

Risposta n. 234/2025

OGGETTO: Concordato preventivo – consecuzione tra procedure concorsuali – emissione nota di variazione ex art. 26 d.P.R. 633 del 1972

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

QUESITO

La società ALFA, di seguito anche istante, espone quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di operare «*nel settore del commercio di articoli sportivi*» e di aver costruito, nel corso della propria attività, «*una fitta rete di rapporti commerciali*», tra cui figura quello con la società BETA, attiva «*nel settore retail con marchi di proprietà e marchi di terzi, quali, tra gli altri, ALFA*».

L'istante rappresenta che BETA, a causa di una crisi finanziaria che ha compromesso la propria capacità di soddisfare i creditori, «*ha deciso di fare ricorso allo strumento del concordato preventivo*», presentando, in data [...] dicembre 2020,

domanda *ex articolo 160 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito l. fall.)*, ammessa con decreto del [...] settembre 2021.

Revocata la predetta ammissione con provvedimento del [...] aprile 2022, «*in data [...] giugno 2022, BETA presentava ricorso per concordato preventivo ai sensi dell'art. 161/VI, l. fall.*».

In seguito ad alcune modifiche e rilievi, la società debitrice «*ha chiesto di essere ammessa alla procedura per concordato preventivo in continuità aziendale*», presentando un piano di riparto da adempiere entro il 31 dicembre 2027. Quindi, con decreto del [...] settembre 2023, il Tribunale ha ammesso la società alla procedura richiesta per poi disporne l'omologa con decreto del [...] giugno 2024.

ALFA fa presente che «*sulla base delle percentuali del decreto di omologa, l'istante avrebbe diritto a recuperare sulla quota capitale comprensiva di imponibile ed IVA un importo pari ad € [...] (di cui € [...] a titolo di imponibile ed € [...] a titolo di IVA), ossia nella misura offerta ai creditori di cui alla Classe I pari [...] %. Il rimanente credito pari ad € [...] (comprensivo di imponibile e imposta) sarebbe da falcidiare nel caso la procedura concorsuale di cui trattasi dovesse concludersi positivamente*».

Ciò premesso, l'istante «*chiede [...] se, in base all'articolo 26, co. 2 e 3-bis e all'art. 19 del Decreto IVA, possa procedere con l'emissione della nota di variazione in diminuzione ex art. 26, co. 2, del Decreto IVA per la parte di credito falcidiata in base al decreto di omologa del piano concordatario a partire dal momento in cui la società debitrice avrà adempiuto agli obblighi assunti in sede di concordato nei confronti dell'odierno istante, sì come convalidati nel decreto di omologa*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, dopo aver precisato che il caso di specie rientra nella disciplina di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - così come novellato dall'art. 18, co. 1, lett. a) del decreto-legge 25 maggio 2021 n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021 n. 106 - nel presupposto che le due procedure di concordato attivate da BETA sono «*da considerarsi come due procedure a sé stanti*», e dunque alle stesse non è applicabile il principio della *consecutio temporum* tra procedure concorsuali, nel senso che non ha rilevanza la prima procedura poi revocata, evidenzia che «*ha deciso di non avvalersi della facoltà prevista dal predetto comma 3-bis del Decreto IVA onde attendere l'effettiva conclusione della procedura di concordato preventivo a cui ha fatto seguito il decreto di omologa*.

A tal riguardo, ad avviso dell'istante, sarebbe ancora possibile emettere nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, co. 2 [...]

In particolare, secondo l'istante «*per coloro che decidano di attendere l'esito della procedura - non avvalendosi della facoltà di emettere la nota di variazione al momento di ammissione al concordato preventivo - la conclusione della procedura di concordato preventivo, che attesta il definitivo mancato pagamento del corrispettivo, può costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione ex art. 26, co. 2 del Decreto IVA. Detto altrimenti, il diritto alla detrazione sarebbe subordinato alla "infruttuosità" della procedura concorsuale, perché è solo al verificarsi di tale condizione che si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore.*

Pertanto, alla luce di quanto anzidetto, si è del parere che l'istante potrebbe emettere nota di variazione in diminuzione una volta che la società debitrice abbia adempiuto agli obblighi assunti in sede di concordato, sì come convalidati nel decreto di omologa del [...] giugno 2024».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si rileva che il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di intervento, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Resta, dunque, impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 26 del decreto IVA - nella parte in cui disciplina il diritto all'emissione delle 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 diverse modifiche nel corso degli anni.

La formulazione della norma vigente *ante 26 maggio 2021*, al comma 2, nell'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, di una 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, e alla pubblicazione nel registro delle imprese del piano, ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo decreto.

Con la sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, la Corte di Giustizia UE ha affermato il principio in ragione del quale «[l']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, l'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (di seguito 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 cedente/prestatore può emettere una nota di credito a partire dalla data in cui il primo è assoggettato alla predetta 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;

- il comma 10-*bis*, ai fini di cui al comma 3-*bis*, lettera a), definisce il momento a partire dal quale il debitore può ritenersi assoggettato alle predette procedure, ossia:

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

Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del Decreto Sostegni-*bis*, le descritte modifiche normative apportate all'articolo 26 del Decreto IVA trovano applicazione solo con riferimento alle **procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021**, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-*bis*.

I primi chiarimenti in ordine all'applicazione della nuova previsione sono stati forniti con la Circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, la quale ha precisato che «[...] *qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-bis e 10-bis, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale.*

[...]

Con le citate nuove previsioni in tema di variazione dell'imponibile, il legislatore ha, quindi, voluto "anticipare" il dies a quo relativo all'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del creditore in relazione alle procedure concorsuali.

[...]

In aderenza alla nuova formulazione della norma, si ritiene che l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non risulti preclusa al cedente/prestatore (credитore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente. Deve, quindi, intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla "necessaria partecipazione del creditore al concorso" (cfr. circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, paragrafo 2.a, nonché risoluzioni n. 155/E del 12 ottobre 2001, n. 89/E del 18 marzo 2002 e n. 195/E del 16 maggio 2008).

[...]

Ciò posto, in caso di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali:

- la data a partire dalla quale sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cedente/prestatore è quella in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura stessa;

- la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, ossia, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata:

- la sentenza dichiarativa del fallimento;

- *il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;*
- *il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;*
- *il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;*
- *la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, 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».*

Tanto premesso, con riferimento alla prima questione posta dall'istante - applicabilità o meno del novellato articolo 26 del decreto IVA alla fattispecie in questione - è opportuno evidenziare che il principio della *consecutio* tra procedure concorsuali non opera con riferimento al caso in esame.

Al riguardo, si rileva che il principio della "consecuzione tra procedure" - normato ad opera del decreto-legge 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 (art. 69-*bis*, comma 2, l. fall. - oggi art. 170, comma 2 del Codice della Crisi di impresa) - si riferisce letteralmente alla "confluenza" di una procedura concorsuale, inizialmente attivata dall'imprenditore, nel successivo fallimento (oggi liquidazione giudiziale). Ciò sulla base della considerazione che il presupposto per l'avvio della procedura fallimentare - ossia lo stato di insolvenza irreversibile - sia da ritenersi sussistente già al momento dell'esperimento della precedente procedura.

Il citato articolo 69 - *bis*, comma 2, nello specifico, consente di far retroagire, all'avvio della prima procedura, la determinazione del c.d. "periodo sospetto" (lasso

temporale a cui rapportare gli atti pregiudizievoli ai creditori) ai fini dell'esperimento dell'azione revocatoria.

Per effetto dell'evoluzione della disciplina in materia di crisi di impresa - a seguito anche del recepimento delle direttive unionali - il proliferare di procedure atte a gestire lo stato di crisi o di insolvenza, ha spinto lo stesso legislatore a riconoscere espressamente (cfr. le modifiche operate dal decreto legislativo 13 settembre 2024, n. 136, cd. Correttivo-*ter* al CCII) la consecuzione anche tra i differenti strumenti di regolazione della crisi (accordi di ristrutturazione dei debiti, concordato preventivo. etc.) e la liquidazione giudiziale.

Peraltro, la giurisprudenza di legittimità - nell'estendere il principio in parola anche tra procedure minori - ha chiarito che la consecuzione prescinde dalla mera successione cronologica tra procedure e richiede che venga riscontrata l'unicità di causa (cfr. Cassazione 11 giugno 2019, n. 15724), che va accertata in concreto da parte dell'autorità giudiziaria.

Conseguentemente, ai fini del presente interpello - stante l'autonomia tra le due procedure di concordato intraprese da BETA - per l'emissione della nota di variazione, occorre aver riguardo alla data di avvio della seconda procedura che, nella specie, è successiva al 26 maggio 2021.

La disciplina applicabile è, pertanto, quella contenuta nell'articolo 26 del decreto IVA, come modificato dal richiamato Decreto Sostegni-*bis*.

Con riferimento, invece, alla seconda questione - relativa al momento di emissione della nota di variazione - si rammenta che, ad integrazione dei chiarimenti resi con la citata circolare n. 20/E del 2021, con la risposta ad interpello numero 485/

E, pubblicata il 3 ottobre 2022, è stato chiarito che, «*laddove il cedente/prestatore, ritenendo di poter utilmente recuperare il proprio credito scegliesse di insinuarsi al passivo e di non avvalersi della facoltà prevista dal predetto comma 3-bis, e la procedura si rivelasse infruttuosa, il medesimo potrebbe comunque avvalersi di quanto disposto dal comma 2 dello stesso articolo 26, secondo cui "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 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".*

Come già più volte chiarito dalla prassi, il citato articolo 26, comma 2, riferendosi anche alle figure "simili" alle cause di "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione" consente di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un'operazione fatturata può venire 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.

Ne consegue che, per coloro che decidano di attendere l'esito della procedura - non avvalendosi della facoltà di emettere la nota di variazione alla sua apertura - la definitività del piano di riparto infruttuoso, che attesta il definitivo mancato pagamento

del corrispettivo, può costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione ex comma 2 dell'articolo 26» (cfr. in tal senso anche la Risposta a Quesiti di ITALIAOGGI del 26 gennaio 2022, pagina 26).

Resta inteso che, se il cedente decide di insinuarsi al passivo e di non emettere la nota di variazione in applicazione di quanto disposto dai commi 3-*bis* e 10-*bis* dell'articolo 26, deve attendere l'esito infruttuoso della procedura, restando in ogni caso preclusa la possibilità di emettere la nota di variazione una volta decorso il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione correlato al "dies a quo" individuato dai predetti commi.

In conclusione, con riguardo al caso prospettato nell'istanza, si ritiene che:

- non rilevi il principio della consecuzione tra procedure concorsuali;
- operi pienamente l'articolo 26 di cui al decreto IVA, così come novellato dal Decreto Sostegni-*bis*;
- l'istante, avendo deciso di partecipare alla procedura, possa legittimamente attendere la conclusione della procedura di concordato allo stato aperto ed emettere nota di variazione in diminuzione in caso di esito infruttuoso della stessa.

Si condivide, pertanto, la soluzione proposta.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**