

**A TUTTI I CLIENTI  
LORO SEDI**

**Circolare n. 9  
13.12.2021**

**Oggetto: La disciplina delle note di variazione IVA – novità**

L'art. 18 del **D.L. 25.05.2021 n. 73, c.d. D.L. "Sostegni - bis"** (conv. L. 23.07.2021 n. 106), in vigore dal 26.05.2021, ha modificato l'art. 26 del DPR n. 633/1972 concernente la **disciplina IVA delle note di variazione**.

Si ricorda che l'emissione di note di variazione in aumento o in diminuzione ai fini Iva è subordinata al fatto che in relazione all'operazione sia stata emessa fattura ed in seguito si sono verificati eventi che comportano modifiche all'imponibile ed all'imposta.

Inoltre, mentre le note di variazione in **aumento sono obbligatorie**, quelle in **diminuzione sono facoltative** e consentite al verificarsi delle seguenti ipotesi:

1. dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
2. applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
3. mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali;
4. mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

**Le modifiche operate dal D.L. Sostegni-bis riguardano esclusivamente la disciplina delle note di variazione in diminuzione (note di credito) che possono essere emesse nei confronti di soggetti sottoposti a procedura concorsuale.**

In particolare, l'elemento di novità consiste **nell'anticipazione dei termini per il recupero**, da parte del cedente o prestatore, **dell'IVA non pagata** dal rispettivo cessionario o committente sottoposto a procedura concorsuale, al fine di fronteggiare taluni effetti negativi della crisi economica generata dalla pandemia COVID-19.

Di seguito si ripercorre la disciplina IVA delle note di variazione in diminuzione, soffermandosi principalmente sulle note di credito emesse nei confronti dei soggetti sottoposti a procedura concorsuale.

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

## Note di credito emesse nelle ipotesi di: dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili e di applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente

Per quanto concerne le ipotesi di emissione di note di variazione in diminuzione di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili e nell'ipotesi di applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente **non sono intervenute variazioni**.

Pertanto è confermato che qualora un'operazione per la quale è stata emessa la fattura venga meno, in tutto o in parte, ovvero se ne riduca l'imponibile, a seguito di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili nonché di applicazione di abbuoni o sconti e tali **eventi sono previsti fin dall'inizio contrattualmente e non sono sopravvenuti**, al fine di non perdere il diritto alla detrazione, la nota di variazione **va emessa:**

- **nell'anno in cui si è verificato il presupposto; o al più tardi**
- **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto.** In tal caso la nota di variazione pur essendo emessa nell'anno successivo deve essere registrata in un apposito registro sezionale affinché l'iva confluisca all'interno della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per effettuare la variazione in diminuzione.

**Esempio:** nell'anno 2021 si verifica la risoluzione del contratto per inadempimento del cessionario che non ha consegnato determinati beni previsti da contratto sottoscritto tra le parti.

Anno in cui si è verificato il presupposto per effettuare la variazione in diminuzione: 2021

La nota di variazione va emessa nel 2021 annotandola nei registri iva e computando contestualmente la relativa imposta a credito nella liquidazione IVA di periodo, oppure nel periodo compreso tra l'1.1.2022 e il 30.04.2022, in sede dichiarazione IVA annuale per l'anno 2021, facendo confluire l'imposta nel saldo per tale anno, previa annotazione del documento in un apposito registro sezionale.

**Vista la particolarità della modalità di registrazione della nota di credito qualora venga emessa nell'anno successivo, si consiglia di emettere la nota di credito entro il 31.12 dell'anno in cui si verifica il presupposto.**

Nel caso in cui, invece, i predetti eventi (dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili nonché applicazione di abbuoni o sconti) siano collegati ad un **sopravvenuto accordo tra le parti**, la nota di variazione in diminuzione **deve essere emessa entro un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria**.

Con l'emissione della nota di variazione entro i predetti termini e l'annotazione nel registro Iva degli **acquisti il cedente/prestatore può detrarre l'iva**.

A fronte dell'emissione, da parte del cedente/prestatore, della nota di credito, l'acquirente/committente che la riceve ha l'obbligo di registrarla nel registro delle fatture emesse al fine di rettificare l'iva detratta precedentemente. Si precisa che la nota di variazione non può essere emessa dall'acquirente/committente.

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

## **Note di credito emesse nelle ipotesi di: mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**

---

Il cedente/prestatore può emettere la nota di credito al verificarsi del mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. In tali ipotesi sono state introdotte delle **novità** che vengono di seguito evidenziate.

### **Procedure concorsuali**

Per quanto riguarda il mancato pagamento da parte del cessionario/committente dovuto all'assoggettamento dello stesso a procedura concorsuale, la **novità** centrale della disciplina prevede che il cedente/prestatore possa **emettere la nota di credito a partire dal momento in cui il cessionario/committente sia assoggettato a procedura concorsuale**, senza dover attendere la fine come avveniva in precedenza.

Il momento in cui il debitore può considerarsi assoggettato a procedura concorsuale viene espressamente indicato dal legislatore al comma 10-bis dell'art. 26 DPR 633/72.

Si precisa inoltre che non sussiste l'obbligo di registrazione della nota di variazione Iva a carico del cessionario o committente, o degli organi della procedura.

**Tale nuova disposizione è applicabile solo in riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26.05.2021.**

L'ambito di operatività della nuova disciplina, quindi, risulta limitato, non trovando applicazione per le procedure pendenti alla predetta data.

Sono procedure concorsuali:

- il fallimento
- il concordato preventivo
- la liquidazione coatta amministrativa
- l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi

Alla luce delle novità in materia è opportuno quindi distinguere l'emissione delle note di credito per mancato pagamento del cliente nel caso di:

1. procedura concorsuale **aperta sino al 26.05.2021**
2. procedura concorsuale **aperta dopo il 26.05.2021**

Al fine di non perdere il diritto alla detrazione la nota di variazione **va emessa**:

- **nell'anno in cui si è verificato il presupposto; o al più tardi**
- **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto.** In tal caso la nota di variazione pur essendo emessa nell'anno successivo deve essere registrata in un apposito registro sezionale affinché l'iva confluisca all'interno della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per effettuare la variazione in diminuzione.

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

**Vista la particolarità della modalità di registrazione della nota di credito qualora venga emessa nell'anno successivo, si consiglia di emettere la nota di credito entro il 31.12 dell'anno in cui si verifica il presupposto.**

**1) Procedure concorsuali aperte sino al 26.05.2021**

Per le procedure pendenti e, quindi, già avviate sino al 26.05.2021, ai fini dell'emissione della nota di variazione IVA, è necessario riferirsi alla previgente disciplina in ordine sia al limite temporale per l'esercizio della facoltà di emissione della nota, sia all'obbligo di registrazione della variazione da parte della procedura concorsuale o del cessionario/committente.

Di seguito si riepilogano, per ciascuna procedura concorsuale i momenti a partire dai quali è possibile per il creditore emettere la nota di credito per il recupero dell'IVA. In via generale si precisa che va **emessa al termine della procedura**.

- ✓ **Fallimento:** il momento iniziale è rappresentato dalla scadenza del termine fissato dal giudice per proporre reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento (nel caso di insussistenza di somme da destinare alla soddisfazione dei creditori), ovvero per proporre osservazioni al decreto con il quale il giudice rende esecutivo il piano di riparto.

La nota di credito sarà emessa con riferimento all'IVA relativa all'imponibile non incassato per mezzo della procedura.

*Esempio:* termine fissato dal giudice per proporre osservazioni al decreto di esecutività del piano di riparto 15.10.2021, nota di variazione da emettere e registrare **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).

- ✓ **Concordato preventivo:** il momento iniziale coincide con il momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato precedentemente omologato.

La nota di credito sarà emessa con riferimento all'iva relativa all'imponibile non incassato per mezzo della procedura.

*Esempio:* in data 15.10.2021 incasso del 40% del credito come stabilito nel piano di riparto finale, nota di variazione da emettere e registrare, per l'iva relativa al 60% dell'importo non riscosso, **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).

Si precisa che, nonostante nel corso della procedura venga approvato un piano di riparto parziale con conseguente liquidazione parziale del credito per l'importo ivi stabilito, non è in ogni caso possibile anticipare l'emissione della nota di variazione per l'iva relativa all'importo che potenzialmente non sarà riscosso successivamente. Occorre sempre attendere il riparto finale e solo in tale momento sarà possibile emettere la nota di credito per l'iva relativa alla parte di corrispettivo non incassato. Solo in tale ultimo momento si verifica infatti l'irrecuperabilità definitiva del credito.

- ✓ **Liquidazione coatta amministrativa:** la nota di variazione può essere emessa trascorsi 20 giorni dalla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale della notizia del deposito del piano di riparto presso la cancelleria del Tribunale.

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

La nota di credito sarà emessa con riferimento all'IVA relativa all'imponibile non incassato per mezzo della procedura.

*Esempio:* in data 15.10.2021 viene comunicata la definitività del piano di riparto che prevede il pagamento del 40% del credito, nota di variazione da emettere e registrare, per l'iva relativa al 60% dell'importo non riscosso, **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).

- ✓ **L'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi:** non è legittimata l'emissione della nota di credito.

**Requisito essenziale per l'emissione della nota di credito in tutti i casi appena citati è che il creditore abbia partecipato alla procedura.** Quindi ad esempio se il creditore non è ammesso allo stato passivo esecutivo del fallimento, ovvero non viene compreso nell'elenco dei creditori del concordato preventivo non può emettere nota di variazione in diminuzione. Sul punto va segnalato che la Corte di Giustizia UE con sentenza Causa 146/19 ha sancito la legittimità della nota di variazione anche in assenza di partecipazione alla procedura concorsuale.

**NB: se si supera il momento finale per l'emissione della nota di accredito si decade dal diritto di recuperare l'IVA non pagata.**

## 2) **Procedure concorsuali aperte dal 26.05.2021**

Di seguito si riepilogano, per ciascuna procedura concorsuale i momenti a partire dai quali è possibile per il creditore emettere la nota di credito per il recupero dell'IVA. In via generale si precisa che, per le procedure concorsuali aperte **dopo il 26.05.2021** va emessa nel momento in cui il debitore è assoggettato a procedura concorsuale.

- ✓ **Fallimento:** il momento iniziale è rappresentato dalla sentenza dichiarativa di fallimento, ovvero, per le procedure aperte dopo l'entrata in vigore del Codice della crisi (16.05.2022) dalla sentenza di apertura della liquidazione giudiziale ex art. 49 del DLgs. 14/2019.  
La nota di credito sarà emessa con riferimento all'iva relativa all'intero corrispettivo non incassato.  
*Esempio:* dichiarazione di fallimento il 15.11.2021, nota di variazione da emettere e registrare **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).
- ✓ **Concordato preventivo:** il momento iniziale coincide con il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo ex art. 163 L.F.. Non è quindi sufficiente, in tal senso, il deposito della domanda, anche nella forma "con riserva" o "in bianco".  
La nota di credito sarà emessa con riferimento all'iva relativa all'intero corrispettivo non incassato.  
*Esempio:* in data 15.11.2021 viene emesso il decreto di apertura del concordato preventivo, nota di variazione da emettere e registrare **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).

Si precisa che, la nota di variazione può essere emessa a partire dalla data del decreto di ammissione della società al concordato preventivo per l'importo dell'iva relativa all'intero corrispettivo a prescindere dalla percentuale effettiva di soddisfazione del credito che sarà conosciuta in modo definitivo solo al termine della procedura.

- ✓ **Liquidazione coatta amministrativa:** il momento iniziale coincide con il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa.  
La nota di credito sarà emessa con riferimento all'Iva relativa all'intero corrispettivo non incassato.  
*Esempio:* in data 15.11.2021 viene emesso il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, nota di variazione da emettere e registrare **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).
  
- ✓ **L'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi:** il momento iniziale coincide con il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.  
La nota di credito sarà emessa con riferimento all'Iva relativa all'intero corrispettivo non incassato.  
*Esempio:* in data 15.11.2021 viene emesso il provvedimento che dispone l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, nota di variazione da emettere e registrare **entro il 31.12.2021 (scelta consigliata)** o al più tardi da emettere **entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno 2021** e registrare in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).

**Per le procedure aperte dal 26.05.2021, non vi è più il requisito della partecipazione alla procedura**, pertanto ad esempio nel caso del fallimento, il creditore può emettere la nota di variazione anche se non ha presentato l'insinuazione al passivo del fallimento.

**NB: se si supera il momento finale per l'emissione della nota di accredito si decade dal diritto di recuperare l'iva non pagata.**

### **Procedure risanatorie dell'attività d'impresa**

Le due procedure risanatorie dell'attività d'impresa che ammettono la possibilità di emettere note di credito sono:

- ✓ l'accordo di ristrutturazione dei debiti
- ✓ il piano attestato di risanamento

Per tali procedure, la nota di accredito può essere emessa a partire dalla data del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, ovvero dalla data di pubblicazione presso il Registro delle imprese del piano attestato di risanamento.

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

Pertanto, il momento iniziale per l'emissione della nota di variazione resta sostanzialmente immutato anche con la nuova disciplina.

Al fine di non perdere il diritto alla detrazione, la nota di variazione **va emessa:**

- **nell'anno in cui si è verificato il presupposto;**  
**o al più tardi**
- **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto.** In tal caso la nota di variazione pur essendo emessa nell'anno successivo deve essere registrata in un apposito registro sezionale affinché l'iva confluisca all'interno della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per effettuare la variazione in diminuzione.

**Vista la particolarità della modalità di registrazione della nota di credito qualora venga emessa nell'anno successivo, si consiglia di emettere la nota di credito entro il 31.12 dell'anno in cui si verifica il presupposto.**

Si precisa che per quanto riguarda l'accordo di ristrutturazione dei debiti, i soggetti che ne rimangono estranei in quanto saranno soddisfatti al 100% entro 120 giorni dalla scadenza del credito o dalla data del decreto di omologazione, non avranno titolo per emettere la nota di variazione in diminuzione.

I creditori estranei possono rientrarvi soltanto nel caso in cui non siano stati soddisfatti integralmente entro i termini di legge.

Per entrambe le suddette procedure la facoltà di emettere la nota di variazione in diminuzione è riconosciuta per l'importo del credito che viene stralciato.

**NB: se si supera il momento finale per l'emissione della nota di accredito si decade dal diritto di recuperare l'IVA non pagata.**

### **Procedure esecutive individuali**

In tal caso la nota di variazione può essere emessa solo dopo che è stata accertata l'infruttuosità della procedura.

Una procedura esecutiva individuale si considera **in ogni caso infruttuosa:**

- ✓ Nel caso di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi siano beni o crediti del debitore da pignorare;
- ✓ Nel caso di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario emerga alternativamente:
  - i. la mancanza di beni da pignorare
  - ii. l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore
  - iii. l'irreperibilità del debitore;
- ✓ Nel caso 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.

La nota di variazione **va emessa:**

- **nell'anno in cui si verifica l'infruttuosità della procedura;**  
**o al più tardi**

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

- **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificata l'infruttuosità della procedura.** In tal caso la nota di variazione pur essendo emessa nell'anno successivo deve essere registrata in un apposito registro sezionale affinché l'iva confluisca all'interno della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per effettuare la variazione in diminuzione.

Esempio: pignoramento negativo per mancanza di beni da pignorare del 15.11.2021, momento iniziale per l'emissione della nota di accredito 16.11.2021, momento finale **31.12.2021** (**scelta consigliata**) o **al più tardi 30.04.2022** con registrazione in apposito sezionale (**scelta sconsigliata**).

**NB: se si supera il momento finale per l'emissione della nota di accredito si decade dal diritto di recuperare l'iva non pagata.**

## Modalità di emissione della nota di credito

---

La nota di variazione può essere emessa esclusivamente dal cedente/prestatore mediante trasmissione allo SDI.

Ai fini della compilazione del file XML, è adottato il codice "TD04" per le note di credito e il codice "TD08" per le note di credito semplificate.

Inoltre è richiesta l'indicazione degli estremi della fattura precedentemente emessa ed inviata, da rettificare nel campo 2.1.6 nel caso di "TD04", e nel campo 2.1.2 nel caso di "TD08".

Dal punto di vista formale, inoltre è consigliato che il fornitore emetta una nota di variazione, indicando le sue generalità e quelle del cliente, la quantità e la qualità dei beni ceduti o delle prestazioni rese, l'ammontare dell'imponibile e dell'IVA originariamente fatturati nonché le **variazioni sia dell'imponibile che dell'IVA operate** in conseguenza del mancato pagamento.

**Non è invece consentito dalla norma emettere una nota di variazione per la sola IVA,** tralasciando la variazione dell'imponibile. **In conclusione va indicato sia l'imponibile che l'imposta.**

Nel caso specifico di emissione della nota di variazione in seguito a procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa o procedura concorsuale andranno indicate nel corpo della nota di credito le seguenti rispettive diciture:

- **procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa art. 26 comma 3-bis lett. b) DPR 633/72**
- **procedura concorsuale art. 26 comma 3-bis lett. a) DPR 633/72,**

specificando in entrambi i casi gli estremi identificativi della procedura e gli elementi che specificano la definitiva infruttuosità.

## Successivo incasso del corrispettivo

---

Si precisa che, qualora a seguito dell'emissione della nota di credito per mancato incasso del corrispettivo in presenza di procedura concorsuale, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

attestato di risanamento ovvero in presenza di procedure esecutive individuali infruttuose, il cedente/prestatore **incassi in tutto o in parte il corrispettivo**, è previsto l'**obbligo di emissione** da parte dello stesso di una nota di variazione in aumento (**nota di debito**), divenendo nuovamente debitore di imposta.

I collaboratori dello Studio sono a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

*Studio Tognetti Ass. Professionale*

*LA PRESENTE CIRCOLARE HA ESCLUSIVO FINE INFORMATIVO. NESSUNA RESPONSABILITA' LEGATA AD UNA DECISIONE PRESA SULLA BASE DELLE INFORMAZIONI QUI CONTENUTE POTRA' ESSERE ATTRIBUITA ALLO SCRIVENTE, CHE RESTA A DISPOSIZIONE DEL LETTORE PER OGNI APPROFONDIMENTO O PARERE*

Indirizzo internet: [www.studiotognetti.com](http://www.studiotognetti.com) - Indirizzo e-mail: [info@studiotognetti.com](mailto:info@studiotognetti.com)

SEDE LEGALE  
37063 ISOLA DELLA SCALA (VR)  
Via GARIBALDI, 10  
TEL. +39 045 - 6630444

37135 VERONA  
Via A. DOMINUTTI, 20  
TEL. +39 045 - 597787

37051 BOVOLONE (VR)  
Via VITTORIO VENETO, 35  
TEL. +39 045 - 7100449

37051 BOVOLONE (VR)  
Via C. BATTISTI, 2/B  
TEL. +39 045 - 6901282

37045 LEGNAGO (VR)  
VIALE DEI CADUTI, 95  
TEL. +39 0442 - 602272