

6

Giugno 2015

Sistema **Frizzera24**

Il Sole **24 ORE**

www.guidaaicontrollifiscaldigital.com

Periodico mensile / Anno X / n. 6
Poste Italiane Spa / Sped. in A.P. / D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c. 1 / DCB Roma



Guida ai Controlli Fiscali

Accertamento con adesione

Visto di conformità: garanzie e controlli

Impugnabilità degli atti di riscossione

Allegato Codice della riscossione

GRUPPO **24ORE**

Art. 26, D.P.R. 633/1972
R.M. 17.4.2000, n. 77/E

Silvia Zenati

Note di variazione Iva nelle procedure concorsuali

Nel recente documento di dottrina denominato Norma di comportamento n. 192 dell'Associazione italiana dottori commercialisti (Aidc) di Milano la **problematica del recupero dell'Iva nelle procedure concorsuali**, tornato di drammatica attualità per il sempre più frequente verificarsi di crisi di impresa in capo a soggetti debitori, viene **affrontato** in un'**ottica comunitaria**, nonché di **allineamento alla normativa interna in tema di imposizione diretta**, giungendo a conclusioni opposte rispetto a quelle sinora sostenute dall'Amministrazione finanziaria.

Come noto, infatti, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata espressamente sul punto con la risalente C.M. 77/E/2000, stabilendo che il **momento** da cui fare partire il termine per l'**emissione della nota di variazione ex art. 26 [CFF 226]** decorre, in caso di dichiarazione di fallimento, a seguito della ripartizione finale dell'attivo, in particolare **decorso 10 giorni dal deposito in cancelleria del piano di riparto, ovvero dopo 15 giorni dal decreto di chiusura: in caso di concordato fallimentare o preventivo, dopo 15 giorni dall'affissione della sentenza di omologazione del concordato**.

La **ratio** di tale limitazione è legata alla considerazione che nelle procedure esecutive, trattate nel medesimo art. 26, il beneficio della detrazione è legato alla infruttuosità delle procedure stesse, cioè al momento nel quale il creditore procedente rimane insoddisfatto, il che si verifica di norma al termine del-

La **norma di comportamento Aidc n. 192** apre interessanti scenari in ordine ad una interpretazione dell'art. 26, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 più rispettosa della disciplina comunitaria, in particolare ricostruendo il **profilo temporale di emissione della nota di variazione ex art. 26 nei confronti di soggetti ammessi a procedura concorsuale** a partire dall'apertura della procedura stessa. La **conclusione** a cui perviene l'**Aidc**, tuttavia, oltre ad essere in contrasto con una interpretazione testuale della norma, che riferisce il requisito dell'infruttuosità sia alle procedure esecutive, sia a quelle concorsuali, **non è altresì coerente con la posizione** ad oggi assunta e rimasta immutata dall'**Agenzia delle Entrate** nella R.M. 17 aprile 2000, n. 77/E.

la esecuzione. Per analogia, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che anche nelle procedure concorsuali si dovesse posticipare la facoltà di emissione della nota di variazione, con conseguente recupero dell'Iva, al momento di chiusura della procedura, quando, cioè, si sa con certezza che nessuna somma verrà attribuita al creditore concorsuale in sede di riparto. Tale **posizione** dell'Amministrazione finanziaria è stata ribadita in sede di risposta ad interpello^[1] e ulteriormente **ripresa nella R.M. 5 maggio 2009, n. 120/E**.^[2]

Va ricordato, infatti, che il co. 2 dell'art. 26, citato, consente al fornitore di emettere le note di variazione, per importi già fatturati, quando si verifica il mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme addebitate, per l'effetto di procedure esecutive o concorsuali.

Rettifica Iva secondo la Direttiva comunitaria 2006/112/Ce

Tale **facoltà**, disposta dalle **Legislazione italiana**, in **sede comunitaria assume valore di obbligo**: dispo-

1. R.M. 12 ottobre 2001, n. 155/E.

2. S. Zenati, «Possibile la nota di variazione Iva per il credito

pro soluto insinuato nello stato passivo fallimentare».

ne, infatti, l'art. 90 della Direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006 che la rettifica debba essere eseguita «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»;^[3] il successivo art. 185 della citata Direttiva stabilisce, altresì, che «la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo». Dal combinato disposto delle citate norme, appare evidente come la **legislazione comunitaria imponga (e non dia facoltà)** al verificarsi di eventi che modifichino, in tutto o in parte, l'originaria operazione economica, la **rettifica della detrazione Iva inizialmente operata**.

A parere dell'Associazione italiana dottori commercialisti di Milano (norma di comportamento n. 192 Aidc), l'art. 26, D.P.R. 633/1972 non ha recepito in maniera corretta le due citate **disposizioni comunitarie**, in quanto la norma interna prevede la facoltatività della rettifica, mentre le norme comunitarie ne prescrivono l'obbligatorietà: in secondo luogo, l'art. 26 limita la rettifica alle ipotesi in cui il mancato pagamento derivi da procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose, mentre gli artt. 90 e 185 della citata Direttiva fanno generico riferimento ad operazioni totalmente o parzialmente non pagate.

È vero, d'altra parte, che l'art. 186 della Direttiva citata dispone che «Gli Stati Membri determinano le

modalità di applicazione degli articoli 184 e 185», ma è altresì vero che tale **discrezionalità del Legislatore interno non può risolversi in un conflitto con il principio fondamentale del sistema Iva**, per cui la **base imponibile** è costituita dal **corrispettivo realmente ricevuto**.

Da tali presupposti, la norma Aidc desume che l'art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972 debba essere integrato, sotto il profilo del momento di emissione della nota di variazione, dalle indicazioni delle norme della Direttiva comunitaria, e quindi in concomitanza temporale con l'accadimento che genera la variazione,^[4] ovvero in un momento temporalmente coincidente con l'accertamento della irreversibilità del credito.

Il punto cruciale della norma Aidc è il passaggio volto ad individuare il **riferimento temporale per l'esercizio della rettifica Iva da parte del cedente**.

La soluzione è individuata nell'**allineamento alla normativa vigente in tema di imposte sui redditi**, la quale, all'art. 101, co. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ● 5201], subordina la deducibilità delle perdite su crediti alla sussistenza di elementi certi e precisi, e in ogni caso «se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali»: sotto il profilo temporale, si precisa che il «debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento (...) o dal decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo».^[5]

La definitività della perdita, legata all'accertamento giudiziale dello stato di insolvenza del debitore, determina, quindi, l'**obbligatorietà**, ai sensi della normativa comunitaria, della **emissione della nota di**

3. Nel senso che l'Amministrazione non possa riscuotere a titolo di Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo, cfr. Corte di Giustizia Ue, sentenza 26 gennaio 2012, causa C-588/10, Kraft Foods Polska, punti 26 e 27.

4. In senso conforme Cass. 5568/1996.

5. Ai sensi dell'art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986, ai fini fiscali, il momento di deducibilità delle perdite sui crediti verso clienti assoggettati alla procedura di concordato preventivo è dato dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato

preventivo (cfr. S. Zenati «Procedure concorsuali: sopravvenienze attive e perdite su crediti» in questa Rivista, n. 9/2012, pagg. 23 e segg.).

Sotto il profilo civilistico, tuttavia va sempre verificata, anche nel caso di perdite relative a procedure concorsuali, l'applicazione del principio di competenza di cui all'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5209], che subordina la deduzione dei componenti negativi dal reddito d'impresa all'iscrizione degli stessi nel conto economico dell'esercizio di competenza, ma prescrive altresì il rinvio della deduzione per quelli di cui non sia certa l'esistenza o determinabile in

modo obiettivo l'ammontare.

Nella sentenza 29 ottobre 2010, n. 22135, in senso conforme, la Corte di Cassazione ha affermato che il periodo d'imposta di competenza per operare la deduzione deve coincidere con quello in cui si acquista la certezza che il credito non può essere soddisfatto. Ne deriva che la perdita su crediti non deve essere dedotta necessariamente o comunque per intero nell'esercizio in cui la procedura concorsuale si è aperta, ma quello costituisce il momento iniziale per poter procedere alla rilevazione della perdita nel rispetto del principio di competenza.

Tale interpretazione è ribadita

nella C.M. 26/E/2013: «Con riferimento alla quantificazione della perdita deducibile, poiché la disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 101 del T.U.I.R. non dispone regole particolari, si ritiene applicabile il principio generale di derivazione da bilancio. Pertanto, in presenza di una delle procedure sopra descritte, sarà deducibile una perdita su crediti di ammontare pari a quello imputato a conto economico (evidentemente inferiore o al massimo uguale al valore del credito)».

variazione ex art. 26, D.P.R. 633/1972 per l'Iva addebitata in fattura, il cui imponibile viene rilevato come perdita fiscale ex art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986.

A questo punto si pone, tuttavia, un duplice **problema** di contrasto da un lato con la formulazione letterale dell'art. 26, la quale condiziona la rettifica al mancato pagamento «a causa di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose», e dall'altro con la chiara indicazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 77/E/2000, citata, che individua nell'approvazione del piano di riparto, in ipotesi di fallimento, ovvero nella chiusura della liquidazione, in ipotesi di concordato preventivo, il momento in cui il credito può qualificarsi non più riscuotibile, e quindi la procedura concorsuale può dirsi infruttuosa.

La norma Aidc suggerisce di risolvere il contrasto sostenendo innanzitutto che l'**infruttuosità si riferisce solo alle procedure esecutive, e non anche a quelle concorsuali**.^[6]

Evoluzione normativa dell'art. 26, D.P.R. 633/1972

Per comprendere meglio il significato dell'art. 26, D.P.R. 633/1972 vale la pena di ripercorrerne brevemente l'**evoluzione normativa**.

Nell'**originaria formulazione** dell'art. 26 non veniva fatto alcun cenno alle procedure concorsuali e, pertanto, se la fattura era stata emessa nei confronti di un soggetto successivamente dichiarato fallito, il cessionario non aveva alcuna immediata possibilità di recuperare l'Iva che era stato costretto ad anticipare all'Erario, dovendo attendere la liquidazione in sede di riparto: inoltre, se i beni oggetto della cessione o ai quali si riferiva il servizio non erano stati inventariati o comunque acquisiti all'attivo fallimentare, ai crediti di rivalsa per il pagamento dell'Iva, dovuta al cedente o al prestatore di servizi, non veniva riconosciuto il privilegio speciale ex art. 2758, co. 2, c.c., bensì solo il privilegio generale ex art. 2752, co. 2, c.c.

A fronte di questa situazione, sul **versante delle imposte dirette** esisteva, invece, la norma dell'art. 66, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF 5166] che consentiva l'**immediata deducibilità dei crediti vantati nei confronti di imprese assoggettate a procedure concor-**

suali.

Nell'intento di armonizzare la disciplina Iva a quella vigente nel settore delle imposte dirette, il D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, conv. con modif. con L. 28 febbraio 1997, n. 30, introdusse nell'art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972, la **facoltà di portare in detrazione**, ai sensi dell'art. 19 del citato decreto, l'**imposta Iva corrispondente alla variazione dell'operazione originariamente fatturata e prodottasi a causa «dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose»**.

La novella legislativa fin da subito si rilevò **poco felice** nella individuazione del **dies a quo** per l'emissione della nota di variazione, in particolare per quel collegamento semantico con l'infruttuosità delle procedure esecutive che rendeva problematico il realizzarsi di una tale verifica *in limine* alla apertura della procedura concorsuale.

È noto come la formulazione descritta provocò le più varie interpretazioni da parte dei tribunali fallimentari,^[7] investiti del problema dai curatori che venivano sommersi dalle note di variazione dei creditori, anche per importi rilevanti, vista la indeterminazione del dettato legislativo.

Così vennero prospettate le **diverse soluzioni** al problema dell'individuazione del momento in cui era possibile emettere le note di variazione, se subito dopo la sentenza di fallimento, ovvero in sede di verifica dello stato passivo, o ancora solo una volta reso esecutivo lo stato passivo, ovvero solo dopo il decreto di chiusura, o ancora in qualsiasi momento della procedura.

Il **Legislatore** giunse nel frattempo alla modifica, ad opera del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, conv. con modif. con L. 28 maggio 1997, n. 140, dell'art. 26, D.P.R. 633/1972, **eliminando la dizione «avvio»** dell'inciso del co. 2: la norma conseguentemente appariva di un tenore tale da consentire interpretazioni aggettivizzanti dell'infruttuosità sia con conferimento alle procedure concorsuali, che alle procedure esecutive.

Interpretazione dell'art. 26 secondo la norma 192 dell'Aidc

Fatte queste brevi ma doverose premesse sulla genesi

6. In senso nettamente contrario si esprime la Circolare Assonime del 5 giugno 1997, n. 64,

e la più volte citata C.M. 77/E/2000.

7. Trib. Torino, 19 dicembre 1997; Trib. Pordenone, 10 luglio 1997; Trib. Lucca, 10 ottobre 1997;

Trib. Modena, 16 settembre 1997.

dell'attuale testo dell'art. 26 va precisato che la stessa Aidc, nella nota 9, precisa che l'**originale formulazione** dell'art. 26, anteriore alle modifiche operate dal D.L. 79/1997, consentiva l'emissione della nota di credito «*per mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose*»: proprio la **eliminazione della locuzione «avvio»**, che sembrerebbe deporre per una chiara volontà del Legislatore di eliminare ogni riferimento al momento temporale dell'apertura della procedura concorsuale, viene, al contrario, **valorizzato** dall'Aidc come «*volontà del legislatore di non far riferimento al mero avvio della procedura concorsuale, e non può pertanto essere intesa come estensione del requisito dell'infruttuosità (richiesto per quelle individuali) anche alle procedure concorsuali*».

Come ulteriore elemento a conforto della propria tesi, l'Aidc propone un **ragionamento a contrario**, affermando che vincolare, come prescrive l'Agenzia delle Entrate nella CM. 77/E/2000, l'emissione della nota di variazione alla approvazione del riparto finale, «*genera uno squilibrio del principio di neutralità, considerato che l'amministrazione, una volta rilevata l'emissione della nota di variazione, non può più insinuarsi come creditore al passivo fallimentare, essendo la procedura già conclusa*».

In effetti l'Agenzia delle Entrate, nelle RR.MM. 12 ottobre 2001, n. 155/E (in tema di fallimento) e 17 ottobre 2001, n. 161/E (in tema di concordato preventivo) ha precisato che l'Iva risultante dalle note di variazione emesse nei confronti del fallimento dai creditori rimasti insoddisfatti a seguito della ripartizione finale dell'attivo resta a carico dell'Erario: il curatore fallimentare non avrà altri obblighi se non quello di registrare le note di variazione in modo da

determinare il debito d'imposta, che però potrà essere recuperato dall'amministrazione finanziaria unicamente nei confronti del fallito, una volta rientrato *in bonis*.

Ciò significa che le **note di variazione** di cui all'art. 26, D.P.R. 633/1972 **non fanno sorgere** in capo alla **procedura fallimentare** un **debito** per l'Iva **evidenziata** nelle **note** stesse, ma determinano unicamente in capo al curatore l'obbligo di provvedere alla registrazione della variazione in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.⁸

Osservazioni conclusive

La **norma di comportamento Aidc n. 192** apre **interessanti scenari** in ordine ad una **interpretazione** dell'art. 26, D.P.R. 633/1972 **più rispettosa della disciplina comunitaria**, in particolare ricostruendo il profilo temporale di emissione della nota di variazione nei confronti di soggetti ammessi a procedura concorsuale a partire dall'apertura della procedura stessa.

Deve tuttavia, essere tenuto in debito conto la **formulazione letterale** dell'art. 26, che fa riferimento alla **infruttuosità** come **presupposto** per la **emissione** della **nota di variazione**, individuandola, nel caso delle procedure concorsuali, al **momento** in cui il **credito risulta effettivamente non soddisfatto**, quindi **successivamente al riparto finale: posizione**, questa, espressamente **riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria**, e ad oggi dalla stessa non superata. ●



Note di variazione nelle procedure concorsuali
(Michele Bana)

La Settimana fiscale n. 17/2015, pag. 34

8. Questo della registrazione è l'unico adempimento contabile rimesso al curatore: infatti, poiché le note di variazione pervenute al

curatore non riguardano operazioni poste in essere dalla procedura, ma vengono registrate solo per rilevare il credito erariale,

esigibile solo nei confronti del fallito una volta rientrato in bonis, a carico del curatore fallimentare non sono posti

ulteriori adempimenti in termini di dichiarazioni periodiche ed annuali.