

**Circolare n. 5 del 16 marzo 2016****La nuova disciplina delle note di variazione Iva****Indice**

1. Premessa	2
2. Procedure concorsuali	3
2.1. Entrata in vigore delle novità normative	4
2.2. Procedure concorsuali aperte entro il 31 dicembre 2016	6
2.3. Accordo di ristrutturazione dei debiti e piano attestato di risanamento	11
2.4. Esonero dalla registrazione della nota di variazione	12
3. Procedure esecutive	13
4. Altre novità in materia di note di variazione	13
5. Risoluzione per inadempimento dei contratti ad esecuzione continuata o periodica	14
6. Crediti di modesta entità	16

1. Premessa

L'art. 1, co. 126, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha **reformulato l'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, introducendo alcune significative modifiche normative rispetto alla previgente disposizione, riguardanti l'emissione della nota di variazione Iva in alcuni casi particolari:

- procedure concorsuali (co. 4, lett. a), 5 e 11);
- procedure esecutive (co. 4, lett. b), e 12);
- registrazione della nota di variazione (co. 5, 7 e 8);
- riscossione del corrispettivo dopo l'emissione della nota di variazione (co. 6);
- risoluzione per inadempimento dei contratti ad esecuzione continuata o periodica (co. 9);
- *reverse charge* (co. 10).

È, tuttavia, opportuno premettere che la Legge di Stabilità 2016 ha mantenuto **invariati alcuni consolidati principi** contenuti nell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972:

- **co. 1 (note di variazione in aumento)**: le disposizioni degli artt. 21 e ss. del D.P.R. n. 633/1972, in tema di fatturazione, devono essere osservate – in relazione al maggior ammontare – tutte le volte in cui, **successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione** di cui agli artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972, la base imponibile di un'operazione o quella della corrispondente Iva **aumenta per qualsiasi motivo**, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. Il nuovo documento, integrativo di quello originario, può essere emesso **anche sotto forma di fattura semplificata** di cui all'art. 21-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 – pure se diversa da quella originaria, a condizione che riporti il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate (C.M. 24 giugno 2014, n. 18/E) – e in virtù dello stesso regime Iva dell'operazione a cui si riferisce la rettifica, compresa l'aliquota dell'imposta;
- **co. 2 (note di variazione in diminuzione senza limiti di tempo)**: qualora un'operazione per la quale sia stata emessa la fattura venga meno, in tutto o in parte, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili – oppure per effetto dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente – il fornitore (cedente del bene o il prestatore del servizio) ha diritto di detrarre, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'Iva corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972;
- **co. 3 (note di variazione in diminuzione con limite di tempo)**: la disposizione di cui al punto precedente non può essere applicata dopo il **decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile**, nel caso in cui gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti, e può essere applicata – entro lo stesso termine – anche nell'ipotesi di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, co. 7, del

D.P.R. n. 633/1972.

Sulla base di tali principi sono state innestate, come anticipato, le novità della Legge di Stabilità 2016, meglio illustrate nel prosieguo.

2. Procedure concorsuali

L'art. 26, co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che il precedente co. 2 – nota di variazione Iva in diminuzione, senza limiti temporali – si applica anche in caso di **mancato pagamento, in tutto o in parte**, a cura del **cliente** (cessionario del bene o committente della prestazione), a partire **dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale** o dal giorno del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art 182-*bis* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, o da quello di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato di risanamento (art. 67, co. 3, lett. d), L. fall.). Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale **dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento** o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del **decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo** o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (art. 26, co. 11, del D.P.R. n. 633/1972).

In virtù di tale modifica normativa, il cedente o prestatore ha, pertanto, diritto di portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione, annotandola nel **registro degli acquisti** di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato ad una delle predette procedure concorsuali, **senza dover, quindi, attendere** che sia definitivamente accertata l'**infertilità** della procedura. Il **diritto all'emissione della nota di variazione Iva prescinde** dalla circostanza, ad esempio, che il creditore abbia depositato una **domanda di ammissione allo stato passivo** del fallimento del debitore. Infatti, se l'insinuazione al passivo costituisse un presupposto del recupero dell'Iva, la data di riferimento avrebbe dovuto essere individuata proprio in quella di presentazione della relativa istanza che, per il fallimento, è disciplinata dall'art. 93 L. fall.. In altri termini, si consente al creditore di procedere al recupero dell'imposta già al verificarsi di una circostanza che sancisce, in modo ufficiale, lo **stato di crisi/insolvenza del debitore** e, pertanto, la ragionevole certezza che almeno una parte del credito non sarà recuperata. A questo proposito, la Circolare Assonime n. 5/2016 ha osservato che l'accertamento giudiziale dello stato di crisi **pone l'Erario al riparo da possibili abusi**, che potrebbero essere realizzati se il presupposto delle variazioni in diminuzione fosse legato a valutazioni soggettive, ovvero dello stesso creditore, in merito alla recuperabilità del credito. Proprio per questa esigenza di cautela, non è stata ammessa un'analogha apertura alla possibilità di recupero anticipato dell'Iva nei casi in cui il credito in questione formi oggetto di una semplice **procedura esecutiva individuale**: in tali ipotesi, infatti, la facoltà di operare la variazione in diminuzione rimane

3

subordinata all'infruttuosità della procedura stessa, anche se la Legge di Stabilità 2016, come illustrato nel prosieguo, ha reso più semplice il riscontro di questo presupposto.

Altre procedure concorsuali

Il riferimento dell'art. 26, co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 alle **"procedure concorsuali"** non dovrebbe intendersi circoscritto esclusivamente a quelle individuate dal successivo co. 11 (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi), in quanto tale elencazione non pare tassativa. In tal senso, depone quanto sostenuto in passato dall'Amministrazione Finanziaria, in materia di deducibilità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, delle perdite su crediti: in particolare, la **C.M. n. 39/E/2002, par. 4** – con un orientamento ribadito anche dalla **C.M. n. 26/E/2013, par. 6** – aveva precisato che l'art. 101, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986 si applica anche alle **procedure concorsuali non indicate espressamente** in tale norma, come quelle **estere**, purché presentino **caratteristiche sostanzialmente simili alle procedure nazionali** indicate nella predetta disposizione del Tuir. Ad **analoghe conclusioni** si dovrebbe pervenire con riguardo alle **procedure concorsuali italiane non disciplinate dal R.D. n. 267/1942**, ovvero quelle destinate a risolvere la crisi dei **soggetti non fallibili** (piccoli imprenditori, privati consumatori, ecc.), in quanto non rientranti nell'art. 1 della Legge Fallimentare, e soggette, invece, alle disposizioni contenute nella **Legge n. 3/2012**. Tale provvedimento definisce, infatti, come "procedure concorsuali" anche l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento – che si fonda su principi comuni all'accordo di ristrutturazione dei debiti e al concordato preventivo – e il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore, costituente una sorta di fallimento "in proprio": in altri termini, tali due istituti, oltre ad essere normativamente definiti come "procedure concorsuali", presentano caratteristiche sostanzialmente assimilabili alle procedure concorsuali indicate nell'art. 26, co. 11, del D.P.R. n. 633/1972 (e nell'art. 101, co. 5, del Tuir), con la conseguenza che devono ritenersi compresi nel campo di applicazione di questa norma.

2.1. Entrata in vigore delle novità normative

Le disposizioni di cui all'art. 26, co. 4, lett. a), co. 5, secondo periodo, e co. 11, del D.P.R. n. 633/1972, si applicano nei casi in cui **"il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016"**. A questo proposito, la Circolare Assonime n. 5/2016 ha osservato che la formulazione letterale della norma si presta a una **duplice interpretazione**:

- è necessario che la procedura concorsuale sia avviata dal 1° gennaio 2017;

- è sufficiente che, in tale data, la procedura concorsuale **non sia ancora chiusa**, ammettendo, quindi, l'applicazione dell'art. 26, co. 4, lett. a), 5 e 11, del D.P.R. n. 633/1972 **anche alle procedure concorsuali aperte entro il 31 dicembre 2016**.

Questa seconda tesi è ritenuta preferibile dall'Assonime (circ. 10 febbraio 2016 n. 5), **da un punto di vista logico**, poiché altrimenti si negherebbe la possibilità di anticipare le variazioni, in base alla nuova disciplina, per corrispettivi relativi a procedure iniziate anche da molto tempo e non ancora concluse, mentre per quelli riguardanti procedure iniziate dal 1° gennaio 2017 la variazione potrebbe essere effettuata senza attendere l'esito della procedura stessa: la questione è, tuttavia, dubbia e necessita, pertanto, di un **opportuno chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate**.

In attesa di tali precisazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, e tenuto conto della *ratio* della formulazione letterale della norma, **motivazioni di prudenza** dovrebbero indurre, invece, ad attribuire preferenza alla prima tesi, secondo cui le novità normative in commento trovano applicazione esclusivamente con riferimento alle **procedure concorsuali che si apriranno a partire dal 1° gennaio 2017**. In questo senso, sembra deporre anche il combinato disposto degli artt. 1, co. 127, della Legge n. 208/2015 e 26, co. 11, del D.P.R. n. 633/1972, per effetto del quale *"il debitore **si considera assoggettato a procedura concorsuale** dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi"*. Si osservi, inoltre, che l'alternativa ipotesi – fondata sull'applicabilità delle novità normativa anche nel caso di **procedure concorsuali aperte entro il 31 dicembre 2016, e non ancora chiuse a tale data** – potrebbe porre anche un problema di coordinamento con la disciplina generale dell'esercizio della detrazione dell'Iva esposta nella nota di variazione: **l'art. 19, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972** stabilisce, infatti, un **limite temporale all'esercizio della detrazione dell'Iva**, individuato *"al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto"*, sinora identificato in base al momento indicato dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 (R.M. n. 89/E/2002), che secondo la tesi dell'Assonime sarebbe rappresentato, in virtù della nuova disposizione, dalla data di **apertura della procedura concorsuale**, e non più con quello dell'infertilità della procedura, con il rischio che il termine biennale sia già decorso. Sul punto, un rimedio potrebbe essere costituito dalla presunzione che, in **deroga** al predetto principio generale, "il diritto alla detrazione è sorto" il 1° gennaio 2016, giorno di entrata in vigore della Legge di Stabilità 2016, ma **nessuna norma transitoria lo dispone**, in quanto questo aspetto è già espressamente disciplinato – in termini differenti da quanto auspicato dalla Circolare Assonime 5/2016, seppure secondo preoccupazioni operative comprensibili – dall'art. 1, co 127, della Legge n. 208/2015.

Conseguentemente, **in mancanza di chiarimenti** dell'Agenzia delle Entrate, si dovrebbe ritenere opportuno applicare l'art. 26, co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 – che prevede la possibilità di emettere la **nota di variazione Iva a partire dall'apertura della procedura concorsuale** – esclusivamente nel caso in cui il debitore (cessionario del bene o committente della prestazione) sia stato **assoggettato a procedura concorsuale a decorrere dal 1° gennaio 2017**.

2.2. Procedure concorsuali aperte entro il 31 dicembre 2016

Alla luce di quanto sopra riportato, si deve, pertanto, ritenere che, nel caso delle procedure concorsuali avviate prima del 1° gennaio 2017, il fornitore (cedente del bene o prestatore del servizio) dovrà continuare ad emettere la nota di variazione Iva secondo le vecchie regole, dettate dal previgente art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero limitatamente alla parte di credito rimasta insoddisfatta, quale risultante dall'avvenuta verifica della **definitiva infruttuosità della procedura**. A questo proposito, si ricorda, tuttavia, la **diversa posizione dell'AIDC di Milano**, che – con la norma di comportamento del 26 febbraio 2015, n. 192 – aveva sostenuto la possibilità di emettere la nota di variazione già a seguito dell'apertura della procedura concorsuale.

Il contribuente, creditore concorsuale, è comunque tenuto ad osservare alcune particolari modalità operative, differenti a seconda della natura della procedura concorsuale alla quale è assoggettato il debitore: sul punto, si riscontrano, tuttavia, **significativi dubbi interpretativi**, complice anche l'evoluzione della normativa concorsuale, nonostante diversi interventi dell'Agenzia delle Entrate.

Sotto il **profilo soggettivo**, la facoltà di emissione della nota di variazione Iva, relativa ad operazioni intercorse con debitori assoggettati ad una procedura concorsuale, **non è riconosciuta a tutti i contribuenti, bensì esclusivamente al cedente o prestatore partecipante al concorso (C.M. 17 aprile 2000, n. 77/E)**. Diversamente, verrebbe a mancare, rispetto al creditore emittente il documento di rettifica, l'elemento fondamentale dell'infruttuosità di cui al previgente art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972. Qualora un **creditore non ammesso allo stato passivo esecutivo del fallimento**, ovvero non compreso nell'elenco dei creditori del concordato preventivo, emetta comunque la nota di variazione Iva, il curatore oppure il debitore della procedura concorsuale minore è tenuto a **rispedire il documento al mittente**, con richiesta di procedere al relativo annullamento. In tale sede, è altresì raccomandata una segnalazione dell'accaduto all'Agenzia delle Entrate.

Il diritto alla rettifica in diminuzione è, inoltre, **escluso** nel caso in cui il creditore – pur essendo stato ammesso allo stato passivo del fallimento, ovvero inserito nell'elenco dei creditori del concordato preventivo – **rinunci espressamente alla propria pretesa**, mediante un'apposita istanza, presentata prima dell'accertamento dell'infruttuosità della procedura.

La verifica della sussistenza del presupposto soggettivo pone, inoltre, ulteriori difficoltà operative, come nel caso di sopravvenuta cessione del credito oppure dei crediti di natura professionale rimasti insoddisfatti.

Cessione del credito

La formulazione letterale del previgente art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 riserva la facoltà di emissione della nota di variazione in diminuzione a due soli soggetti passivi d'imposta: il cedente del bene e il prestatore del servizio. Con l'effetto che **deve, pertanto, ritenersi escluso il riconoscimento del diritto in capo al cessionario del credito (R.M. 5 maggio 2009, n. 120/E)**. L'orientamento in parola trova altresì conferma in consolidata giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'emissione della nota di variazione presuppone sempre:

- l'identità tra l'oggetto della fattura e registrazione originaria, da un lato, e l'oggetto della rilevazione della rettifica, dall'altro, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili (**Cass. 6 luglio 2001, n. 9188**);
- una modifica del rapporto giuridico tra i soggetti originari dell'operazione imponibile: cedente e cessionario del bene, committente e prestatore del servizio (**Cass. 29 marzo 2001, n. 8455**).

Conseguentemente, **il cedente del credito mantiene il diritto ad emettere la nota di variazione esclusivamente se sono soddisfatte, congiuntamente, due condizioni:**

- 1) il credito del cedente, prima del trasferimento al cessionario, è stato ammesso allo stato passivo esecutivo del fallimento, ovvero riconosciuto nell'elenco dei creditori verificato e rettificato dal commissario giudiziale (art. 171, co. 1, L. fall.);
- 2) il cedente rimane parte processuale della procedura concorsuale, ovvero non vi è estromissione da parte del cessionario.

Qualora sussistano entrambi i requisiti in parola, il cedente è legittimato ad emettere la nota di variazione, in relazione all'originaria fattura a carico del debitore fallito oppure ammesso al concordato preventivo, per un **importo pari alla differenza tra il valore nominale del credito e la somma complessiva dei pagamenti parziali (comprensivi di Iva), eseguiti dal curatore ovvero dal liquidatore giudiziale**. Non rileva, invece, il prezzo di cessione del credito corrisposto dal cessionario, né l'eventuale accordo di riversamento, a beneficio di quest'ultimo, delle somme recuperate dal cedente tramite l'emissione della nota di variazione, trattandosi di intese meramente civilistiche.

Crediti di natura professionale

A norma dell'art. 2751-*bis*, n. 2), c.c., i creditori di natura professionale sono ammessi, **in via privilegiata**, allo stato passivo esecutivo del fallimento – ovvero inseriti nell'elenco dei creditori dell'omologato concordato preventivo – limitatamente ai **compensi relativi agli ultimi due anni di prestazione** (e

al contributo alla Cassa di Previdenza, nel solo caso di Ragionieri e Dottori Commercialisti). Conseguentemente, la parte rimanente del credito professionale, compresa l'imposta sul valore aggiunto, riveste natura chirografaria (Cass. 3 febbraio 2006, n. 2438). La giurisprudenza di legittimità ritiene che il credito di rivalsa Iva **non sia qualificabile come prededucibile** (art. 111, co. 1, L. fall.), anche se derivante dai compensi percepiti in esecuzione di un piano di ripartizione. È, tuttavia, prospettabile il riconoscimento del privilegio speciale di cui all'art. 2758, co. 2, c.c., purché sussistano i beni sui quali esercitare la prelazione, che il creditore ha l'onere di precisare, in sede di domanda di ammissione allo stato passivo.

Aderendo al suddetto orientamento giurisprudenziale, nel caso in cui la procedura si concluda con una ripartizione finale che non prevede la soddisfazione integrale dei creditori di natura professionale, si pone un **problema di fatturazione** in capo a costoro. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non è ammissibile l'emissione di una fattura che esponga come base imponibile Iva l'importo effettivamente ricevuto dal professionista, a cui faccia seguito una nota di variazione in diminuzione, da parte del medesimo soggetto, diretta a recuperare l'imposta sul valore aggiunto, in quanto credito di natura chirografaria (R.M. 3 aprile 2008, n. 127/E). **Non è, quindi, possibile emettere una nota di variazione per il solo recupero dell'Iva, considerata la propria inscindibile correlazione con la corrispondente base imponibile**, anche alla luce della *ratio* dell'art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972. Il professionista, creditore di una procedura concorsuale, è dunque tenuto ad emettere una fattura pari all'importo complessivamente ricevuto, riducendo proporzionalmente gli originari importi spettanti a titolo di base imponibile e Iva, in virtù del loro stretto collegamento.

Infruttuosità della procedura concorsuale

Il creditore partecipante al concorso, soggetto passivo Iva, può emettere la nota di variazione in diminuzione soltanto quando diviene certa, nel quantum, l'infruttuosità della procedura. Tale momento è differente, a seconda che il debitore sia stato dichiarato fallito, ovvero ammesso al concordato preventivo.

Nel caso del **fallimento**, il creditore può emettere la nota di variazione **esclusivamente a seguito della scadenza del termine fissato per la presentazione delle osservazioni al piano di ripartizione finale stabilito dal giudice delegato**, decorsi quindici giorni dal ricevimento della comunicazione inviata a tutti i creditori (art. 117, co. 1, e 110, co. 3, L. fall.), compresi quelli attualmente oggetto di procedimento di opposizione, impugnazione o revocazione. **Nel caso di insussistenza di somme da destinare alla soddisfazione dei creditori, è necessario fare, invece, riferimento alla scadenza della data entro la quale è possibile proporre reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura (C.M. n. 77/E/2000)**, ovvero al decorso del termine di dieci giorni dalla comunicazione o notificazione del provvedimento (art. 119, co. 3, e 26, co. 3, L. fall.). I termini in parola

trovano, inoltre, conferma nell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (R.M. n. 195/E/2008). Una formulazione letterale lievemente differente, seppure con la medesima interpretazione sostanziale, era stata fornita dalla **R.M. 18 marzo 2002, n. 89/E**, che aveva individuato il momento rilevante nella data di esecutività del piano di ripartizione finale ovvero, in mancanza, di chiusura del fallimento.

Diversamente, nell'ipotesi del **concordato preventivo**, l'individuazione del momento a partire dal quale il creditore può emettere la nota di variazione Iva, nei confronti di un debitore in concordato preventivo, **non ha sinora trovato una sintesi dottrinale sostanzialmente uniforme**. Alcuni autori sostengono che la nota di variazione possa essere emessa già a seguito dell'**omologazione del concordato preventivo**, in quanto rappresenterebbe *"il momento in cui si verifica la certezza giuridica di tale perdita"*. L'orientamento in parola è, tuttavia, **difficilmente condivisibile**, per una serie di motivazioni, principalmente legate all'evoluzione della procedura:

- a) il liquidatore giudiziale, nominato in sede di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni, è tenuto a verificare e, se del caso, rettificare l'elenco dei creditori già accertato dal commissario giudiziale;
- b) a seguito della **conclusione della liquidazione concordataria**, e della conseguente esecuzione della ripartizione finale, il creditore potrebbe risultare soddisfatto in misura differente da quella ipotizzabile alla data del decreto di omologazione. Il verificarsi di una simile ipotesi, così come di quella di cui al punto precedente, rischierebbe di rendere **inattendibili i valori indicati nella nota di variazione emessa immediatamente dopo il passaggio in giudicato del decreto di omologazione**.
- c) il concordato preventivo, ancorché omologato, potrebbe formare oggetto di un successivo provvedimento giudiziale di **risoluzione ovvero annullamento** (art. 186 L. fall.), idoneo a determinare, previa verifica dello **stato di insolvenza**, la pronuncia della sentenza dichiarativa di **fallimento**. Al ricorrere della suddetta circostanza, l'accoglimento dell'orientamento dottrinale in commento determinerebbe, evidentemente, una **disparità di trattamento**, in pregiudizio dei creditori di un fallimento aperto direttamente – senza transito ad un altro strumento di soluzione della crisi – e a beneficio di quelli di un concordato preventivo, poi conseguito alla procedura principe. Questi ultimi creditori, a parere di tali **tesi "pro-contribuente"**, potrebbero, infatti, **emettere la nota di variazione in tempi brevi** – in quanto l'omologazione deve intervenire, a norma dell'art. 181 L. fall., entro nove mesi dalla presentazione del ricorso del debitore, prorogabile per un tempo massimo di sessanta giorni – e senza la necessità di attendere la conclusione della liquidazione fallimentare.

Le osservazioni critiche di cui sopra sembrerebbero trovare, inoltre, autorevole conferma nella **C.M. n. 77/E/2000**: *"Per accertare la predetta infruttuosità occorre aver riguardo oltre che alla sentenza di omologazione (art. 181) divenuta definitiva, anche al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato. Infine, nell'ipotesi di dichiarazione di fallimento nel*

corso della procedura in argomento, in conseguenza del mancato adempimento degli obblighi assunti o alla luce di comportamenti dolosi da parte del debitore concordatario, la rettifica in diminuzione, ricadendosi nell'ipotesi di procedura fallimentare, va operata solo dopo che il piano di riparto dell'attivo sia divenuto definitivo ovvero, in assenza di un piano, a chiusura della procedura fallimentare'.

Le medesime argomentazioni risultano svolte nella **R.M. 17 ottobre 2001, n. 161/E**, secondo cui **la nota di variazione Iva viene emessa, a seguito dell'adempimento del concordato preventivo "al fine di adeguare l'imposta al corrispettivo effettivamente incassato"**. In altri termini, l'art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 deve essere applicato "tenendo conto della disciplina e degli effetti tipici del concordato preventivo", la cui sola estinzione determina la riduzione del credito chirografario di rivalsa Iva, ed il diritto di emettere la nota di variazione afferente all'imposta sul valore aggiunto non riscossa.

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, emerge che l'importo oggetto della rettifica in diminuzione sarà individuabile, inequivocabilmente, soltanto sulla base del piano di ripartizione finale, approvato secondo le modalità stabilite nel decreto di omologazione della procedura, e dunque **non prima che si sia conclusa la liquidazione giudiziale.**

Effetti sulla procedura concorsuale

A seguito del decorso del termine per la presentazione delle osservazioni del piano di ripartizione del fallimento, ovvero della conclusione della liquidazione giudiziale del concordato preventivo, **il curatore oppure il debitore della procedura concorsuale minore potrebbero ricevere diverse note di variazione, con l'emersione di un debito per imposta sul valore aggiunto.** Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha individuato il corretto comportamento da adottare, nonché i relativi effetti, differenti a seconda della tipologia di procedura concorsuale.

Nel caso del **fallimento**, il curatore è obbligato a **rilevare le note di variazione**, in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi. Non deve, tuttavia, includere il corrispondente debito tributario nella ripartizione finale, consentendo comunque di evidenziare un credito dell'Erario eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato *in bonis* (C.M. n. 77/E/2000, e R.M. n. 155/E/2001).

Nell'ipotesi del **concordato preventivo**, il debitore è tenuto a registrare le note di variazione, ma **senza alcun obbligo di versamento**, in quanto la passività tributaria emergente riguarda l'Iva non riscossa dal creditore, in relazione ad un debito sorto prima dell'apertura della procedura concorsuale, del quale il soggetto in concordato preventivo non è tenuto a rispondere, essendosi già prodotti gli effetti estintivi (R.M. n. 161/E/2001).

2.3. Accordo di ristrutturazione dei debiti e piano attestato di risanamento

L'intesa di cui all'art. 182-*bis* L.fall., raggiunta dal debitore con i creditori rappresentanti almeno il 60% delle proprie passività ed omologata dal tribunale, **non è considerata una procedura concorsuale**, nonostante sia disciplinata dalla Legge Fallimentare (**C.M. 18 aprile 2008, n. 40/E**): tuttavia, come anticipato, l'art. 1, co. 126, della Legge n. 208/2015 ha riformulato la disciplina della nota di variazione Iva, riconoscendo, tra l'altro, la possibilità di emettere tale documento – a norma dell'art. 26, co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 – *"dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti"* di cui all'art. 182-*bis* L. fall.. Si deve, pertanto, ritenere che il **creditore il cui diritto sia "falcidiato" dall'accordo di ristrutturazione** di cui all'art. 182-*bis* L. fall. raggiunto col debitore possa emettere la nota di variazione Iva – ai sensi dell'art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 – per il semplice fatto che il tribunale competente ha emanato il **decreto di omologazione**. I **soggetti estranei all'accordo di ristrutturazione dei debiti** non sono, pertanto, interessati dalla tematica della nota di variazione Iva, in quanto devono essere soddisfatti al 100% entro 120 giorni dalla scadenza del credito o dalla data del decreto di omologazione, se già scaduti in tale giorno (art. 182-*bis*, co. 1, L. fall.).

La novità normativa prevista dall'art. 1, co. 126, della Legge n. 208/2015, come anticipato, accomuna l'accordo di ristrutturazione dei debiti omologato al piano attestato di risanamento pubblicato presso il registro delle imprese (art. 67, co. 3, lett. d), L. fall.), ovvero un **documento redatto dal debitore**, con l'assistenza dei propri consulenti, recepito dall'organo di gestione (collegiale o monocratico) ed **attestato** – in ordine alla veridicità dei dati aziendali su cui si fonda, ed alla fattibilità dello stesso – da un **professionista**, designato dal debitore, e in possesso dei **requisiti professionali e di indipendenza** individuati dalla predetta norma della Legge Fallimentare.

Il piano attestato di risanamento **non è sottoposto al vaglio del tribunale**, salvo che il debitore opti successivamente per una diversa soluzione della crisi (accordo di ristrutturazione dei debiti o concordato preventivo), oppure venga dichiarato fallito: conseguentemente, il **momento in cui sorge il diritto all'emissione della nota di variazione Iva** – ai sensi del nuovo art. 26, co. 4, lett. a), ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 – deve ritenersi coincidente con la **data della pubblicazione**, presso il registro delle imprese, del piano attestato di risanamento.

Analogamente all'accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-*bis* L. fall.), il piano attestato di risanamento (art. 67, co. 3, lett. d), L.fall.) **non comporta sempre effetti esdebitatori**: le conseguenze derivanti da tali istituti, in capo ai creditori, possono essere le più varie, dalla remissione – anche soltanto parziale – di alcuni crediti alla loro dilazione, dalla rinegoziazione del tasso d'interesse alla conversione dei crediti in quote di partecipazione nell'impresa debitrice. In presenza di tali varietà di situazioni, si pone il problema di individuare i casi in cui può essere ammessa la **possibilità di**

recuperare l'Iva, a norma dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972: naturalmente, la facoltà di emissione, da parte del creditore, della nota di variazione in diminuzione è riconosciuta per **l'importo che viene stralciato**. La Circolare Assonime n. 5/2016 ritiene, tuttavia, che il medesimo diritto debba essere attribuito anche in altre ipotesi, nelle quali viene **precluso al creditore di avvalersi degli ordinari mezzi per il recupero del credito**, come, ad esempio, nel caso in cui l'apertura della procedura determini l'effetto di impedire azioni esecutive da parte del creditore: tale impedimento comporta, infatti, la conseguenza sostanziale di dilazionare *sine die* il termine per il pagamento, generando una sostanziale perdita del credito. Si tratta, peraltro, di un **tema che non è stato ancora approfondito**, in relazione al quale sarebbe quanto mai opportuno un **chiarimento da parte dell'Agazia delle Entrate**.

2.4. Esonero dalla registrazione dalla nota di variazione

L'art. 26, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che, nell'ipotesi in cui è consentito operare una variazione in diminuzione (mancato pagamento, modifica contrattuale, ecc.), il **cessionario o committente** ha **l'obbligo di registrare l'operazione** a norma degli artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972 – nei limiti della detrazione operata, salvo il proprio diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa – e, quindi, di computare l'Iva corrispondente nella liquidazione come fattispecie attive ai fini del riversamento dell'imposta. È, tuttavia, espressamente prevista **l'insussistenza** di tale obbligo nel caso delle **procedure concorsuali** (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi): in altri termini, il curatore fallimentare o l'impresa in concordato preventivo **non ha più l'obbligo di annotare la variazione** nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, né di computare la relativa imposta nella liquidazione. La Circolare Assonime n. 5/2016 ha precisato che si tratta di una **soluzione di buon senso**, in quanto non è plausibile che il credito da rivalsa non pagato al fornitore possa tramutarsi in un credito dell'Erario nei confronti del debitore insolvente relativamente all'Iva che costui ha detratto pur senza aver corrisposto il relativo importo al cedente o prestatore. In concreto, il recupero dell'imposta in presenza di procedura concorsuale comporta che **l'Erario si assume l'onere della restituzione al fornitore dell'Iva** che non ha potuto recuperare attraverso la rivalsa sul cliente.

L'**obbligo di registrazione** rimane, invece, nell'ipotesi dell'**accordo di ristrutturazione dei debiti** o del **piano attestato di risanamento**, come chiarito anche nel corso del **Telefisco 2016**: a questo proposito, Assonime ritiene opportuno che tale interpretazione venga rimeditata, in quanto la situazione che si verifica in tali fattispecie **non è diversa** da quella riscontrabile nelle **procedure concorsuali "conservative"**, come, ad esempio, i concordati preventivi con continuità aziendale. In altre parole, a parere della Circolare n. 5/2016, il riferimento del co. 5 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 alle procedure

concorsuali di cui al co. 4, lett. a), dovrebbe ritenersi riferito anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati e ai piani attestati di risanamento pubblicati presso il registro delle imprese.

3. Procedure esecutive

L'art. 26, co. 4, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che il precedente co. 2 – nota di variazione Iva in diminuzione, senza limiti temporali – si applica anche in caso di **mancato pagamento, in tutto o in parte**, a cura del **cliente** (cessionario del bene o prestatore del servizio), a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.

La novità introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 è rappresentata dalla previsione secondo cui una procedura esecutiva individuale **si considera in ogni caso infruttuosa** (art. 26, co. 12, del D.P.R. n. 633/1972):

- 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**, qualora dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario emerga 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**.

Le novità normative in materia di emissione della nota di variazione Iva per infruttuosità della procedura esecutiva – analogamente alle altre modifiche relative all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, ad eccezione di quelle relative all'ipotesi del debitore assoggettato in procedura concorsuale, illustrato in precedenza – sono **applicabili anche alle operazioni effettuate anteriormente al 1° gennaio 2017**, in quanto si tratta di norme volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni contenute in tale ultimo articolo e, quindi, di carattere interpretativo (art. 1, co. 127, della Legge n. 208/2015).

4. Altre novità in materia di note di variazione

L'art. 26, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che nel caso in cui – **successivamente agli eventi di cui al precedente co. 4** (procedura concorsuale, accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, piano attestato di risanamento pubblicato presso il registro delle imprese o procedura esecutiva infruttuosa) – **il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte**, deve essere applicata la disposizione di cui al co. 1, riguardante l'emissione della **nota di variazione in aumento**. Al ricorrere di tale ipotesi, il **cessionario o committente** che abbia assolto all'obbligo di cui al successivo co. 5 – registrazione della nota di variazione Iva, adempimento non previsto nell'ipotesi di debitore assoggettato a

procedura concorsuale – ha diritto di portare in **detrazione**, ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, **l’imposta corrispondente alla variazione in aumento**.

Correzioni di errori, variazioni e registrazioni

L’art. 26, co. 7, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che deve essere effettuata, mediante annotazione delle **variazioni in aumento dell’Iva** nel registro delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) e di quelle **in diminuzione dell’imposta** nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), la correzione degli errori materiali o di calcolo nelle registrazioni stabilite dagli artt. 23, 25 e 39 del D.P.R. n. 633/1972, e nelle liquidazioni periodiche imposte dall’art. 27 del D.P.R. n. 633/1972, dall’art. 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, e dall’art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.

Le **medesime modalità** devono essere seguite per correggere, nel **registro dei corrispettivi** (art. 24 del D.P.R. n. 633/1972), gli **errori materiali inerenti alla trascrizione dei dati indicati nelle fatture** o nei registri tenuti a norma di legge.

L’art. 26, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972 dispone, inoltre, che le **variazioni di cui ai precedenti co. 2, 3, 4 e 5** – così come quelle **per errori di registrazione previste dal co. 7** – possono essere effettuate dal cedente del bene o prestatore del servizio, e dal cessionario o dal committente, anche mediante **apposite annotazioni in rettifica**, rispettivamente, nei **registri delle fatture emesse e dei corrispettivi** (artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972) e in quello degli **acquisti** (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

Reverse charge

L’art. 26, co. 10, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che la **facoltà di emissione della nota di variazione Iva in diminuzione**, prevista dal co. 2, può essere esercitata, in presenza dei presupposti dettati da tale disposizione, **anche dai cessionari e committenti debitori dell’imposta** ai sensi degli artt. 17 (inversione contabile, compresa quella “interna”) e 74 del D.P.R. n. 633/1972 (*reverse charge* per commercio di rottami, cascami, scarti e simili), nonché – per le operazioni intracomunitarie – dell’art. 44 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Al ricorrere di tale ipotesi, i cessionari o committenti sono soggetti alla disciplina prevista dall’art. 26, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, in tema di obbligo di registrazione della nota di variazione.

5. Risoluzione per inadempimento da contratto ad esecuzione continuata o periodica

L’art. 26, co. 9, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di emissione

della nota di variazione in diminuzione di cui al co. 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. Tale modifica normativa rappresenta una **norma di interpretazione autentica**, con l'effetto che – a differenza delle novità riguardanti le procedure concorsuali (art. 26, co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972) – è applicabile anche alle operazioni effettuate anteriormente al 1° gennaio 2017, a norma dell'art. 1, co. 127, della Legge n. 208/2015. Questa novità è particolarmente rilevante, in quanto consente di **superare un ricorrente dubbio interpretativo** del passato: nel vigore della precedente disciplina era, infatti, spesso controversa la possibilità di recuperare l'Iva anche nel caso in cui il **contratto ad esecuzione continuata o periodica** fosse stato **risolto di diritto**, a seguito dell'attivazione – a cura del cedente o prestatore che, a suo tempo, aveva applicato l'imposta – di una **clausola risolutiva espressa** collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, ovvero all'inadempimento (art. 1456 c.c.). Sul punto, la Circolare Assonime n. 5/2016 ha ricordato che era stata sostenuta la facoltà di emettere la nota di variazione in diminuzione **per il solo fatto che il fornitore avesse dichiarato di volersi avvalere della clausola**, senza necessità di promuovere una procedura esecutiva ed attenderne l'esito: tale conclusione, peraltro, non era condivisa dagli uffici dell'Amministrazione Finanziaria, secondo cui la disciplina prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 per i mancati pagamenti dei corrispettivi era applicabile pure nell'ipotesi in cui il contratto fosse stato risolto, a causa dell'inadempimento, relativamente alle prestazioni eseguite e non pagate.

Questa incertezza interpretativa è stata, quindi, superata dalla Legge di Stabilità 2016, ammettendo la possibilità di recuperare l'Iva per i corrispettivi non pagati relativi a forniture di beni o servizi nell'ambito di contratti ad esecuzione continuata o periodica, qualora la risoluzione conseguente all'inadempimento (sia giudiziale che di diritto) abbia **effetto retroattivo** a partire dalle somministrazioni per le quali **non è stato pagato il corrispettivo**, nonostante il cedente o prestatore abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di consegnare i beni o rendere i servizi pattuiti. Non osta a tale soluzione quanto stabilito dall'art. 1458 c.c., secondo cui l'effetto retroattivo della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite, in quanto queste ultime sono rappresentate esclusivamente da quelle che hanno avuto piena efficacia satisfattiva, con riguardo alle reciproche ragioni creditorie.

La possibilità di attribuire effetto retroattivo alla risoluzione del contratto **non riguarda, invece, l'ipotesi in cui sia il cessionario o committente** – anziché il cedente o prestatore – **a recedere dal contratto**, come avviene frequentemente, ad esempio, nelle somministrazioni di energia elettrica, gas o servizi telefonici. Tale recesso ha, infatti, una causa diversa da quella dell'inadempimento, e ha naturalmente **effetto soltanto per il futuro**: in questi casi, la Circolare Assonime n. 5/2016 ritiene, peraltro, che si dovrebbe ammettere la possibilità che il fornitore eserciti il proprio diritto di risolvere il contratto,

anche ai fini dell'applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, in modo da anticipare il venir meno del vincolo contrattuale e renderlo inoperante anche per le forniture eseguite e non pagate.

Assomine ha altresì specificato che la nota di variazione Iva, emessa dal cedente o prestatore a seguito della risoluzione del contratto, **non deve essere necessariamente inviata al cliente**, qualora costui **non sia un soggetto d'imposta** e, quindi, non abbia alcun obbligo di riversamento del tributo, in quanto **consumatore finale**, non avendo detratto l'Iva afferente le forniture non pagate.

6. Crediti di modesta entità

La **Circolare Assonime n. 5/2016**, con riferimento alle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 in materia di nota di variazione Iva, si è soffermata anche sulle implicazioni del recupero dell'imposta sulla disciplina della deducibilità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, delle perdite sui **"mini-crediti"**. A questo proposito, l'**art. 101, co. 5, del Tuir** stabilisce che tale componente negativo è fiscalmente riconosciuto, senza necessità di provare gli *"elementi certi e precisi"* dello stesso, in quanto presunti, se **il credito è di modesta entità** – euro 5.000, per le imprese di rilevanti dimensioni (art. 27, co. 10, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185), altrimenti euro 2.500 – ed è **scaduto da almeno 6 mesi**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che la verifica del **limite quantitativo** della modesta entità deve essere effettuata considerando **anche l'Iva** oggetto di rivalsa nei confronti del debitore (C.M. n. 26/E/2013): conseguentemente, l'ammontare della **perdita deducibile** è costituito dall'importo del credito al lordo dell'imposta sul valore aggiunto addebitata al cliente in via di rivalsa e non riscossa. In altri termini, tale Iva rileva, a questi fini, sia per l'individuazione del credito di modesta entità che per la determinazione dell'importo ammesso in deduzione.

Assonime ritiene, tuttavia, che tale regime debba essere **rivisto** per effetto della riformulazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 operata dall'art 1, co. 126, della Legge n. 208/2015, nel senso di ritenere che i mini-crediti per i quali è stata attivata la **risoluzione** dovrebbero determinare una perdita deducibile a norma dell'art. 101 del Tuir, limitatamente all'ammontare dei corrispettivi: **non deve, pertanto, essere considerata l'Iva addebitata in via di rivalsa**, in quanto l'importo corrispondente a tale tributo è recuperato mediante l'emissione della nota di variazione in diminuzione. In altri termini, il principio enunciato dalla C.M. 26/E/2013 dovrebbe continuare ad operare solo per le fattispecie nelle quali non si è verificata la risoluzione del contratto. A questo proposito, si segnala che **la Legge di Stabilità 2016 non ha recepito la disciplina speciale**, ai fini dell'emissione della nota di variazione Iva, originariamente prospettata nella bozza dello **"Schema di Decreto Legislativo delegato recante misure per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"**, risalente al 22 giugno 2015: l'art. 4 di tale provvedimento prevedeva, infatti, la riformulazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, riconoscendo espressamente, al co. 4, lett. b), la possibilità di emettere il documento di rettifica *"anche quando il*

*mancato pagamento riguarda fatture relative a **corrispettivi di modesta entità** per i quali sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del termine di pagamento*'. Il limite quantitativo da verificare era analogo a quello individuato dall'art. 101, co. 5, del Tuir (euro 5.000 per le imprese di rilevanti dimensioni, euro 2.500 negli altri casi), con riguardo all'**importo della fattura al lordo dell'Iva**.

La **Circolare Assonime 5/2016** ha, inoltre, esaminato il caso specifico di recupero dell'imposta per effetto della risoluzione di contratti ad esecuzione continuata o periodica, relativamente a crediti per i quali il contribuente aveva **già dedotto integralmente la perdita**, ai sensi dell'art. 101 del Tuir, comprendendo in tale ammontare anche l'Iva: in primo luogo, è stato precisato che il recupero dell'Iva ha un impatto anche sulle deduzioni operate prima dell'entrata in vigore della nuova normativa. In particolare, l'emissione della nota di variazione Iva comporterà l'emersione di una **sopravvenienza attiva, imponibile a norma dell'art. 88 del Tuir**, poiché costituisce un provento conseguito a fronte di perdite dedotte in precedenti esercizi: tale principio dovrebbe valere a prescindere dalle **modalità** tramite le quali l'impresa ha **contabilizzato la perdita** e, pertanto, sia nel caso in cui la stessa sia stata imputata ad un **precedente fondo svalutazione stanziato con rilevanza fiscale**, che nell'ipotesi di perdita eccedente tale fondo.

Tale fattispecie non è, peraltro, differente da quella esaminata – relativamente ai recuperi delle perdite su crediti – dalla **C.M. 26/E/2013**: *"poiché la perdita dedotta determina un decremento del valore fiscalmente riconosciuto del credito, eventuali somme ricevute in misura maggiore rispetto al credito residuo dopo la rilevazione della perdita, o eventuali riprese di valore del credito stesso imputate a conto economico, concorrono alla determinazione del reddito imponibile come sopravvenienze attive (cfr. Ris. n. 9/016 del 1° aprile 1981)"*.

Sul punto, Assonime ha anche osservato che la disposizione che consente di recuperare l'Iva in presenza di risoluzione di tali contratti è una **norma di interpretazione autentica**, sicché avrebbe potuto attribuire rilevanza alla rettifica dell'Iva anche nell'**esercizio in cui la risoluzione si è verificata**: la Circolare n. 5/2016 ritiene, tuttavia, che **non sia prospettabile un errore di competenza**, in quanto la norma, pur avendo valenza interpretativa, tende a risolvere un problema sul quale gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria esprimevano spesso una posizione opposta, negando la possibilità di operare le variazioni in diminuzione in dipendenza della risoluzione del contratto. La disposizione non mette, quindi, in discussione le scelte passate con riguardo alla determinazione delle perdite su crediti al lordo dell'Iva, imponendo, invece, di effettuare le relative **correzioni** in conseguenza del recupero dell'imposta mediante l'emissione della nota di variazione in diminuzione.