



UN “INGIUSTIFICATO” PASSO INDIETRO DEL LEGISLATORE IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE IVA NEL CASO DI ASSOGGETTAMENTO DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE AD UNA PROCEDURA CONCURSUALE

di Laura Pascarella e Paola Rossi

ABSTRACT

Come è noto, la disciplina relativa all'emissione delle note di variazione in diminuzione IVA nel caso di procedure concorsuali ha dato origine, nel corso degli anni, a rilevanti problematiche interpretative che l'art. 1, commi 126 e 127 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) sembrava aver risolto mediante la riformulazione dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 che regola le variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta sul valore aggiunto. L'entrata in vigore di alcune disposizioni novellate, tuttavia, quali in particolare quelle relative all'individuazione del momento a partire dal quale il cedente/prestatore poteva emettere la nota di variazione in diminuzione in caso di assoggettamento del cessionario/committente ad una procedura concorsuale e quella concernente l'esonero per quest'ultimo dalla registrazione della nota di credito ricevuta, era stata differita, dal comma 127 del citato art. 1, a partire dal 1° gennaio del corrente anno. Ciò premesso, l'art. 1, comma 567 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017) ha, di fatto, confermato le norme attualmente in vigore, abrogando le due disposizioni sopra riportate, le quali – in sostanza – tenuto conto del differimento della loro operatività, non sono mai entrate in vigore.

Sommario: 1. La tematica oggetto di intervento normativo – 2. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta dipendenti da procedure concorsuali – 3. Gli obblighi formali del debitore assoggettato ad una procedura concorsuale.

1. La tematica oggetto di intervento normativo

Come anticipato nel precedente documento pubblicato sulla Newsletter FNC del 30 novembre 2016¹, la Legge di bilancio 2017² ha nuovamente apportato modifiche al testo dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 eliminando la possibilità – prevista dalla Legge di stabilità 2016³ ma con decorrenza 1° gennaio 2017 – di effettuare variazioni in diminuzione dal momento in cui il cessionario/committente viene assoggettato ad una procedura concorsuale.

¹ Cfr. il Documento “La nota di variazione in diminuzione quale strumento di rettifica delle reciproche posizioni che i soggetti passivi IVA vantano nei confronti dell’Erario a seguito dell’effettuazione di un’operazione imponibile (art. 26, commi 2 e 3 DPR n. 633/1972)” di Paola Rossi.

² Art. 1, comma 567 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 pubblicata sulla G.U. n. 297 del 21 dicembre 2016.

³ Art. 126 e 127 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 pubblicata sulla G.U. n. 302 del 30 dicembre 2015.

E' stata di fatto confermata la disciplina attualmente in vigore, secondo cui le variazioni in diminuzione possono essere operate dal cedente/prestatore solo al momento in cui la procedura ha avuto termine e sia risultata *infruttuosa*, con conseguente abrogazione di alcune delle disposizioni novellate, quali, in particolare, quella relativa all'individuazione del momento a partire dal quale il creditore poteva emettere la nota di variazione in diminuzione in caso di assoggettamento del cessionario/committente ad una procedura concorsuale, e quella concernente l'esonero per quest'ultimo dalla registrazione della nota di credito ricevuta.

Data la natura innovativa di queste ultime norme, in quanto modificative dei presupposti in relazione ai quali il creditore poteva recuperare l'IVA addebitata attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione, il comma 127 aveva disposto il differimento dei relativi effetti all'inizio del corrente anno, con la conseguenza che le modifiche disposte dalla legge di stabilità 2016 non hanno mai avuto attuazione.

Si tratta di un deciso passo indietro posto in essere dal legislatore nel presumibile intento di evitare, o comunque di rinviare il più possibile, la contrazione del gettito che comunque deriva dall'anticipazione del recupero al momento dell'avvio della procedura concorsuale.

Tale misura risulta quanto mai sfavorevole per le imprese, perché impone loro forzose anticipazioni determinate dal rinvio del recupero dell'IVA. La modifica, fra l'altro, accentua il divario fra la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e quella delle imposte sui redditi (art. 101 TUIR), che non solo consente la deduzione delle perdite su crediti al momento dell'avvio della procedura concorsuale nei confronti del debitore⁴, ma estende analoga deduzione, anche in assenza di procedure concorsuali, per i crediti di modesto importo⁵ e va, quindi, in direzione diametralmente opposta rispetto a quanto il mondo imprenditoriale si aspettava, in particolare in un momento di crisi⁶.

2. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta dipendenti da procedure concorsuali

Come è noto, il vigente comma 2 dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 disciplina *tre tipologie di situazioni* che possono determinare l'esigenza di apportare variazioni alle operazioni IVA effettuate:

⁴ Art. 101, comma 5 TUIR, sul tema Circ., n. 26/E/2013.

⁵ Ossia nei casi in cui sarebbe antieconomico promuovere azioni per il recupero del credito in quanto i costi della procedura supererebbero l'ammontare del credito che si prevede di recuperare.

⁶ In tal senso, Circolare Assonime n. 1 del 25 gennaio 2017 – Imposta sul valore aggiunto – Variazione dell'imponibile e dell'imposta, pag. 5.

- quella in cui il rapporto contrattuale che ha originato l'operazione soggetta ad IVA viene meno in conseguenza della dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili del vincolo contrattuale sottostante il rapporto;
- quella in cui il mancato pagamento (in tutto o in parte) del prezzo da parte del cessionario/committente sia attestato dall'infruttuosa conclusione di procedure concorsuali o esecutive individuali;
- a seguito dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

A ben vedere, la previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 opera un'equiparazione, in termini di conseguenze ai fini del recupero dell'IVA, tra vicende del tutto differenti. Ovverosia tra fattispecie che (al di là del carattere originario o sopravvenuto) determinano la caducazione degli effetti del negozio originariamente stipulato tra le parti, e il mancato incasso del corrispettivo che rappresenta, invece, un mero inadempimento contrattuale che non implica (a differenza della precedente ipotesi) il venir meno dell'operazione soggetta ad imposta, *“non potendo di per sé il mancato pagamento del corrispettivo trasformare in gratuita un'operazione di natura onerosa”*⁷.

E la ragione dell'equiparazione⁸ tra le due fattispecie risiede non tanto nella volontà del legislatore di salvaguardare il soggetto attivo dell'operazione assoggettata ad IVA in caso di mancato incasso del corrispettivo, quanto nella necessità di parametrare l'imposta dovuta alla base imponibile effettiva, rappresentata dal prezzo pagato.

Secondo il diritto comunitario, infatti, le ipotesi di riduzione previste dall'art. 90 della direttiva n. 2006/112/CE, non vanno considerate come una concessione al soggetto attivo dell'operazione, ma come un completamento necessario della regola di tassazione delle operazioni IVA in base a quella che è la loro effettiva consistenza economica.

L'art. 90 citato, stabilisce, in particolare, al primo comma, che *“in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”*⁹. Ai sensi del successivo comma 2, tuttavia, *“in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1”*.

⁷ In tal senso Ris., n. 195/E del 16 maggio 2008.

⁸ Che trova origine nella normativa comunitaria e, in particolare, nell'art. 90 della direttiva n. 2006/112/CE che regola la rettifica IVA in caso di variazione della base imponibile.

⁹ Secondo i giudici comunitari, l'art. 90 è espressione del fondamentale principio secondo cui la base imponibile IVA è data dal corrispettivo realmente ricevuto, con la conseguenza che lo Stato membro non può esigere a titolo di IVA un importo superiore a quello effettivamente percepito dal soggetto attivo dell'operazione (cfr. CGCE, sent. 26 gennaio 2012, causa C-588/10 e sent. 3 luglio 1997, causa C-330/95), con la conseguenza che, i provvedimenti diretti alla prevenzione di frodi o evasioni fiscali non possono derogare, in linea di principio, al

In sostanza gli Stati membri sono tenuti a prevedere la riduzione dell'imponibile in presenza di modifiche del rapporto contrattuale che abbiano fatto venire meno, in tutto o in parte, l'operazione, mentre, nei casi di inadempimento da parte del cessionario/committente – ossia di mancato pagamento che non abbia fatto venir meno l'operazione – è lasciata ai singoli Stati membri la valutazione delle ipotesi e dei limiti in cui consentire la riduzione.

Tanto premesso, il legislatore nazionale, utilizzando la facoltà concessagli dal citato paragrafo 2 dell'art. 90 della direttiva n. 2006/112/CE, ha dettato le disposizioni contenute nell'art. 26 del DPR n. 633/1972 e (ormai da tempo) circoscritto¹⁰ gli effetti del mancato pagamento ai soli casi in cui lo stesso sia definitivamente accertato dall'autorità preposta, rappresentata rispettivamente dal giudice fallimentare (*procedure concorsuali*) e da quello civile (*procedure esecutive*). Non potendo assumere al tal fine alcuna rilevanza una valutazione prospettica o, peggio ancora, probabilistica circa l'irrealizzabilità del credito, ovvero ancora che l'impossibilità del recupero del credito sia provata *aliunde*.

Di conseguenza - in base anche all'attuale formulazione della norma nazionale esito delle modifiche introdotte dalla Legge di bilancio 2017 – ciò che continua ad assumere rilevanza ai fini della nascita del diritto alla rettifica in diminuzione IVA in capo al cedente/prestatore è solo il fatto che il credito sia per lui divenuto definitivamente inesigibile, in quanto non sussistono dubbi sulla circostanza che il pagamento non avverrà mai a causa della dichiarata (giudizialmente) infruttuosità della procedura¹¹ e, più in generale, a causa della accertata incapienza del debitore¹².

rispetto della base imponibile dell'IVA di cui all'art. 11 della sesta direttiva se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo (CGCE, sent. 10 aprile 1984, causa 324/82).

¹⁰ Come è noto, il testo attuale dell'art. 26 DPR n. 633/1972 è il risultato di una lunga e complessa evoluzione. Nella sua formulazione originaria, infatti, la norma prendeva in considerazione unicamente le ipotesi di variazioni relative a modifiche contrattuali, consentendo limitatamente a tali fattispecie il recupero dell'imposta anticipata dal cedente/prestatore, mentre era dubbio se quest'ultimo potesse recuperarla nel caso in cui il debitore fosse assoggettato ad una procedura concorsuale. La lacuna fu colmata dalla L. n. 140/1997, la quale (modificando quanto previsto dalla L. n. 30/1997) ha consentito al cedente/prestatore di effettuare la variazione in diminuzione a seguito dell'infruttuosa conclusione della procedura concorsuale o di quella esecutiva individuale attraverso le quali il creditore aveva tentato di recuperare il proprio credito, differendosi in tal modo il recupero al momento in cui la perdita del credito potesse esser ritenuta definitiva. Con il D.Lgs. n. 175/2014 è stata, poi, disposta la possibilità per il cedente/prestatore, nel caso in cui il cessionario/committente sia assoggettato ad accordi di ristrutturazione dei debiti (di cui all'art. 182-bis l.fall.) o a piani attestati di risanamento (di cui all'art. 67, comma 3, lett. d) l.fall.), di recuperare, sempre con il meccanismo delle note di variazione, l'IVA relativa alle fatture rimaste insolute senza la necessità di promuovere procedure esecutive o di insinuarsi al passivo concorsuale.

¹¹ In merito alla definizione del momento in cui le procedure concorsuali possono ritenersi infruttuose sono intervenute numerose istruzioni ministeriali (cfr., in particolare, Circ. n. 77/E/2000 e Ris. nn. 155/E e 161/E del 2001 e n. 89/E del 2002, oltre che i successivi documenti di prassi, Circ. n. 20/E/2009 e n. 44/E/2012) che hanno individuato – per ogni singola procedura – il presupposto per l'emissione da parte del cessionario/committente della nota di variazione in diminuzione. Tale presupposto si realizza nel momento in cui le procedure suddette

Nella sua concreta applicazione, la descritta disciplina si è rivelata inadeguata sotto diversi profili, differendo il recupero dell'IVA alla conclusione di procedure esecutive che, come noto, possono avere una durata anche ultra decennale. Il recupero, inoltre, viene subordinato all'attivazione di una procedura esecutiva anche nel caso di sicuro esito negativo della stessa in assenza di un patrimonio del debitore sufficiente a coprire il debito inadempito. Tutto ciò determina rilevanti oneri finanziari a carico degli operatori economici ribaltando sulle imprese il rischio del mancato assolvimento, da parte del cessionario/committente, dell'obbligo di pagare l'IVA che le imprese stesse hanno anticipato all'Erario¹³.

Da tale disciplina, discende, inoltre - come anticipato - una diversa e disomogenea regolamentazione delle perdite su crediti fra i diversi settori del sistema tributario (IVA e imposte dirette)¹⁴, per attenuare la quale la Legge di stabilità 2016 aveva riformulato il testo dell'art. 26 prevedendo un'anticipazione dei presupposti che consentivano di operare le variazioni in diminuzione nei casi in cui i cessionari/committenti fossero assoggettati a procedure concorsuali.

Con questo intervento normativo era stato accolto il principio secondo cui il cedente/prestatore aveva diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla

possono considerarsi concluse e si è, quindi, certi del loro esito infruttuoso che genera la definitiva perdita del credito cui l'imposta accede.

Nel caso di *fallimento* tale momento è stato individuato nella scadenza del termine di quindici giorni accordato ai creditori per far prevenire osservazioni sul piano di riparto (*ex art. 110 l.fall.*) o, in mancanza, nella scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento (*ex art. 119 l.fall.*). Nell'ipotesi di *liquidazione coatta amministrativa*, la nota di variazione può essere emessa al termine delle operazioni al piano di riparto (*ex art. 213 l.fall.*), nel caso di *concordato fallimentare* dopo il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato (artt. 130 e 131 l.fall.), mentre nell'ipotesi di *concordato preventivo* a seguito del passaggio in giudicato della sentenza di omologazione, nonché al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato.

Infine, nel caso degli *accordi di ristrutturazione dei debiti* e dei *piani attestati di risanamento* il diritto di emettere la nota di variazione in diminuzione sorge a partire (rispettivamente) dalla data di omologa dell'accordo di ristrutturazione e dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato.

¹² In tal senso anche la Suprema Corte (sent. n. 27136/2011), la quale ha confermato la tesi erariale affermando che il presupposto per l'operare del meccanismo contabile di cui all'art. 26, comma 2 "*consiste nel fatto che l'esito infruttuoso della procedura esecutiva fornisce la ragionevole certezza dell'incapienza (totale o parziale) del patrimonio del debitore e della definitività dell'insoluto*".

¹³ Sempre Circolare Assonime n. 1 del 25 gennaio 2017, pag. 6, ma in termini analoghi anche la precedente Circolare n. 5 del 10 febbraio 2016, pag. 6.

¹⁴ L'asimmetria della disciplina tra imposte dirette ed IVA è stata giustificata (cfr. B. Denora, *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione in diminuzione ai fini IVA: la tutela del creditore a fronte dell'inadempimento del debitore*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 641 e ss.) in ragione della diversa *ratio* delle due disposizioni dato che la regola prevista dall'art. 101 TUIR è stata introdotta dal legislatore in un'ottica di semplificazione e di certezza applicativa "al fine di sollevare il creditore dall'onere di fornire di volta in volta prove documentali utili per dimostrare l'impossibilità del recupero del credito". Nell'IVA, invece, l'art. 26 è una norma sistematica volta a garantire la neutralità del tributo nei confronti dei soggetti passivi IVA per i quali il meccanismo di rivalsa detrazione risulta pienamente applicabile.

variazione - annotandola nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR n. 633/1972 - a partire dalla data in cui il cessionario/committente era assoggettato a una procedura concorsuale (art. 26, comma 4, lett. a), senza dover attendere, quindi, che fosse definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura stessa. In sostanza, tale criterio permetteva al creditore di recuperare l'imposta addebitata in via di rivalsa al verificarsi di una circostanza che comunque sanciva, in modo ufficiale e inequivocabile, lo stato di crisi del debitore e, quindi, la ragionevole certezza che in tutto o in parte il credito insoluto non sarebbe stato pagato senza, però, attendere l'esito dell'insinuazione allo stato passivo dello specifico credito.

E tale momento era stato individuato dal comma 11 sempre dell'art. 26, a seconda del tipo di procedura concorsuale, nella 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 delle grandi imprese in crisi.

Come anticipato, tuttavia, la descritta modifica legislativa, che avrebbe dovuto essere applicata a partire dal 1° gennaio 2017¹⁵, non ha mai trovato attuazione in quanto il comma 567 della Legge di bilancio 2017 ha disposto l'abrogazione dei commi 4, 5, 6, e 11 dell'art. 26 del DPR n. 633/1972, ripristinando la formulazione del comma 2 vigente ante legge n. 208/2015 che, per le ipotesi di sottoposizione del debitore a procedure concorsuali, prevedeva (e prevede) che la variazione in diminuzione sia consentita in caso di infruttuosità della procedura e non per il semplice fatto che la stessa sia iniziata.

In tal modo viene, dunque, confermata la disciplina attualmente in vigore che dispone che non ogni inadempimento può legittimare il ricorso all'utilizzo della variazione in diminuzione IVA, ma soltanto quello che risulti qualificato dalla conclusione di determinati procedimenti che attestino lo stato definitivo e irreversibile dell'inadempimento stesso.

E la rigorosa identificazione da parte dell'amministrazione finanziaria del momento in cui questi ultimi possono essere definiti infruttuosi viene giustificata in ragione del fatto che, a seguito dell'emissione della nota di variazione, è l'Erario a risultare (irrimediabilmente) inciso dall'inadempimento contrattuale, in quanto la chiusura della procedura esecutiva impedisce

¹⁵ Il comma 127 dell'art. 1 della legge n. 208/2015 stabiliva che le modifiche avrebbero dovuto essere applicate nei casi in cui *"il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016"*.

di fatto la “correzione” del diritto di detrazione originariamente esercitato dal cessionario/committente insolvente¹⁶.

Ma il condizionare nuovamente la legittimità dell’emissione della nota di variazione in diminuzione all’esito infruttuoso delle procedure concorsuali conferma i dubbi, già da tempo sollevati¹⁷, di conformità dell’art. 26 del DPR n. 633/1972 alla normativa comunitaria, sia perché in tal modo viene esclusa la rilevanza di ogni altra ipotesi nella quale si verifichi la perdita, totale o parziale, del corrispettivo, sia perché continua a posticiparsi (ad un termine non a priori definibile) il momento in cui poterla emettere¹⁸.

La mancata attuazione delle modifiche introdotte dalla legge n. 208/2015, ripropone, altresì, un ulteriore problema interpretativo relativo all’istituto dell’amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi che la Legge di stabilità 2016 annoverava tra quelle per le quali era ammesso il recupero dell’IVA. Con la soppressione della norma, si pone di nuovo il problema se anche tale procedura consenta di operare le variazioni in diminuzione, visto il fermo parere contrario da sempre espresso dall’Agenzia delle Entrate¹⁹.

3. Gli obblighi formali del debitore assoggettato a una procedura concorsuale

Il comma 567 ha, altresì, soppresso il secondo periodo del comma 5 dell’art. 26, il quale, in deroga alla regola generale, stabiliva l’esonero da parte del cessionario/committente assoggettato ad una procedura concorsuale dall’obbligo di registrare la variazione in

¹⁶ Come riconosciuto dalla stessa Amministrazione nelle Ris., n. 155/E e n. 161/E del 2001. Il trasferimento dell’insolvenza all’Erario è comunque conforme al dettato comunitario, che all’art. 185 della direttiva n. 2006/112/CE prevede che la rettifica della detrazione possa essere esclusa “*nel caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate*”.

¹⁷ Cfr. P. Centore, *Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose*, in *Corr. trib.* 2010, 2352 e ss.

¹⁸ Nello stesso senso anche l’ord. 3 marzo 2015, n. 259 della Comm.ne trib. reg.le della Lombardia che ha disposto in rinvio pregiudiziale (ex art. 267, par. 3 TFUE) ponendo alla Corte il quesito se sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l’applicazione dell’IVA, una norma – quale l’art. 26, comma 2 del DPR n. 633/1972 – che subordini il diritto al recupero dell’imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali ovvero di azioni esecutive infruttuose, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti-economiche in ragione dell’ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle azioni esecutive o delle procedure concorsuali.

¹⁹ In quanto istituto volto alla continuazione e al risanamento dell’impresa e non avente finalità liquidatorie, in tal senso Circ. n. 77/E/2000. Nel senso che la procedura di amministrazione straordinaria possa assumere anche finalità meramente liquidatorie F. Paparella, *Il regime fiscale dell’amministrazione straordinaria: la necessità di distinguere le fattispecie sulla base della natura e della finalità della procedura*, in L. Ghia – C. Piccinini – F. Severini (diretta da), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, V, Torino, 2011, 511.

aumento in conseguenza della variazione in diminuzione effettuata dal cedente/prestatore²⁰.

Il debitore assoggettato ad una procedura concorsuale era conseguentemente sollevato anche dall'obbligo di computare in aumento l'imposta rettificata nella relativa liquidazione del tributo, e ciò in quanto, con il venir meno dell'obbligo di registrare detto documento veniva anche meno l'obbligo di versare l'imposta rettificata (o di ridurre in misura corrispondente il credito IVA) in considerazione dell'effetto esdebitatorio di cui all'art. 184 l.fall.

Il comma 567, nel riformulare l'art. 26, ha disposto anche l'abrogazione del secondo periodo del comma 5, contenente la deroga all'obbligo di registrare "a debito" la nota di variazione per il debitore assoggettato a procedura concorsuale a partire dal 1° gennaio 2017.

In questo modo è stata, dunque, ripristinata la formulazione normativa previgente, nel senso che il nuovo art. 26 torna a non disporre alcunché circa gli adempimenti del debitore assoggettato ad una procedura concorsuale, mantenendo, però, ferma la regola generale (contenuta nel primo periodo del comma 5) che impone al debitore di registrare "a debito" l'imposta oggetto di rettifica tramite la nota di variazione.

Questo ulteriore *revirement* del legislatore dovrebbe far ritenere di nuovo applicabili le istruzioni impartite dall'Agenzia ante Legge di stabilità 2016, secondo cui il debitore avrebbe l'obbligo di annotare la variazione nel registro di cui all'art. 23 del DPR n. 633/1972 (registro delle fatture emesse), ma senza che da ciò discenda il corrispondente obbligo di versamento del tributo²¹.

Tale interpretazione è stata, infatti, recentemente confermata dalla stessa Agenzia²², la quale ha precisato che, laddove il cedente/prestatore si avvalga della facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione, gli organi della procedura sono tenuti ad annotare nel registro IVA la corrispondente variazione in aumento. Tale adempimento, tuttavia, non determina l'inclusione del relativo credito IVA vantato dall'amministrazione nel riparto finale ormai definitivo, *"ma consente di evidenziare il credito eventualmente esigibile unicamente nei confronti del debitore fallito nell'eventualità che quest'ultimo torni in bonis"*.

²⁰ A differenza di quanto anticipato nella nota n. 17, ossia che ai sensi dell'art. 185, par. 2 della direttiva n. 2006/112/CE la rettifica della detrazione "non è richiesta nel caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate", nel caso di accordi di ristrutturazione dei debiti e di piani attestati, l'obbligo del cessionario/committente di registrare la variazione in rettifica della detrazione originariamente operata permane (così Circ. n. 12/E/2016, par. 13.2).

²¹ In tal senso le Ris., n. 155/2001 e n. 161/2001.

²² Risposta dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2017.