
La nota di variazione IVA può arrivare anche prima della chiusura del fallimento?

di [Nicola Forte](#)

Publicato il 20 Marzo 2015

per recuperare l'IVA addebitata ad un cliente che è entrato in procedura fallimentare è sempre necessario attendere la chiusura della procedura? Oppure è possibile anticipare il recupero dell'IVA versata e non recuperata dal cliente?

L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 consente l'emissione di apposita nota di variazione, al fine di recuperare l'Iva addebitata con l'esercizio della rivalsa, qualora il mancato pagamento (parziale o totale dell'operazione) sia causato da una procedura concorsuale o in presenza di una procedura esecutiva rimasta infruttuosa.

In base ad un'interpretazione rigorosa della disposizione sembrerebbe necessario attendere la definitività della procedura concorsuale. Per il fallimento il punto di riferimento dovrebbe essere costituito dalla scadenza del termine di quindici giorni accordato ai creditori per far pervenire osservazioni sul piano di riparto o, in mancanza, la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento.

In senso opposto si è orientata l'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti con la norma di comportamento n. 192: la Commissione di studio sulle norme di comportamento ha fornito un'interpretazione meno rigorosa in chiave europea, cioè aderente alle disposizioni comunitarie.

Le argomentazioni della Commissione fanno inizialmente riferimento agli articoli 90 e 185 della direttiva. In particolare, è facoltà riconosciuta in favore dei Paesi comunitari la determinazione delle condizioni per la rettifica dell'Iva addebitata, ma tale discrezionalità non è illimitata. In buona sostanza le limitazioni previste dal legislatore nazionale non possono vanificare completamente la ratio delle norme comunitarie. Secondo quanto previsto dalla direttiva il fornitore ha diritto all'emissione di una nota di variazione nel momento in cui l'ammontare addebitato in origine si manifesti, in tutto o in parte, non recuperabile. Conseguentemente la nota di variazione può essere emessa, secondo la norma di comportamento, anche prima della conclusione della procedura cui il cliente risulta assoggettato.

Sotto il profilo temporale la nota di variazione può essere emessa in concomitanza con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte sui redditi. In pratica l'accertamento dell'irrecuperabilità può seguire le regole indicate dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E del 1 agosto 2013 e la risoluzione n. 16/E del 23 gennaio 2009.

Secondo quanto precisato dai predetti documenti di prassi, in presenza di procedure esecutive, opera un automatismo di definitività della perdita fondata sul presupposto che l'accertamento giudiziale o amministrativo costituisce l'evidenza oggettiva dello stato di insolvenza del debitore. Ne consegue la **possibilità di emettere la nota di variazione dell'Iva addebitata e versata anche prima della definitività della procedura concorsuale**. E' questa la soluzione fornita dalla norma di comportamento 192 **in contrasto, però, con le indicazioni fornite ai fini Iva dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 77/E del 2000**.

Il Legislatore è recentemente intervenuto sul testo dell'art. 26, comma 2 in rassegna e consente il recupero dell'Iva con l'emissione di apposita nota di variazione anche in presenza di **accordi di ristrutturazione del debito**. La modifica ha di fatto uniformato la disciplina a quella prevista per le imposte sui redditi. Il precedente intervento sul testo dell'art. 101, c. 5 del D.P.R. n. 917/1986 (realizzato ad opera del D.L. n. 83/2012) ha ampliato le condizioni per la deducibilità delle perdite su crediti, con un'apertura anche a quelle derivanti dall'accordo di ristrutturazione dei debiti oltre a quello da assoggettamento del debitore a procedure concorsuali.

Un motivo in più, quindi, anche in considerazione della tendenza del legislatore ad uniformare la disciplina dell'Iva a quella delle imposte sui redditi, per sostenere la tesi della possibile anticipazione dell'emissione della nota di variazione.

20 marzo 2015

Nicola Forte