

IL RECUPERO DELL' IVA NELLE PROCEDURE CONCORDATARIE (Art. 26 DPR 633/1972)

Questa Commissione si è già occupata, con nota in data 6.6.2017, di approfondire il tema del soddisfacimento parziale del credito del professionista nel fallimento, sia per imponibile che per IVA.

Di recente si sono susseguiti interventi normativi sia per effetto della legge n. 208 del 2015 (cd. Legge di Stabilità del 2016) e della legge n. 232 del 2016 (cd. legge di Bilancio 2017), sia, ancor più di recente, per l'intervento dell'Agenzia delle Entrate con circolare n. 1/E del 17.1.2018 ([All. 1](#)), che ha esplicitato una serie di chiarimenti sulla disciplina della detrazione dell'IVA.

Si ritiene perciò utile e doveroso, alla luce degli sviluppi normativi ed interpretativi citati, proporre il presente ulteriore approfondimento circa **la possibilità o meno per il creditore (professionista) di portare in detrazione l'IVA sulle somme non riscosse nell' ambito delle procedure concorsuali, con le opportune precisazioni circa presupposti, modalità e termini.**

^^^

Come noto, la norma di riferimento è l'art. **26 DPR 633/72¹** che prevede, al comma 2, la possibilità² di emettere una nota di variazione IVA dell'imponibile già fatturato e non incassato e della relativa IVA, quando sia impossibile ottenere il soddisfacimento in concreto, in tutto o in parte, del proprio credito

¹ Art. 26 - Variazione dell'imponibile o dell'imposta. Testo: in vigore dal 30/05/1997 come modificato dalla legge 28 febbraio 1997 n. 30. " *Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli artt. 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27 e 33 deve essere fatta mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'art. 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'art. 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'art. 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge. Le variazioni di cui al secondo comma e quelle per errori di registrazione di cui al quarto comma possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli artt. 23 e 24 e sul registro di cui all'art. 25."*

² Vale la pena qui segnalare che nella nostra normativa nazionale la variazione dell'Iva in diminuzione è una facoltà, mentre nella normativa comunitaria assume valore di obbligo (cfr. art.90 Direttiva n.2006/112/CE).

In base all'art. 26, infatti: “se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione o rescissione e simili **o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali** o di procedure esecutive rimaste infruttuose..., **il cedente o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19, l'imposta corrispondente alla variazione**, registrandola a norma dell'art. 25”.

Tale previsione è stata di recente oggetto di modifica in forza della cd. Legge di Stabilità del 2016 (Legge 208/2015), che ha proposto una semplificazione per il recupero dell' IVA sui crediti incassati successivamente al 31.12.2016. In base ad essa, infatti, la nota di variazione IVA poteva essere emessa già dalla data di ammissione alla procedura concorsuale.

Detta modifica però non è mai entrata in vigore, perché la cd. legge di Bilancio 2017 (Legge 232/2016) è nuovamente intervenuta sulla disciplina dell'art. 26, ripristinando di fatto quella vecchia e prevedendo che la nota di variazione in diminuzione possa essere emessa soltanto nel caso in cui la procedura concorsuale risulti infruttuosa, ossia quando la perdita è divenuta definitiva.

Ricordiamo di seguito i **presupposti “oggettivi”** per poter applicare l'art. 26, DPR 633/72, e quindi poter dar corso all'emissione di nota di variazione IVA in diminuzione:

- il mancato pagamento, totale o parziale di fatture, da parte del cliente insolvente, a causa di procedure concorsuali: cd. **requisito dell'acclarata insolvenza del debitore**;
- la **definitiva infruttuosità della procedura** stessa.

A tal riguardo si rinvia alla Circolare n. 77/E del 17/04/2000 ([All. 2](#)) del Ministero dell'Economia e delle Finanze (da ritenere tuttora valida anche alla luce delle successive risoluzioni A.E. 155/E del 2001 e n. 89/E/2002), che ha precisato il momento in cui si deve ritenere venga a giuridica esistenza il presupposto dell'infruttuosità delle procedure concorsuali; riportiamo sinteticamente la distinzione operata, in base al tipo di procedura concorsuale, evidenziando che questo è da ritenersi il “*dies a quo*” in cui si può emettere nota di variazione IVA:

1. nel fallimento:

a) in caso di ripartizione di attivo, dalla data del decreto di esecutività del piano di riparto;

b) se non c'è ripartizione di attivo, dalla data di chiusura del fallimento (*rectius*: dalla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura);

2. nella liquidazione coatta amministrativa: dall'approvazione del piano di riparto;

3. nel concordato fallimentare: in seguito alla emissione del decreto di omologazione;

4. nel concordato preventivo: in seguito alla emissione del decreto di omologazione ed al rispetto degli obblighi assunti con il concordato;
5. nell'accordo di ristrutturazione dei debiti: dalla data dell'omologazione dell'accordo;
6. nel piano attestato: dalla data di pubblicazione del piano attestato nel Registro delle Imprese ovvero dalla data di stipula dell'accordo di esecuzione del piano, se questa è successiva.

Quanto ai **presupposti "soggettivi"** necessari per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA, essi sono invece:

- 1) il recupero deve risultare da una **fattura regolarmente emessa e registrata**.
- 2) la **partecipazione del creditore alla procedura** (tramite il concorso e l'ammissione allo stato passivo del fallimento, ovvero l'inserimento nell'elenco dei creditori del concordato preventivo, ecc).

^^^

Giova ora ricordare il recente intervento dell'Agenzia Entrate con circolare n. 1/E del 17.1.2018 sulla disciplina della detrazione d'imposta sul valore aggiunto, dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24.4.2017 n. 50 convertito con modificazioni dalla legge n.96 del 21 giugno 2017, intervento che di seguito si riporta:

Con riferimento all'articolo 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972: *"nelle ipotesi in cui successivamente all'emissione della fattura e alla registrazione della stessa l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare **imponibile** in conseguenza degli eventi ivi previsti (ad esempio, dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, ecc.), **il soggetto passivo può recuperare la differenza d'imposta portandola in detrazione, previa emissione di una nota di variazione in diminuzione (nota di credito)**".*

Detta affermazione di principio conferma perciò la facoltà del creditore che abbia emesso già una fattura regolarmente registrata di poter emettere nota di variazione in diminuzione, sia per imponibile che per IVA, al fine di operare la detrazione d'imposta, laddove sia acclarata l'infruttuosità della procedura concorsuale a cui partecipa tramite concorso.³

Riguardo al "quantum" della variazione IVA, si noti che la variazione in diminuzione dovrà riguardare sia l'**imponibile** che la relativa **imposta**.

Ciò è stato infatti precisato sia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze già con la Circolare n. 77/2000 citata (v. [All. 2](#)) sia dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n.

³ Sulla compatibilità della normativa nazionale che subordina il recupero dell'imposta all'esperimento di una procedura concorsuale (o esecutiva) che sia rimasta infruttuosa, si segnala la pronuncia dei Giudici Comunitari n. C-246/16 del 23.11.2017 che precisa: "uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni".

127/E del 3.4.2018 ([All. 3](#)) che così esplicita: “ In definitiva va ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta.”

Di conseguenza, allo stato, non pare sia consentito emettere una nota di variazione per la sola IVA, tralasciando la variazione dell'imponibile.⁴

Per quanto riguarda il **termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA** esso al più tardi, coinciderà con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è sorto il diritto alla emissione della nota di variazione IVA, ovvero alla data di definitività del riparto finale, da cui emerge l'incapienza del credito insinuato.⁵

Cita infatti la circolare 1/E del 2018:

“Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.

*In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, **entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione** (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalle successive risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009).”*

Con riguardo alla decorrenza della nuova disciplina recata dal D.L. 50 del 2017 convertito con legge 96 del 21.6.2017, per le note di variazione in diminuzione emesse ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, essa è “applicabile alle note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017”, come esplicitato dalla Circolare n. 1/E del 2018. Si rammenta che, una volta emessa la nota di variazione IVA, essa dovrà essere conseguentemente annotata nel registro IVA.

^^^

Questo lavoro nasce dalla collaborazione dei membri della Commissione fiscale tributaria interna all'Ordine degli Avvocati di Verona e non ha alcuna pretesa di esaustività. Si

⁴ Si rinvia ulteriormente alla Risoluzione ministeriale n. 127/E del 3.4.2008 che ha specificato: “affinché sia possibile emettere la nota di variazione è necessario quindi che, successivamente alla emissione della fattura ed alla sua registrazione, venga a mancare in tutto o in parte l'originaria prestazione imponibile. La variazione in diminuzione deve, infatti, essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta”.

⁵ Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha in più occasioni evidenziato che «le variazioni possono essere effettuate senza limiti temporali, anche se il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al **secondo anno** successivo a quello in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione» (Ris. Ag. Entrate 18 marzo 2002, n. 89/E).

N.B. il termine per la registrazione delle fatture di acquisto è stato recentemente ridotto (da due anni a un anno) con il D.L. 50/2017 convertito in Legge 96/2017, come sopra evidenziato.

raccomanda perciò un costante e puntuale aggiornamento della normativa, in continua evoluzione, nonché la consultazione delle circolari e/o dei pareri e delle note di chiarimento emesse dall'Agenzia Entrate, onde evitare di incorrere in eventuali sanzioni.

Verona lì 06 dicembre 2018

La Commissione fiscale-tributaria

Ordine degli Avvocati di Verona

Allegati:

- 1) [Circolare 1/E dell'Agenzia Entrate del 17.1.2018.](#)
- 2) [Circolare del Ministero Finanze n. 77/E del 17.4.2000.](#)
- 3) [Risoluzione n. 127/E dell'Agenzie Entrate del 3.4.2008.](#)

Disclaimer

Il presente documento è stato redatto a cura della Commissione Fiscale-Tributaria dell'Ordine degli Avvocati di Verona. Le informazioni fornite e gli esempi costruiti nel presente documento sono da intendersi come di natura generale e a scopo puramente divulgativo ed illustrativo.

È vietata ogni forma di riproduzione senza autorizzazione degli autori.