

**Risposta n. 126/2024**

***OGGETTO: IVA – Note di variazione – Infruttuosità procedura concordato preventivo – articolo 26 del DPR. 26 ottobre 1972, n. 633***

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

**QUESITO**

La società [ALFA] (nel prosieguo "istante" e/o "prestatore"), al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA"), fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - impegnata nella gestione dei servizi energetici e tecnologici, per clienti sia pubblici che privati - vanta «*un credito pari ad euro (...) per le fatture emesse dal 2012 al 2015 nei confronti della società [BETA] (...), ad oggi, mai pagate.*

*Tali fatture sono relative ai servizi svolti dall'A.T.I., di cui facevano parte sia [ALFA] che [BETA], nell'ambito della convenzione sottoscritta con la Regione (...)*

*avente ad oggetto "multiservizio tecnologico e fornitura vettori energetici agli immobili in proprietà o nella disponibilità delle Aziende Unità Sanitarie Locali, delle Aziende Ospedaliere, degli Ospedali Classificati o Assimilati e degli Istituti Scientifici ubicati nella committente".*

*Per completezza, si precisa che il credito vantato da [ALFA] ammontava originariamente ad euro (...). Tuttavia, esso è stato oggetto di rinuncia parziale da parte di [ALFA] nell'ambito di una transazione stragiudiziale (...) che ha posto fine alla controversia sorta con [BETA](...).*

*Pertanto, il credito residuo di [ALFA], oggetto della presente istanza d'interpello, ammonta ad euro (...).*».

*Al riguardo, l'istante riferisce che, «A causa di una crisi aziendale e tenuto conto dell'impossibilità di adempiere alle proprie obbligazioni di pagamento, [BETA], con ricorso depositato in data [...] 2017 presso il Tribunale di (...), ha presentato domanda di ammissione al concordato preventivo ex art. 161, sesto comma, l.fall., ed ha provveduto, nei termini concessi dal giudice, al deposito del piano concordatario e di tutta la relativa documentazione.*

*Il Tribunale, accertata la sussistenza delle condizioni in fatto e in diritto, ha omologato il concordato preventivo in data [...] 2018 (...).*

*La proposta concordataria si basa su un piano in continuità aziendale (...) e prevede la realizzazione di un attivo sufficiente a soddisfare i creditori sia privilegiati che chirografari nell'arco temporale di quattro anni.*

*In particolare, il piano concordatario ha previsto il pagamento parziale dei creditori chirografari, tra cui figura anche [ALFA], nella misura del 33,70% dei crediti ammessi al concordato.*

*In sostanza, il decreto di omologa del piano concordatario ha determinato una falcidia pari al 66,30% del credito chirografario vantato da [ALFA]».*

*Tuttavia, «Il termine di quattro anni dall'omologa del piano previsto per l'adempimento delle obbligazioni concordatarie è ormai decorso e il credito vantato da [ALFA] non è ancora stato soddisfatto, se non in minima parte, per sopravvenute difficoltà di smobilizzazione dell'attivo patrimoniale (...).*

*Per la precisione, [ALFA], ad oggi, ha ricevuto l'importo di € (...) (ossia il 5% su un credito di oltre (...) milioni ammesso al concordato).*

*Viste le difficoltà di realizzo, [BETA], nella persona del nominato Liquidatore giudiziale, ha proposto la sottoscrizione di un ulteriore accordo transattivo a parziale modifica delle obbligazioni concordatarie.*

*Con tale atto [BETA] si impegnerà a riconoscere a [ALFA], non più il 33,70% del credito ammesso al concordato, bensì un ulteriore 5% del credito ammesso al concordato (al netto dei pagamenti già effettuati pari anch'essi al 5%).*

*[ALFA], subordinatamente al pagamento di quanto stabilito, si impegnerà, a sua volta, a rinunciare anche al maggior credito risultante dal piano omologato a completa chiusura del concordato (...).*

*Tale accordo, una volta formalizzato, dovrà obbligatoriamente essere sottoposto al parere preventivo dei commissari giudiziali, in conformità a quanto stabilito nel decreto di omologa (...).*

*Inoltre, ottenuto il parere favorevole dei commissari giudiziali e l'autorizzazione del Comitato dei creditori, l'accordo verrà sottoposto al vaglio finale del Giudice delegato.*

*In sostanza, in base a tale ulteriore accordo il credito chirografario di [ALFA] subirà una falcidia complessiva del 90 %».*

Tutto ciò premesso - in merito all'emissione della nota di variazione - l'istante chiede:

*«1) se la variazione in diminuzione potrà essere operata per il 90% del credito, compresa, cioè, non soltanto la parte di credito (66,30%) falciata in base al decreto di omologa del piano concordatario, ma anche l'ulteriore quota oggetto dell'accordo successivo sottoscritto nella fase esecutiva del concordato»;*

*«2) se il fallimento del medesimo debitore, che antecedentemente ha fatto ricorso (evidentemente senza successo) al concordato preventivo, possa considerarsi una nuova procedura».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante - dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia - con riferimento al quesito di cui punto 1) - ritiene *«di poter emettere la nota di variazione in diminuzione per il 90% del credito, comprensivo, non soltanto del 66,30 % del credito falciato in sede di omologa del piano, bensì anche dell'ulteriore quota del credito oggetto di falcidia nell'accordo successivo.*

*Quest'ultimo, infatti, non rientra nei "sopravvenuti accordi" tra le parti di cui al comma 3 dell'art. 26 che comportano il venir meno dell'operazione, ma*

*piuttosto nell'ipotesi di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose».*

Con riferimento, invece, al quesito di cui punto 2), ritiene *«che l'eventuale fallimento del debitore [BETA] sia da considerarsi una nuova procedura rispetto al concordato preventivo cui si applica l'art. 26, comma 3-bis, lett. a), con conseguente possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione per la totalità del credito vantato da [ALFA] e non pagato pari ad € (...), sin dall'apertura della stessa».*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si fa presente che i chiarimenti relativi ai quesiti formulati dall'istante sono resi sulla base delle informazioni e dei fatti dallo stesso rappresentati, qui assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e completezza, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Resta parimenti esclusa dalla trattazione che segue - in quanto non oggetto di chiarimenti - ogni valutazione in merito alla sorte del credito a cui l'istante ha rinunciato nell'ambito della transazione stragiudiziale antecedente l'omologa del concordato preventivo, pari a (...) euro [differenza tra (...) euro (credito inizialmente vantato dall'istante) e (...) euro (credito ammesso alla procedura di concordato preventivo)].

Ciò detto, 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, dispone al comma 2 che, *«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».*

Il successivo comma 3-bis, introdotto dal citato articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021, prevede che, *«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».*

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

Dunque, per i concordati preventivi avviati in data antecedente al 26 maggio 2021 si applicano i chiarimenti già resi in passato dalla prassi (per tutti la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, paragrafo 13.2), con cui è stato chiarito che, *«In caso di concordato preventivo, trattandosi di procedura concorsuale, la nota di variazione può essere emessa solo quando è definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura.*

*Al fine di individuare il momento in cui tale circostanza si verifica, tornano applicabili i chiarimenti forniti con circolare n. 77/E del 17/4/2000, secondo cui occorre fare riferimento non solo al decreto di omologazione del concordato che, ai sensi dell'art. 181 della legge fallimentare chiude il concordato, ma anche al momento in cui il debitore adempie gli obblighi assunti nel concordato stesso.*

*Ne consegue che laddove, in caso di mancato adempimento, ovvero in conseguenza di comportamenti dolosi, venga dichiarato il fallimento del debitore, la rettifica in diminuzione può essere eseguita, solo dopo che il piano di riparto dell'attivo sia divenuto definitivo ovvero, in assenza di un piano, dopo la scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento».*

Tanto premesso, si anticipa per continuità espositiva, la risposta al secondo quesito, concernente il momento di emissione della nota di variazione nel caso in cui, nel corso della procedura di concordato preventivo di cui si discute - avviata nel 2017 - dovesse essere dichiarato il fallimento del debitore - certamente *post* 26 maggio 2021 - e, in particolare, se torni applicabile al caso di specie l'attuale formulazione dell'articolo 26 del decreto IVA piuttosto che quella vigente *ante* 26 maggio 2021.

Al riguardo, è utile richiamare l'articolo 69-*bis* del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, secondo cui, «*Nel caso in cui alla domanda di concordato preventivo segua la dichiarazione di fallimento, i termini di cui agli articoli 64, 65, 67, primo e secondo comma, e 69 decorrono dalla data di pubblicazione della domanda di concordato nel registro delle imprese*».

Il medesimo principio della *consecutio temporum*, si rinviene nell'attuale codice della crisi d'impresa, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, ove all'articolo

170, comma 2, si dispone che «2. *Quando alla domanda di accesso a una procedura concorsuale segue l'apertura della liquidazione giudiziale, i termini di cui agli articoli 163, 164, 166, commi 1 e 2, e 169 decorrono dalla data di pubblicazione della predetta.*».

Il legislatore ha, dunque, inteso sancire il principio secondo cui sussiste un collegamento temporale fra le diverse procedure concorsuali, destinate a regolare una situazione di dissesto dell'impresa.

Il medesimo principio di continuità è stato ribadito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24056 del 6 settembre 2021, laddove ha chiarito che, «*Come è noto, la dichiarazione di fallimento seguita al concordato preventivo attua non un fenomeno di mera successione cronologica, ma di "consecuzione di procedimenti", che, pur formalmente distinti, sul piano funzionale finiscono per essere strettamente collegati, nel fine del rispetto della regola della par condicio, avendo le due procedure a presupposto un analogo fenomeno economico; si opera, in tal modo, una considerazione unitaria della procedura di concordato preventivo, cui sia succeduta quella di fallimento, pur nella formale distinzione dei procedimenti. Tale principio presenta un valore sistematico, in quanto caratterizzato dall'esigenza di salvaguardia dell'interesse superiore di concreta attuazione della par condicio creditorum, anche contro eventuali espedienti tesi a vanificarla (cfr., da ultimo, Cass. 29 marzo 2019, n. 8970).*

*Come da tempo rilevato (ex multis, Cass. 29 marzo 2016, n. 6045, la quale ricorda i precedenti di Cass. n. 5527/2006, n. 21326/2005, n. 17844/2002 e l'orientamento costante fin dalla remota Cass. n. 3981/1956), la c.d. consecuzione fra le procedure concorsuali implica che esse siano originate da un medesimo unico presupposto, costituito dallo "stato d'insolvenza".*



*La consecuzione si sostanzia nella considerazione unitaria della procedura di concordato preventivo, cui è succeduta quella di fallimento, con retrodatazione del termine iniziale del periodo sospetto per la revocatoria fallimentare.*

*[...]*

*Pertanto, la conclusione della comunanza di presupposto oggettivo non è mutata, per il caso di consecuzione, neppure nel passaggio alle nuove norme, giacchè anche in queste l'accesso al concordato non esclude l'insolvenza. Ove il dissesto sia accertato con la successiva dichiarazione di fallimento, resta intatta la logica unitaria, per quanto il procedimento resti articolato in diversi momenti; il che consente, infine, di rapportare quel medesimo dissesto alla data della prima procedura; l'unitarietà non recede ove sussista uno iato temporale nella successione dei procedimenti, essendo infine manifestazione di un'unica crisi d'impresa.*

*Se, quindi, il concordato preventivo può essere proposto dall'imprenditore in stato di crisi, ove al concordato segua il fallimento, la sequenza dà luogo ad una procedura unitaria, che ha inizio con la prima, onde essa viene assunta come base cronologica di riferimento per individuare la disciplina delle azioni revocatorie.».*

*[...]*

*Occorre, dunque, affermare il principio di diritto, secondo cui non è precluso al giudice dell'opposizione allo stato passivo fallimentare, ai sensi dell'art. 98 L.F., accertare, in concreto, la consecuzione di procedure tra il concordato preventivo ed il successivo fallimento, ai fini dell'ammissione del credito in via meramente chirografaria e non ipotecaria, non rilevando, in contrario, la circostanza che la sentenza dichiarativa di fallimento abbia accertato lo stato di insolvenza quale presupposto del medesimo,*

*senza indagare, altresì, se esso preesistesse alla domanda di concordato preventivo, quale suo specifico presupposto».*

Diversamente da quanto sostenuto dall'istante, non è, dunque, possibile ravvisare, al momento della dichiarazione di fallimento, l'avvio di una nuova procedura concorsuale.

Ciò detto, tenuto conto che il concordato preventivo, di cui è parte l'istante in qualità di creditore, è stato avviato prima del 26 maggio 2021, tornano applicabili le disposizioni di cui all'articolo 26 del decreto IVA *ante* riforma, sicché, ai fini dell'emissione della nota di variazione l'istante dovrà attendere l'"infruttuosità" della procedura concorsuale. Pertanto, nel caso ipotizzato dall'istante, ove il debitore dovesse fallire, occorrerà *«fare riferimento alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso»*. (Cfr. circolare n. 77/E del 2000).

Con riguardo, invece, al quesito concernente la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione per il 90% del credito [costituito dalla quota di credito falciata in base al decreto di omologa del piano concordatario, pari al 66,30% del credito ammesso alla procedura di concordato preventivo (...), e dall'ulteriore quota che sarà falciata a seguito dell'accordo sottoscritto nella fase esecutiva del concordato, pari, secondo l'istante, al 23,70% del medesimo credito], si osserva quanto segue.

Nel presupposto che, dalla bozza dell'atto di transazione prodotta e da quanto affermato dall'istante, risulta che, *«l'accordo dovrà essere obbligatoriamente sottoposto al preventivo parere favorevole dei commissari giudiziali nominati e all'autorizzazione del Comitato dei creditori e sarà, altresì, vidimato dal Giudice delegato in sede di*

*autorizzazione al prelievo delle somme», si ritiene condivisibile la soluzione prospettata dall'istante, ossia che l'atto di transazione, a composizione di una documentata controversia, non costituisce un sopravvenuto accordo tra le parti - cui fa riferimento l'articolo 26, comma 3, del decreto IVA quando impone una limitazione temporale di un anno all'emissione della nota di variazione - ma rientra piuttosto nell'ambito degli accordi formalizzati nel corso della procedura concorsuale.*

A conferma di tali conclusioni, si osserva che nel decreto di omologa allegato all'istanza è previsto che, *«(...) Nel corso della liquidazione, ove necessario, potranno essere presentate modifiche o integrazioni al programma, da sottoporre anch'esse al parere dei commissari giudiziali ed all'approvazione del comitato dei creditori.*

*3. I commissari giudiziali, nel loro parere verificheranno che il programma sia conforme al decreto di omologa e rispondente agli interessi dei creditori; (...).*

*7. Eventuali transazioni - proposte dal liquidatore - dovranno essere anch'esse sottoposte al parere preventivo dei commissari giudiziali ed autorizzate dal comitato dei creditori. (...)*».

Resta inteso che, per avere certezza di quanto concretamente sia infruttuosa la procedura di concordato preventivo, occorrerà avere riguardo, oltre che alla sentenza di omologazione (art. 181) divenuta definitiva, anche al momento in cui il debitore concordatario effettivamente adempie agli obblighi assunti in sede di concordato.

**IL VICE DIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
(firmato digitalmente)**