

Risposta n. 276/2025

OGGETTO: Note di variazione IVA – Concordato preventivo convertito in liquidazione giudiziale – articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

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

L'istante, nell'esercizio della propria attività d'impresa, riferisce di vantare un credito nei confronti della società [BETA] di importo pari a [...] euro per la fornitura di merce per la quale sono state emesse e regolarmente registrate le relative fatture.

Secondo quanto rappresentato nell'istanza, in data [...] 2015, la ditta debitrice è stata ammessa alla procedura di concordato preventivo ex articoli 160 e seguenti del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. "Legge fallimentare"), omologato dal

Tribunale di [...] il [...] 2016. La proposta concordataria prevedeva il pagamento del 10% del credito in favore dei creditori chirografari appartenenti alla Classe 3, come *[ALFA]*.

Con provvedimento del [...] 2024, lo stesso Tribunale ha dichiarato l'apertura della liquidazione giudiziale della *[BETA]*, senza avere preventivamente dichiarato la risoluzione del precedente concordato preventivo, in considerazione dell'intervenuta scadenza del termine annuale di cui all'articolo 186 L.F., come precisato nel progetto di stato passivo predisposto dal curatore.

Nell'ambito della procedura liquidatoria, l'istante riferisce di aver presentato domanda di ammissione al passivo per l'intero credito di [...] euro, in linea capitale, oltre accessori, che, tuttavia, è stata accolta dal Giudice Delegato limitatamente alla somma di [...] euro, riducendo il credito secondo la percentuale stabilita dal precedente piano di concordato.

A fronte di tale riduzione, l'istante ritiene che «[...] *il credito di [ALFA] è stato dichiarato formalmente estinto per la parte coperta dalla falcidia concordataria, con conseguente definitivo venir meno di qualsivoglia obbligo giuridico del debitore verso l'istante, limitatamente a tale porzione di credito (il 90%)*».

Di conseguenza, in linea con i chiarimenti forniti con la risposta ad interpello n. 126 del 3 giugno 2024 in merito ad una fattispecie analoga, l'istante ritiene che la nota di variazione per il recupero dell'IVA debba essere emessa ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA") nella formulazione antecedente le modifiche apportate con l'articolo 18, comma 1, lettera a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, c.d. "Decreto Sostegni-bis". Ciò in considerazione

della circostanza che l'attuale procedura di liquidazione giudiziale, sebbene apertasi in data [...] 2024, rappresenterebbe la trasformazione della precedente procedura di concordato preventivo cominciata fin dall'anno 2015.

Tuttavia, con riferimento alla parte di credito coperta dalla falcidia concordataria (90%), applicando i chiarimenti resi in passato dalla prassi (cfr. circolare del 17 aprile 2000, n. 77/E), l'emissione della nota di variazione sarebbe inibita dalla circostanza che detto credito non risulta formalmente ammesso al passivo fallimentare, per i motivi sopra esposti.

Ciò nonostante, ritiene, comunque, *«sussistente la certezza giuridica dell'infruttuosità della procedura di liquidazione giudiziale [BETA], proprio in considerazione dell'estinzione della parte di credito coperta dalla falcidia concordataria (90%), che ha causato la non ammissione al passivo»*.

A parere dell'istante, *«Tale oggettiva esclusione comporterà l'impossibilità pratica di ricevere riparti dalla procedura e varrà, quindi, anche ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione ex art. 26 D.P.R. n. 633/72»*.

Tanto premesso, si chiedono chiarimenti in merito alla possibilità di recuperare l'IVA incorporata nella parte di credito esclusa dalla procedura concorsuale ed il termine entro il quale emettere la relativa nota di variazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, richiamato l'orientamento della giurisprudenza della Corte di giustizia europea circa la corretta interpretazione degli articoli 90 e 185 della Direttiva 2006/1127CE, ritiene di poter procedere al recupero dell'IVA incorporata nella parte di

credito esclusa dalla procedura concorsuale entro il termine indicato dall'articolo 19 del decreto IVA, emettendo la nota di variazione entro e non oltre il 30 aprile 2026. Ciò in quanto, essendo stata rigettata la domanda di ammissione al passivo in data 14 maggio 2025, la certezza giuridica dell'infruttuosità della procedura, limitatamente a tale parte di credito, si è verificata nel corso dell'anno 2025.

In particolare, l'istante fa riferimento ad una pronuncia dell'11 giugno 2020 ove *«la Corte di Giustizia Europea (causa C-146/19) ha ritenuto recuperabile l'IVA da parte del contribuente anche in assenza di formale insinuazione del credito al passivo concorsuale.*

Tale pronuncia evidenzia il fine di non compromettere la recuperabilità dell'IVA da parte del contribuente per motivi meramente formali, quali possono essere, ad esempio, la mancata ammissione del credito, in situazioni in cui, per contro, non possono sussistere dubbi sul fatto che il mancato pagamento di un credito possa essere considerato certo e definitivo».

Peraltro, fa presente come il novellato articolo 26 del decreto IVA costituisca la dovuta e più volte sollecitata trasposizione interna dei principi assolutamente consolidati nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea, consentendo di effettuare la riduzione della base imponibile dell'IVA fin dall'apertura delle procedure concorsuali avviate successivamente all'entrata in vigore della riforma legislativa.

Al riguardo, segnala che la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2021, n. 20/E, esplicativa della novella legislativa, precisa espressamente che, diversamente dai precedenti documenti di prassi, non è più richiesta la necessaria

partecipazione al concorso (paragrafo n. 2.1) ai fini dell'emissione della nota di variazione *ex* articolo 26 del decreto IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza, in capo all'istante, di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge e dai documenti di prassi ai fini della spettanza di eventuali benefici tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

Premesso quanto sopra, occorre ricordare che l'articolo 26 del decreto IVA, come da ultimo modificato dall'articolo 18, comma 1, lettera a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, nel disciplinare ai commi 2 e seguenti i casi in cui è consentita la variazione in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta, al comma 3*bis* dispone che la variazione può aver luogo 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 [...]».

Il successivo comma 10bis del citato articolo 26 prevede, inoltre, che *«ai fini del comma 3bis, 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»*.

Le norme innanzi citate, dunque, subordinano l'emissione della nota di variazione all'apertura di una procedura concorsuale, senza dover attendere l'eventuale esito infruttuoso della stessa, condizione richiesta, invece, prima della modifica normativa ad opera del decreto Sostegni-bis.

Per effetto di quanto disposto dal comma 2 del citato articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021, le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 3-bis, lettera a), si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso.

Nella fattispecie oggetto di interpello, al fine di individuare il momento di emissione della nota di variazione, occorre preliminarmente stabilire se sia applicabile l'attuale formulazione dell'articolo 26 del decreto IVA oppure quella vigente ante 26 maggio 2021, in virtù del principio della *consecutio* tra procedure concorsuali.

Al riguardo, come evidenziato con la recente risposta ad interpello n. 234 pubblicata sul sito *internet* della scrivente in data 9 settembre 2025, *«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».

Nel caso di specie, nel decreto di formazione ed esecutività dello stato passivo del [...] 2025 (doc. n. 3 allegato all'istanza di interpello), il giudice delegato evidenzia:

«che l'apertura della liquidazione giudiziale non consegue ad una previa risoluzione della procedura di concordato omologata, mai intervenuta in difetto di tempestiva istanza ex art. 186 L.F.;

che, pertanto, la procedura di liquidazione giudiziale deriva dalla riscontrata insolvenza della società debitrice (derivante sia dalle obbligazioni concordatarie, sia dalle debitorie maturate successivamente e quindi non ricomprese nella debitoria del concordato preventivo inadempito), senza che l'accordo concordatario sia mai stato risolto;

che, conseguentemente, la quota del credito da ammettere al passivo coincide con l'importo concordatario falcidiato come da piano omologato (circostanza che per la parte è peraltro ininfluyente anche ai fini fiscali);».

La consecuzione fra il concordato preventivo e la liquidazione giudiziale sembrerebbe, dunque, acclarata dal giudice, essendo le due procedure originate da un medesimo unico presupposto costituito dallo "stato d'insolvenza".

Di conseguenza, ai fini dell'emissione delle note di variazione, torna applicabile la disciplina di cui all'articolo 26 del decreto IVA nella formulazione vigente ante 26 maggio 2021 e, con riguardo all'importo del credito ammesso al passivo, l'istante dovrà attendere che sia definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura in esame, secondo i chiarimenti già resi in passato dalla prassi (cfr. le circolari 17 aprile 2000 n. 77/E e 7 aprile 2017, n. 8/E).

Con riferimento, invece, alla quota percentuale del credito non ammesso al passivo nella liquidazione giudiziale, corrispondente all'importo "falcidiato" in sede di concordato preventivo, si è dell'avviso che l'istante possa emettere la nota di

variazione in diminuzione ai fini IVA dal momento in cui diventa definitivo il decreto di formazione ed esecutività dello stato passivo, poiché è in tale momento che si configura l'irrecuperabilità della parte del credito falcidiato.

La definitività del "decreto di formazione ed esecutività dello stato passivo" sancisce, di fatto, l'irrealizzabilità della pretesa creditoria con riguardo al credito "falcidiato", che non subirà alcun effetto dalle vicende che caratterizzano la procedura di liquidazione giudiziale; la definitività della sorte dell'importo falcidiato determina, in buona sostanza, il verificarsi della ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore analogamente a quanto accade in presenza di una procedura concorsuale rimasta infruttuosa.

Ciò, in linea con i chiarimenti già resi nella risposta ad interpello n. 102 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 10 marzo 2022, ove viene precisato che *«Con ogni evidenza, quindi, per le procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, il presupposto che consente di emettere la nota di variazione in diminuzione per "mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali [...] rimaste infruttuose" si realizza allorquando la pretesa creditoria rimane insoddisfatta "per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo", ovvero quando "si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore"».*

Si rammenta, infine, stante il richiamo all'articolo 19 del decreto IVA contenuto nel citato articolo 26, che la nota di variazione in diminuzione è emessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto, mentre il diritto alla detrazione andrà esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la nota è stata emessa ed alle condizioni esistenti

al momento del sorgere del diritto medesimo (cfr., per tutte, la risposta ad interpello n. 32 pubblicata il 13 gennaio 2023).

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