



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

GESTIONE NOTE DI VARIAZIONI E RIFLESSI NELL'ADEMPIMENTO DICHIARATIVO

CAROLA ZANABONI

Commissione Imposte dirette e indirette – ODCEC Milano

28 febbraio 2023

Premessa

Successivamente all'emissione della fattura possono verificarsi delle circostanze per cui è necessario procedere con delle correzioni (c.d. **Note di variazione**).

Le **Note di variazione** si distinguono in:

- **Note di variazione in aumento** o **Nota di addebito** o **Fattura Integrativa obbligo**
- **Note di variazione in diminuzione** o **Nota di accredito facoltativa**

Gli aspetti da considerare sono:

- individuazione dell'imponibile;
- individuazione dell'imposta;
- altri eventi che incidono nel debito v/erario.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



NORMATIVA DEL NOTE DI VARIAZIONI

- Legge di riferimento
- Variazioni in aumento
- Variazioni in diminuzione

Leggi di riferimento

La normativa di riferimento è contenuta nell'art. 26 del DPR 633/72.

modifiche introdotte dalla:

- Articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 (Decreto Sostegni-bis).



Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali.

Variazioni in aumento

Operazione già effettuata e per cui è stata emessa fattura

Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 **l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo**, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.



rettifica della fattura precedentemente registrata nel registro IVA (*registro fatture emesse e corrispettivi*)

Variazioni in aumento - emissione

Emissione obbligatoria che prescinde da:

1. Dal motivo della variazione.
2. Dal periodo di tempo trascorso dall'emissione o registrazione della fattura originaria.

Modalità di emissione

1. Rispetto dell'art. 21 del DPR 633/72.
2. Anche in forma semplificata secondo l'art. 21-bis del DPR 633/72 nonostante la fattura originaria sia stata emessa in forma ordinaria.

*«il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate»
riff. circ. Agenzia delle Entrate n. 18/E/2014*

Variazioni in aumento - emissione

Sussiste l'obbligo di emissione

- ➔ per mancata applicazione dell'IVA su operazioni imponibili;
- ➔ per applicazione di un'aliquota inferiore a quella prevista per legge (R.M. 11.3.76 n. 502716; R.M. 23.12.75 n. 503576);
- ➔ per il venir meno delle condizioni che legittimano l'applicazione di uno sconto (R.M. 30.6.75 n. 501171);
- ➔ revoca di uno sconto concesso in precedenza o variazione nella quantità dei beni ceduti (R.M. 42/E/98).

Variazioni in aumento - emissione

Rivalsa post accertamento

Si tratta dell' esercizio del diritto alla rivalsa dell'IVA che il cedente o prestatore ha pagato a titolo definitivo in sede di accertamento definitivo (o mediante istituti deflattivi del contenzioso) riff. circ. *Agenzia delle Entrate n. 35/E/2013*.

Art. 60 DPR 633/72: Il contribuente **ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento** o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto **a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi**. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, **con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo** a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

Variazioni in aumento - registrazione

Registro IVA cedente/prestatore

1. Numerata progressivamente.
2. Annotata nel registro vendite ai sensi dell'art. 23 del DPR 633/72.

Registro IVA cessionario/committente

1. Annotata nel registro vendite ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/72.
2. Diritto alla detrazione dell'IVA risultante la nota di variazione si determina in base al momento di emissione del documento da parte del cedente/prestatore (riff. risposta a *interpello 531/E/2020*)

Dal punto di vista contabile i componenti di reddito saranno classificati nelle stesse voci di bilancio utilizzate in relazione al documento originali a meno di voci di conto diverse.

Variazioni in diminuzione

Operazione già effettuata e per cui è stata emessa fattura

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.



rettifica della fattura precedentemente registrata nel registro IVA (*registro fatture acquisti*)

Variazioni in diminuzione - emissione

Emissione facoltativa:

1. La mancata emissione non produce danni all'Erario.
2. Se il cedente/prestatore decide di emettere la nota di variazione ai fini IVA, il cessionario/committente deve provvedere alla rettifica.
3. Se il cedente/prestatore decide di attivare la variazione non ai fini IVA, procede all'emissione di una Nota di credito, ai soli fini contabili, ma che non assume rilevanza ai fini IVA.

Variazioni in diminuzione - emissione

Le note di variazione in diminuzione possono si distinguono in due tipologie a seconda del termine di emissione

Con limiti temporali



la nota di credito deve essere emessa entro il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione originaria

Senza limiti temporali



l'emissione della nota di credito è indipendente dal momento di effettuazione dell'operazione originaria

*La nota di variazione assume la stessa forma della fattura è **numerata** e deve contenere **l'ammontare della variazione** e **l'imposta** nonché il richiamo ai **dati che identificano la fattura**.*

Variazioni in diminuzione - emissione

Cause dell'emissione delle note di credito senza limiti temporali

Dichiarazione di nullità,
annullamento, revoca,
risoluzione, rescissione e simili



eventi che determinano fin dall'origine
l'invalidità del contratto come da Codice civile

Abbuoni o sconti previsti
contrattualmente



abbuoni o sconti previsti sin dall'origine tra le
parti (riff. circ. *Agenzia delle Entrate n.
147/E/2008*)

Obbligo che deriva da precise
disposizione di legge



la nota di variazione può trovare il termine di
applicazione oltre un anno ad esempio per
ritiro di prodotti difettosi (riff. circ. *Agenzia
delle Entrate n. 75/E/2022*)

Variazioni in diminuzione - emissione

Precisazioni:

- 1. Art. 26 del DPR 633/72 comma 9:** Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.
- 2. Art. 26 del DPR 633/72 comma 10:** La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente Decreto.

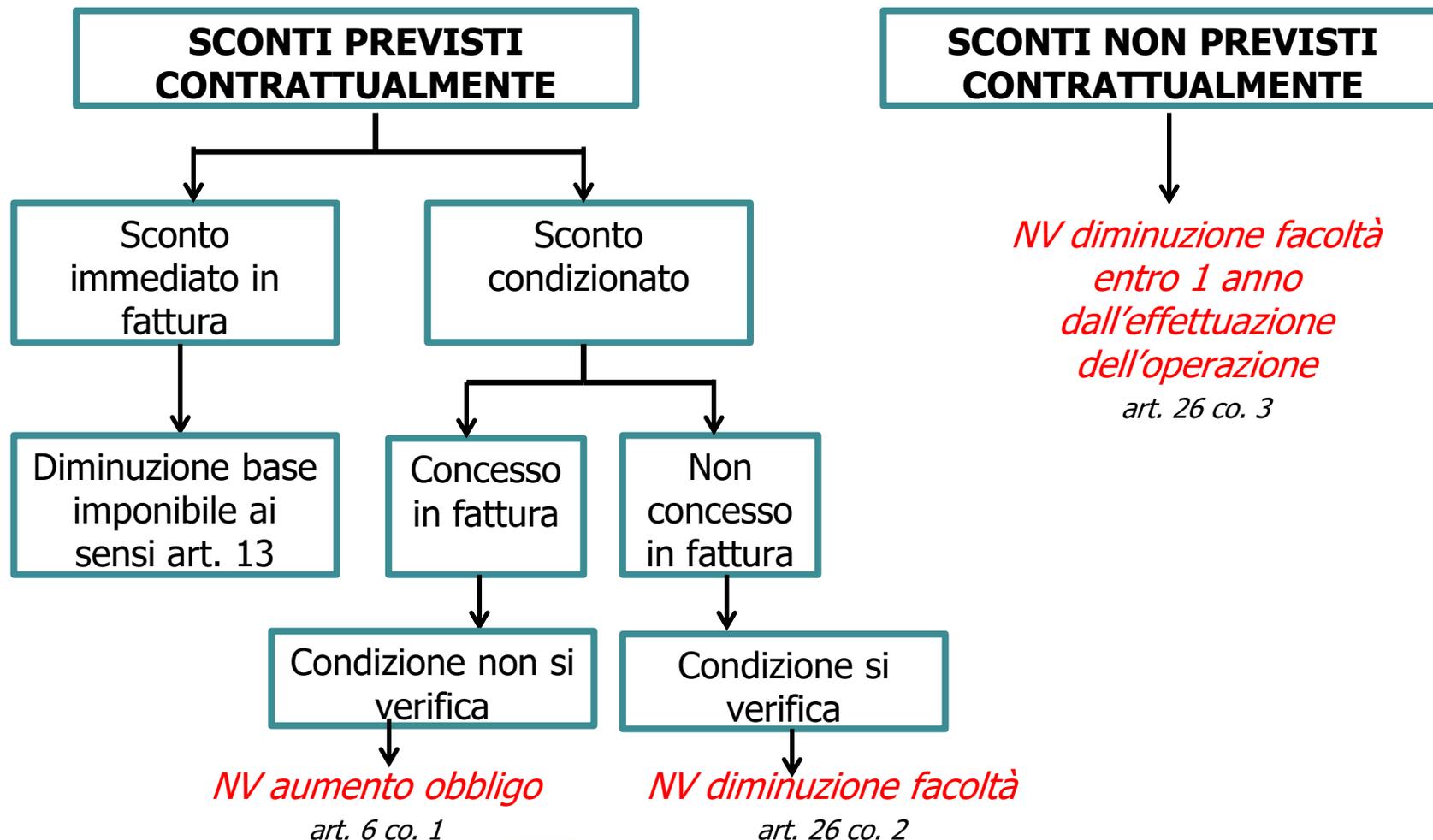
Accordo sopravvenuto tra le parti

Operazione già effettuata e per cui è stata emessa fattura

La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata **dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile** qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di **sopravvenuto accordo fra le parti** e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di **rettifica di inesattezze della fatturazione** che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.

Circolare n. 36/E/2008, 42/E/2009

Riepilogo in materia di sconti



Note di variazione e imposta di bollo

1. Per le note di variazione, l'imposta di bollo è **dovuta** solo laddove il **valore** del documento (e, quindi, la variazione rispetto all'imponibile) sia **superiore** all'importo di **77,47 euro**.
2. Le **note di credito** risultano **esenti** da imposta di **bollo** laddove relative al pagamento di **corrispettivi** di "operazioni **assoggettate ad IVA**".

Tale formulazione, forse non del tutto precisa, è da intendersi più propriamente riferita alle operazioni "per le quali **è dovuta l'IVA**" (in applicazione del principio di alternatività IVA e Imposta di bollo).

La nota di variazione relativa ad una **fornitura** nei confronti dell'**esportatore abituale** richiede l'imposta di bollo (riff. circ. Agenzia delle Entrate 415755/73).

Note di variazione e sistema di interscambio

Predisposizione Nota di variazione

1. Formato XML

3. Tipo di documento:

- TD04 Nota di credito e TD05 Nota di debito
- TD08 Nota di credito semplificata e TD09 Nota di debito semplificata

Inoltre nella guida di compilazione delle fatture elettroniche dell'Agenzia delle Entrate è richiesta l'indicazione degli estremi della fattura precedentemente emessa.

Inoltre, il provv. Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 (6) stabilisce che:

- non è gestita dal SdI la richiesta di emissione della nota di variazione avanzata dal cessionario o committente nei confronti del cedente o prestatore;
- qualora il cedente o prestatore abbia registrato contabilmente una fattura elettronica successivamente scartata dal SdI, l'eventuale variazione contabile valida ai soli ni interni non richiede la trasmissione di una nota al SdI.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



RIFLESSI IN DICHIARAZIONE IVA

- Note di variazione e detrazione IVA
- Note di variazione e plafond IVA
- Note di variazione e regime forfetario

Note di variazione e detrazione IVA

Termine per effettuare la detrazione dell'IVA

Entro il 30 aprile 2023, termine ordinario e differito al 2 maggio 2023 (primo giorno feriale) dovrà essere presentata la Dichiarazione IVA.

La scadenza della Dichiarazione IVA segna anche il limite temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta nell'anno, posto che, ai sensi dell'art. 19 comma 1 del DPR 633/72, **esso è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.**

Per gli acquisti di beni e/o servizi il cui diritto è sorto nell'anno 2022 (e il documento ricevuto entro la fine di tale anno), la detrazione potrà essere operata con la dichiarazione IVA riferita al 2022, cioè entro il 2 maggio 2023.

Dichiarazione IVA integrativa «a favore» entro il 31.12.2028

Note di variazione e detrazione IVA

Termine per effettuare la detrazione dell'IVA

La nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (*riff. circ. Agenzia delle Entrate 1/2018*).

Le più recenti circolari Agenzia delle Entrate n. 20/2021 e n. 5/2022 hanno precisato che, emessa tempestivamente la nota di variazione (entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per la nota stessa),

«l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento».

Note di variazione e detrazione IVA

Esempio

Nel caso in cui il presupposto per operare la detrazione si sia verificato nel 2022 e la nota di variazione (nota di credito) sia stata emessa entro il termine di invio della Dichiarazione IVA, secondo l'Agenzia delle Entrate la data per l'esercizio della detrazione deve essere individuata:

- nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa;
- oppure, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota, vale a dire la dichiarazione riferita al 2022, da presentare entro il 2 maggio 2023.

Note di variazione e plafond IVA

Esportatore abituale e plafond IVA

I soggetti passivi IVA in possesso della qualifica di **esportatore abituale** possono avvalersi del meccanismo del *plafond IVA*.

Chi è l'esportatore abituale? L'**esportatore abituale** è il contribuente, **soggetto passivo IVA**, che nel corso dell'anno solare precedente ha effettuato operazioni di **cessioni all'estero** (esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e cessioni intracomunitarie) per un **importo superiore al 10% del volume d'affari**, secondo quanto previsto dall'articolo 20 del DPR n. 633/72.

Agli esportatori abituali è concessa la facoltà di **acquistare beni e servizi senza pagamento dell'Iva entro un predeterminato limite che prende il nome di plafond**. Questo è pari all'ammontare delle esportazioni e cessioni intracomunitarie effettuate nell'anno precedente ovvero nei 12 mesi precedenti.

Note di variazione e plafond IVA

Art. 8 co. 1 lett. C) DPR 633/72

Esportatori Abituali che effettuano operazioni internazionali, sia con Paesi UE che Extra UE, al ricorrere di determinate condizioni, di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, entro un dato limite quantitativo annuale (il c.d. "**plafond**").

Prima dell'effettuazione dell'operazione l'esportatore abituale deve rilasciare una dichiarazione c.d. **Dichiarazione di intento** per informare il fornitore del possesso dei requisiti per essere considerato esportatore abituale.

La dichiarazione di intento verrà inviata telematicamente alla Agenzia delle Entrate che rilascerà una ricevuta.

Il fornitore è tenuto alla non applicazione dell'IVA.

Note di variazione e plafond IVA

Operazioni che rientrano nel plafond

La dichiarazione di intento può essere utilizzata da tutti gli operatori economici ad eccezione:

- dei soggetti che si trovano nel primo anno di attività (assenza dell'anno precedente sulla base del quale calcolare il plafond);
- dei soggetti che hanno aderito al regime dei minimi o al regime forfettario;
- degli agricoltori in regime speciale.

In ogni caso, le dichiarazioni di intento possono essere verificate attraverso il cassetto fiscale del contribuente.

Il fornitore deve conservare numerare progressivamente le lettere di intento ricevute e conservarle in un apposito registro. Solo da questo momento in poi, può emettere le proprie fatture senza l'addebito di IVA.

Note di variazione e plafond IVA

Operazioni che rientrano nel plafond

- Cessioni all'esportazione ai sensi dell'articolo 8, co.1, lett. a) e b) del DPR 633/1972
- Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8-bis del DPR 633/1972
- Servizi internazionali e connessi ai sensi dell'art. 9 del DPR 633/1972
- Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con San Marino ai sensi dell'art. 71 del DPR 633/1972
- Operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 72 del DPR 633/1972
- Cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41 del DL 331/1993
- Cessioni di beni a cliente IT con consegna in UE per suo conto (triangolazione IVA nazionale) ai sensi dell'art. 58 del DL 331/1993

Sono invece escluse:

- Le prestazioni non soggette IVA ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/1972
- Le esportazioni gratuite di beni non imponibili ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/1972

Note di variazione e plafond IVA

Utilizzo del plafond IVA

La possibilità di acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA può essere esercitata assumendo come plafond l'ammontare delle "operazioni con l'estero" registrate:

Plafond fisso o solare



nell'anno solare precedente

Plafond mobile o mensile



nei 12 mesi precedenti

1. Il riferimento è la data di emissione della fattura o data consegna/spedizione se differita così il plafond «*coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione annuale IVA*» (C.M. 10.6.98 n. 145).
2. La scelta dell'utilizzo del plafond fisso o mobile è vincolante per ogni anno.
3. Ai fini del plafond mobile la valutazione dello status di esportatore abituale deve essere fatta all'inizio di ogni mese.

Note di variazione e plafond IVA

Utilizzo del plafond IVA

La possibilità di acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA può essere esercitata assumendo come plafond l'ammontare delle "operazioni con l'estero" registrate:

Plafond fisso o solare

nell'anno solare precedente

al 01.01 il plafond disponibile è costituito dalle operazioni non imponibili registrate nell'anno precedente.

Plafond mobile o mensile

nei 12 mesi precedenti

è dato dalla differenza tra le operazioni non imponibili registrate nei 12 mesi precedenti e il relativo utilizzo progressivo.

Note di variazione e plafond IVA

Note di variazione

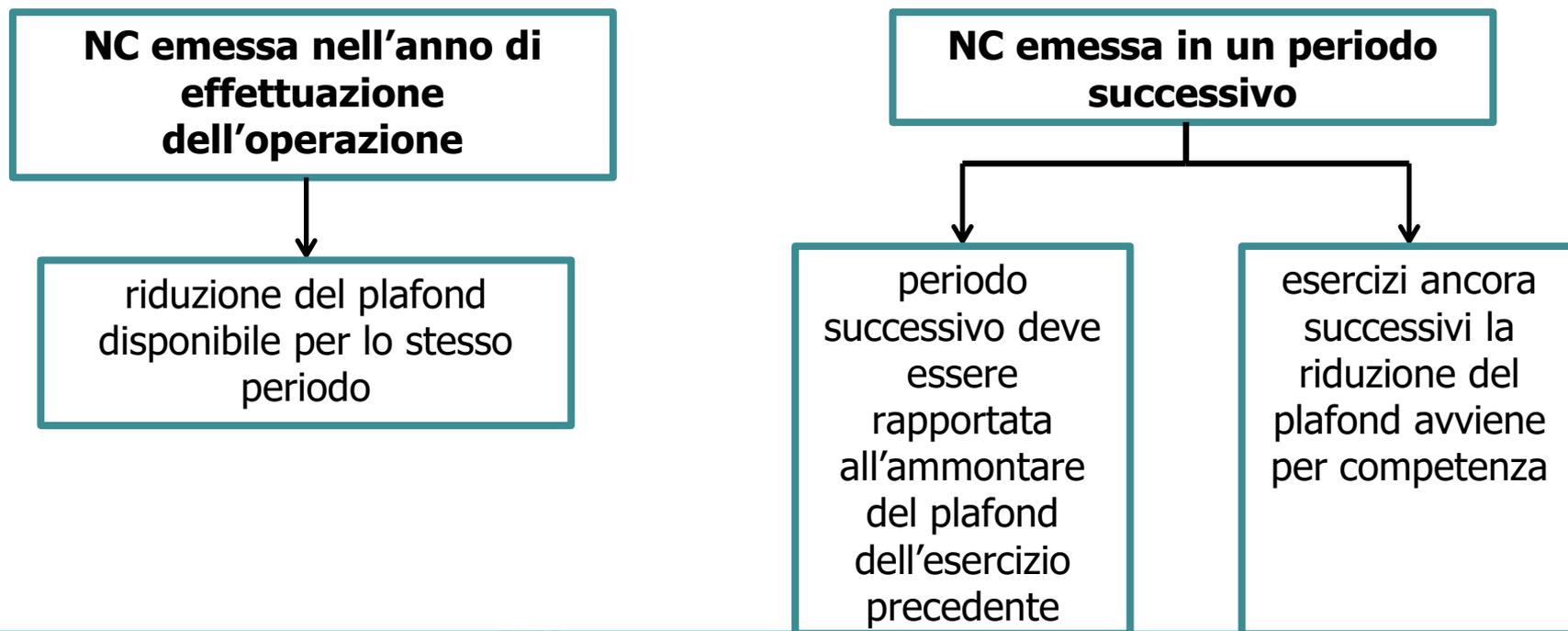
L'emissione delle ***note di variazione*** incide sul ***plafond***.

Ai fini della determinazione del ***plafond*** disponibile, occorre tener conto delle successive **variazioni intervenute** mediante l'emissione di note di debito o di credito in relazione ad operazioni che **avevano in precedenza concorso alla formazione dell'ammontare del *plafond* disponibile.**

Note di credito e plafond IVA

Note di credito

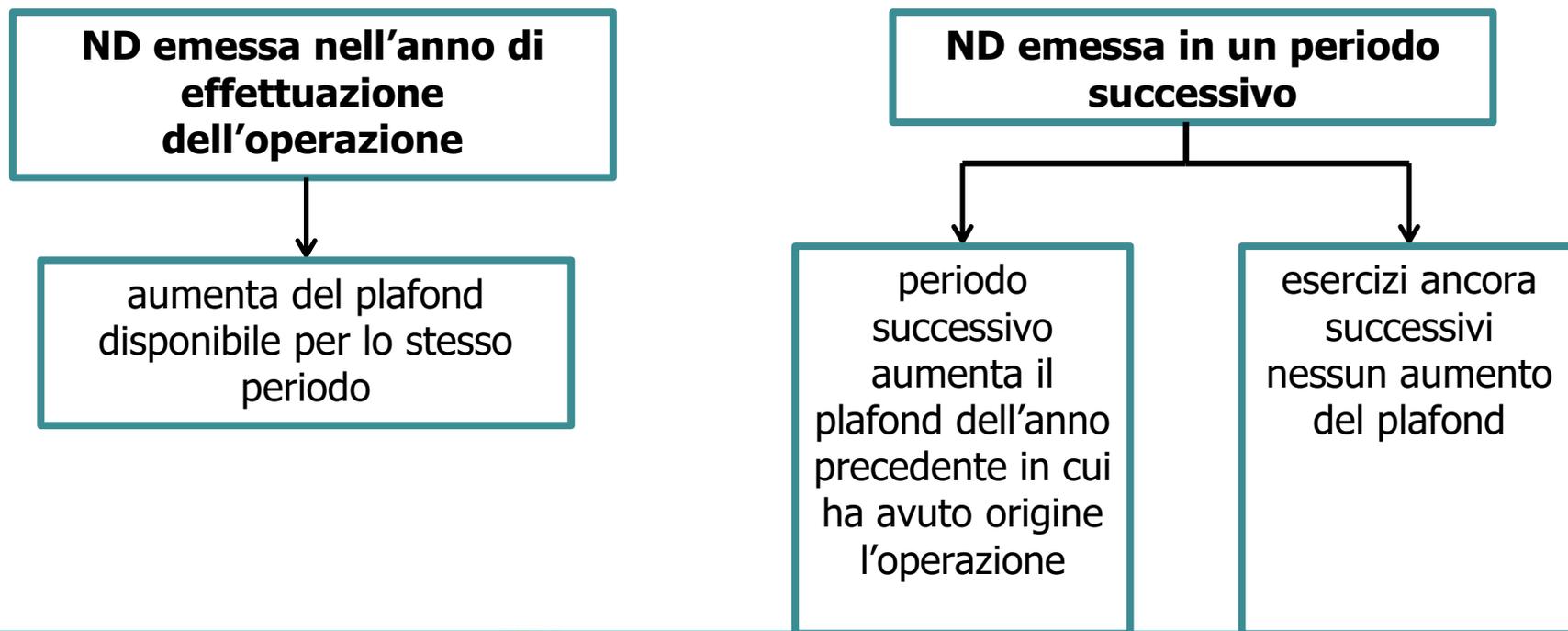
Le note di credito hanno l'effetto di **ridurre l'ammontare delle operazioni originarie**, di conseguenza tali operazioni "erodono" il *plafond* di competenza.



Note di credito e plafond IVA

Note di debito

Le note di debito hanno l'effetto di **umentare l'ammontare delle operazioni originarie**, di conseguenza tali operazioni "aumentano" il *plafond* di competenza.



Note di variazione e plafond IVA

Note

E' bene sottolineare come, ai sensi dell'articolo 67, comma 2, D.P.R. 633/1972, la eventuale **reintroduzione di beni in precedenza esportati** fuori dal territorio della Comunità costituisce importazione a tutti gli effetti, e sconta quindi l'imposta in dogana.

Di conseguenza la medesima reintroduzione non può avere altresì l'effetto di "annullare" la precedente esportazione che resta così "cristallizzata" ed il *plafond* in precedenza "creato" **non viene modificato in diminuzione.**

Note di variazione e plafond IVA

Splafonamento

Si verifica quando il soggetto passivo che ha richiesto acquisti in sospensione di imposta (sospensione IVA) per un importo maggiore al proprio *plafond* disponibile.

Emissione di un'autofattura da parte dell'esportatore

Per ciascun fornitore occorre indicare i protocolli delle fatture ricevute e l'importo eccedente il plafond disponibile. Inoltre occorre indicare l'imposta che avrebbe dovuto essere versata dal fornitore.

Emissione di una fattura integrativa

L'esportatore deve chiedere al fornitore l'emissione di una fattura integrativa che sarà anche in questo caso registrata, versando poi l'imposta e le sanzioni.

Note di variazione e plafond IVA

Esempio con nota di debito

Anno X

Impresa: Gamma Srl

Plafond disponibile: euro 120.000

Metodo: plafond fisso

Acquisti in sospensione: euro 100.000

Fornitore emette nota di debito: euro 15.000

- a. Ricevuta dall'esportatore abituale anno x aumenterà il plafond utilizzato nello stesso anno = euro 115.000
- b. Ricevuta dall'esportatore abituale negli anni successivi all'anno x aumenterà il plafond utilizzato nell'anno di effettuazione dell'acquisto agevolato con rischio splafonamento
Acquisti in sospensione: euro 110.000 + euro 15.000 = **splafonamento euro 5.000**

Note di variazione e plafond IVA

Esempio con nota di credito

Anno X

Impresa: Gamma Srl

Plafond disponibile: euro 120.000

Metodo: plafond fisso

Acquisti in sospensione: euro 100.000

Fornitore emette nota di credito: euro 15.000

- a. Ricevuta dall'esportatore abituale anno x diminuirà il plafond utilizzato nello stesso anno = euro 85.000
- b. Ricevuta dall'esportatore abituale negli anni successivi all'anno x si riduce il plafond utilizzato nell'anno di effettuazione dell'acquisto agevolato e di conseguenza di tale riduzione non si potrà beneficiare.

Note di variazione e regime forfetario

Formato XML

L'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica da parte dei c.d. contribuenti minori, a decorrere dal 1° luglio 2022, non riguarda solo le fatture emesse da tale data, ma anche le note di variazione relative a fatture emesse in precedenza in formato cartaceo.

L'introduzione dal 1° luglio 2022 dell'obbligo della fatturazione elettronica anche per i "contribuenti minori" comporta anche la necessità di emettere in formato elettronico anche le eventuali note di variazione (note di debito o di credito) collegate a operazioni realizzate no al 30 giugno 2022 e pertanto documentate attraverso fatture cartacee.

Note di variazione e regime forfetario

Esempio

In data 25 giugno 2022, un contribuente in regime forfetario ha emesso una fattura per cessione di beni e che successivamente, in data 30 settembre 2022, a seguito del riscontro di alcuni difetti sui beni oggetto della cessione, deve stornare la fattura emessa mediante l'amissione di una nota di credito nei confronti del suo cliente.

- Formato: XML
- Tipo di documento: TD04 «Nota di credito»
- Campo cedente/prestatore: dati del soggetto emittente
- Campo cessionario/committente: dati del cessionario/committente
- Indicazione di imponibile
- Richiamo alla fattura precedentemente inviata
- Richiamo alla legge forfetari «*Operazione senza applicazione dell'IVA, effettuata ai sensi dell'articolo 1, commi da 54 a 89, l. n. 190 del 2014 così come modificato dalla l. n. 208 del 2015 e dalla l. n. 145 del 2018*».



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali

Novità del D.L. 73/2021

Art. 26 co. 3 bis

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 l'assoggettato a una procedura concorsuale** o dalla data del **decreto che omologa un accordo di ristrutturazione** dei debiti o dalla **data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato**;
- b) a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.

Novità del D.L. 73/2021

Emissione Nota di variazione

La possibilità per il creditore di emettere la nota di variazione si distingue in:

Procedure concorsuali avviate fino al 25 maggio 2021

Rimane subordinata all'esito
infruttuoso della procedura
ovvero alla fase di chiusura
della stessa

Procedure concorsuali avviate dopo il 25 maggio 2021

Possibilità di anticipare già in
fase di avvio della procedura

Novità del D.L. 73/2021

Art. 26 co. 10 bis

Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale:

- a. dalla data della **sentenza dichiarativa del fallimento** o
- b. del **provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa**
- c. o del **decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo**
- d. o del decreto che dispone la **procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.**

Richiamo al TUIR art. 101 co. 5 DPR 917/1986 ovvero la disciplina delle perdite su crediti
«..le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per per le perdite sui crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato o un piano attestato..»

Novità del D.L. 73/2021

Il diritto all'emissione della nota di variazione **prescinde dalla circostanza che il creditore sia stato ammesso allo stato passivo del fallimento del debitore** (*riff. Circ. Agenzia delle Entrate N. 20/E/21 e risposta ad interpello n. 485/22*).

Questo significa può recuperare l'imposta già al verificarsi di una **circostanza che sancisce lo stato di crisi/insolvenza del debitore** e pertanto la ragionevole certezza che una parte del credito non verrà recuperata (Circolare Assonime 5/2016).

Novità del D.L. 73/2021

Soggetti legittimati all'emissione delle Note di variazione

- ❖ **Liquidazione Giudiziale:** creditori alla data della sentenza dichiarativa di apertura della procedura
- ❖ **Concordato preventivo:** creditori alla data di apertura del concordato preventivo
- ❖ **Accordo di ristrutturazione del debito:** creditori aderenti all'accordo (e non aderenti che hanno subito l'efficacia estesa)
- ❖ **Piani attestati di risanamento:** creditori aderenti all'accordo

Novità del D.L. 73/2021

Art. 26 co. 12 bis

In questo caso si chiarisce quando una procedura esecutiva si considera infruttuosa:

Ai fini del comma 3-bis, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- c) nell'ipotesi 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.

Novità del D.L. 73/2021

Art. 26 co. 5 e 5 bis

Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. (1) **L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali** di cui al comma 3-bis, lettera a).

5-bis. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.