nondimeno constatare che lo stesso fine potrebbe essere perseguito accordando parimenti la riduzione allorché il soggetto passivo segnala l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque. Spetterebbe quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile. Una simile modalità sarebbe ugualmente efficace per raggiungere l'obiettivo previsto ma, al contempo, meno gravosa per il soggetto passivo, il quale assicura l'anticipo dell'IVA riscuotendola per conto dello Stato come ricordato al punto 23 della presente sentenza.

28 La constatazione di cui al punto precedente vale a fortiori nell'ambito di una legislazione nazionale come quella controversa nel procedimento principale, in applicazione della quale la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni. Un termine simile è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori soggetti a detta legislazione, nei casi di

non pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri manifestamente in grado di compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla sesta direttiva».

Per tali motivi, il Giudice Unionale ha ritenuto che, «[1]'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni».

Al fine di allineare la normativa interna alle indicazioni espresse dalla Corte di Giustizia UE, con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, l'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (Decreto Sostegni - bis), convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha novellato l'articolo 26, introducendo, tra l'altro, i commi 3-bis e 10-bis.

In particolare:

- il comma 3-bis, lettera a), stabilisce che, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario/committente assoggettato ad una procedura concorsuale, il diritto del cedente/prestatore ad emettere una nota di credito decorre dalla "data di avvio" di tale procedura, senza che sia prima necessario attenderne l'esito;

- il comma 10-*bis*, ai fini di cui al comma 3-*bis*, lettera a), elenca e definisce la "data di avvio" delle seguenti procedure concorsuali, ancorandola:

- alla sentenza dichiarativa del fallimento;
- al provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- al decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- al decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta, invece, inalterato, anche a seguito dell'intervento normativo, il termine di emissione della nota di variazione in presenza di un accordo di ristrutturazione del debito o di un piano attestato, fissato, rispettivamente, nella data del decreto di omologa dell'accordo e nella data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano.

Ciò in quanto tali istituti non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, poiché mancano sia del carattere della "concorsualità", sia di quello dell'"ufficialità". Si ricorda che per "concorsualità" si intende la partecipazione di tutti i creditori agli accordi, mentre per "ufficialità" si intende il coinvolgimento dell'autorità pubblica già a partire dalla fase di apertura della procedura (cfr. al riguardo la circolare del 29 dicembre 2021, n. 20/E).

Pertanto, con riferimento all'accordo di ristrutturazione dei debiti e al piano attestato, il momento da cui decorre il termine per emettere una nota di variazione in diminuzione non è stato anticipato, così come è accaduto per le procedure concorsuali, ma resta ancorato all'esito degli istituti attivati.

Ciò premesso, come si evince da quanto innanzi chiarito, il "Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione" - disciplinato dagli articoli 64-*bis* e seguenti,

CCII, introdotti dall'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 17 giugno 2022, n. 83, in attuazione della Direttiva (UE) 2019/1023 - non è ad oggi contemplato dal citato articolo 26 del decreto IVA.

In proposito, con specifico riferimento al Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza - che ha sostituito le disposizioni della legge fallimentare, con riferimento alle procedure e agli istituti avviati a seguito dalla sua entrata in vigore (15 luglio 2022), nonché introdotto nuovi istituti con l'intento di disciplinare le situazioni di crisi o insolvenza del debitore - la legge 9 agosto 2023, n. 111, contenente la delega al Governo per la riforma fiscale, ha previsto all'articolo 9 che, *«1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici:*

a) nell'ambito degli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14:

[...]

3) estendere a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza di cui al citato decreto legislativo n. 14 del 2019 l'applicazione delle disposizioni degli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dell'articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e l'esclusione dalle responsabilità previste dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e dall'articolo 2560 del codice civile».

Allo stato attuale, tuttavia, tale delega - nella parte in cui prevede che venga estesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e

10-bis, del decreto IVA a tutti gli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza - resta in attesa di attuazione.

Ciò nondimeno, in attesa del recepimento da parte del Governo dell'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 3) della legge delega n. 111 del 2023, si rammenta che la Corte di Giustizia UE, con la sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, nel "censurare" la precedente formulazione dell'articolo 26 del decreto IVA ha:

- "in ogni caso escluso" - nell'osservanza del principio di neutralità dell'IVA - che l'imprenditore, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, possa rimanere inciso dell'imposta versata all'erario;

- previsto che riduzione possa essere accordata *«allorché il soggetto passivo segnal[i] l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque»*.

Volendo recepire le indicazioni del Giudice Unionale, si ritiene che, nell'ipotesi di un "Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione" il diritto all'emissione della nota di variazione in diminuzione resti subordinato alla "conclusione dell'accordo" e, per l'effetto - in linea con la soluzione interpretativa prospettata dall'istante - che il termine per l'emissione della nota di credito, limitatamente all'importo falcidiato, decorra dal decreto di omologa del piano.

Resta fermo l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento - come previsto dal comma 1 dell'articolo 26 del decreto IVA - qualora, in un momento successivo, il corrispettivo oggetto di falcidia sia pagato, in tutto o in parte.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI a.i.
(firmato digitalmente)**