

Note di variazione IVA nelle procedure concorsuali e procedure esecutive, vediamo le regole

di [Gianfranco Costa](#)

Pubblicato il 10 Marzo 2017

le sperate agevolazioni per il recupero dei crediti promesse nel 2016 non si sono materializzate nel 2017: per motivi di gettito le note di variazione IVA per il recupero dell'IVA addebitata e non incassata si potranno emettere solo a fine procedura

La Legge di Bilancio per il 2017 (Legge n. 232/2016), ancora prima che le novità normative introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) in tema di note di variazione IVA entrassero in vigore, ne ha previsto la parziale cancellazione.

Pertanto ad oggi, qualora un contribuente si trovasse nelle necessità di emettere nota di variazione IVA contro un soggetto sottoposto a procedura concorsuale, dovrà ritenere valide le regole vigenti ante Legge di Stabilità 2016.

Con il presente intervento vogliamo "ridefinire", speriamo in maniera definitiva, la norma che regola l'emissione ed il trattamento fiscale delle note di variazione.

La Legge di Stabilità 2016 

La Legge n. 208/2015, modificando l'articolo 26, D.P.R. n. 633/72 aveva introdotto novità in tema di note di variazioni IVA di cui alcune avevano trovato applicazione già dal 2016 ed altre, invece, sarebbero dovute entrare in vigore dal 2017.

In particolare, con riferimento a note credito per mancato pagamento, in tutto o in parte, era stato stabilito che, a partire dal 1° gennaio 2017, con riferimento alle procedure aperte successivamente al 31 dicembre 2016, il documento di rettifica potesse essere emesso:

1. in presenza di una procedura concorsuale, ovvero di un accordo di ristrutturazione dei debiti, o ancora di un piano attestato di risanamento, dal momento di assoggettamento alla procedura / decreto di omologa dell'accordo / pubblicazione nel Registro delle Imprese (nuovo comma 4, lettera a)). È importante considerare in tale contesto che, come in passato:

1. il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale:

- dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione al concordato preventivo;
- del decreto che dispone l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;

2. in capo all'acquirente / committente non sussiste l'obbligo di annotazione della nota di credito nel registro delle fatture emesse / corrispettivi;

2. in ragione di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (nuovo comma 4, lettera b)). A tal proposito si ricorda che, in base al nuovo comma 12, una procedura esecutiva individuale è da considerarsi infruttuosa in caso di:

1. pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario viene evidenziata l'inesistenza di beni / crediti da pignorare;
2. pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario non risultano beni da pignorare, ovvero viene verificata l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore, od anche la sua irreperibilità;

3. asta per la vendita del bene pignorato andata deserta per tre volte consecutive con conseguente interruzione della procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Ovviamente, in caso di incasso totale o parziale del corrispettivo, successivo all'emissione della nota credito, il contribuente sarebbe stato tenuto all'emissione di corrispondente nota di debito (nuovo comma 6).

Infine la nota di credito poteva essere emessa, ricorrendone i presupposti, anche da parte dell'acquirente / committente, debitore dell'imposta, tramite l'applicazione del *reverse charge* ex articoli 17 o 74, D.P.R. n. 633/72, o 44, D.L. n. 331/93 (nuovo comma 10).

In sostanza la nuova norma autorizzava l'emissione della nota di accredito in relazione all'IVA addebitata e mai incassata dal creditore, senza dover attendere i lunghi tempi necessari per la conclusione dell'iter concorsuale.

Erano infatti stabilite distinte decorrenze per le diverse previsioni; di seguito se ne fornisce una schematizzazione:

Procedure concorsuali e emissione nota di variazione in diminuzione	
Procedure concorsuali	Dalla data in cui il cessionario / committente è assoggettato a una procedura concorsuale
Accordo di ristrutturazione dei debiti	Dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267

Piano attestato	Dalla data di pubblicazione nel Registro delle Imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267
-----------------	--

Forse inutile evidenziare come, tanto per il cedente quanto per il prestatore, sarebbe stato vantaggioso acquisire il diritto di portare in detrazione l'IVA corrispondente alla variazione, a partire dalla data in cui il cessionario o committente fosse assoggettato a una procedura concorsuale, anticipando quindi l'effetto che si sarebbe comunque avuto nel momento in cui fosse stata definitivamente accertata l'infruttuosità dell'azione.

La Legge di Bilancio 2017

La Legge n. 232 dell'11 dicembre scorso ha laconicamente cancellato le novità commentate nel precedente paragrafo stabilendo, al comma 567, il ripristino della regola in base alla quale l'emissione di una nota di credito IVA, nonché l'esercizio del relativo diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente alle variazioni in diminuzione, possa essere effettuata, nel caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente.

In pratica, la nuova modifica dell'articolo 26 comporta il ripristino delle vecchie regole e la contestuale eliminazione del vantaggio, concesso con la Legge di Stabilità 2016 al cedente / prestatore, di anticipare al momento dell'apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione.

Testualmente il legislatore ha sancito che: *“All'articolo 26 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) al comma 2, dopo le parole: «rescissione e simili» sono inserite le seguenti: «o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo Regio Decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel

Registro delle Imprese»;

b) al comma 8, le parole: «ai commi 2, 3, 4 e 5» sono sostituite dalle seguenti: «ai commi 2, 3 e 5»;

c) al comma 12, alinea, le parole: «Ai fini del comma 4, lettera b),» sono sostituite dalle seguenti: «Ai fini del comma 2»;

d) i commi 4, 6 e 11 sono abrogati e il secondo periodo del comma 5 è soppresso”.

A ben vedere, tali modifiche comportano l’abrogazione di parte delle norme – mai entrate in vigore – previste dalla Legge di Stabilità 2016, mentre ne rimangono valide alcune che di seguito commentiamo.

Procedure esecutive individuali

L’abrogazione della lettera b) del comma 4 dell’articolo 26 della Legge IVA, ripristina la disposizione ex comma 2 in base alla quale la nota di variazione IVA in diminuzione si applica anche in caso di mancato pagamento, parziale o totale, a cura del cliente, senza vincoli temporali, in presenza di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Al proposito il legislatore ha chiarito, al comma 12 del medesimo articolo, il concetto di “infruttuosità”, individuando tale evenienza:

1. 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;
2. nell’ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall’ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l’impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
3. 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.

Rispetto il citato comma 12 c'è da chiedersi se, al di fuori delle fattispecie espressamente previste dal legislatore, occorrono situazioni diverse in grado di determinare la “infruttuosità” della procedura.

Certamente, qualora il contribuente volesse emettere nota di variazione per cause diverse dalle prescrizioni normative testé richiamate, sarebbe obbligato a dimostrare la sussistenza del requisito di “infruttuosità”; è in ogni caso auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione Finanziaria che confermi – o meno – che anche ipotesi diverse da quelle indicate dalla norma, siano in grado di integrare il requisito della infruttuosità.

Note di variazione e reverse charge

È oramai noto che il legislatore permette l'emissione di note di variazione in diminuzione anche nel caso in cui il debitore dell'imposta sia lo stesso cessionario / committente che adempie mediante il meccanismo del *reverse charge*.

Le fattispecie considerate devono ovviamente essere quelle elencate nell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/72, vale a dire:

- quelle previste dal comma 2, in cui il cessionario / committente diventa debitore dell'imposta quando il fornitore è un soggetto non stabilito;
- quelle previste al quinto e sesto comma, nei casi di *reverse charge* interno;
- quelle relative al commercio di rottami, cascami, scarti, di cui all'articolo 74 del D.P.R. n. 633/72, ed, infine, gli acquisti intracomunitari (di cui all'articolo 44 del D.L. n. 331/93).

In fase di revisione del più volte citato articolo 26 il legislatore, già in sede di emanazione delle Legge di Stabilità 2016, aveva confermato tali prescrizioni; nessuna modifica è stata apportata sul tema dalla Legge di Bilancio 2017.

Non di meno, in caso di emissione di nota di variazione, i concessionari – ovvero committenti – saranno assoggettati al disposto di cui al comma 5 dell'articolo 26 in base al quale, se nell'operazione originaria hanno scontato limitazioni al diritto alla detrazione, gli stessi dovranno registrare la nota di variazione “*nei limiti della detrazione operata*”.

I contratti a esecuzione continuata o periodica – risoluzione per inadempimento

A partire dall'1 gennaio 2016, per effetto delle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, nel caso di risoluzione relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, devono ritenersi vigenti le disposizioni di cui al comma 9 del più volte richiamato articolo 26 in virtù del quale il cessionario / committente che abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni, ha la facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione IVA di cui al comma 2 in caso di inadempimento della controparte; viceversa qualora, nell'ambito del medesimo contratto, le parti risultino adempienti non sarà possibile emettere un documento rettificativo IVA.

La portata di questa novità non è da trascurare soprattutto se confrontata con la disciplina previgente.

Fino al 31.12.2015, infatti, non era ben chiaro se fosse effettiva la possibilità di recuperare l'IVA anche qualora il contratto a esecuzione continuata o periodica, fosse stato risolto di diritto da parte del cedente / prestatore, in ragione di una clausola risolutiva espressa relativa, ad esempio, al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario / committente.

Sul tema è intervenuta anche Assonime che, con la Circolare n. 5/2016, ha ritenuto ammissibile la possibilità di effettuare le variazioni in diminuzione per il solo fatto che il fornitore dichiarasse di volersi avvalere della clausola, senza necessità di promuovere una procedura esecutiva ed attenderne l'esito, come invece ravvisato dall'Amministrazione Finanziaria.

Ebbene questa controversia è stata superata con la Legge n. 208/2015 che ha sancito la possibilità di recuperare l'IVA, nell'ambito dei contratti in commento, a condizione che la risoluzione conseguente all'inadempimento (giudiziale o di diritto) abbia effetto retroattivo a partire dalle somministrazioni per le quali non è stato pagato il corrispettivo; testualmente *“nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 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”*.

Ed ancora, aggiunge Assonime concordemente con l'Agenzia delle Entrate (cfr. Nota n. 954-27/2014), *“non è di ostacolo a tale soluzione la circostanza che l'articolo 1458 del Codice Civile dispone, proprio con riferimento a questa tipologia di contratti, che l'effetto retroattivo della risoluzione non si estende*

alle prestazioni già eseguite. Per prestazioni eseguite, infatti, s'intendono quelle che abbiano avuto piena efficacia satisfattiva".

Gli effetti di tale prescrizione devono pertanto ritenersi validi soltanto per il futuro; non di meno sempre Assonime – ritiene ammissibile che:

1. il fornitore eserciti il proprio diritto di risolvere il contratto, anche ai fini dell'applicazione dell'articolo 26, D.P.R. n. 633/1972, in modo da anticipare il venir meno del vincolo contrattuale e renderlo inoperante anche per le forniture eseguite e non pagate;
2. la nota di variazione IVA, emessa dal cedente o prestatore a seguito della risoluzione del contratto, non venga inviata al cliente, ammesso che questo sia un consumatore finale e non anche un soggetto passivo d'imposta su cui graverebbe l'obbligo di riversamento del tributo.

I crediti di modesta entità

In linea di principio generale, a norma del comma 5 dell'articolo 101 del TUIR, le perdite su crediti sono deducibili:

- se risultano da elementi certi e precisi, i quali si ritengono per presunzione provati, se:
 - il credito è di modesta entità (euro 5.000 per le imprese di grandi dimensioni e euro 2.500 negli altri casi);
 - è scaduto da almeno sei mesi;
- *"in ogni caso"* se il debitore è assoggettato alle seguenti procedure concorsuali:
 - fallimento;
 - liquidazione coatta amministrativa;
 - concordato preventivo;

- accordo di ristrutturazione dei debiti;
- amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

La Circolare Assonime n. 5/2016, sempre con riferimento alle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, si è soffermata anche su questo tema, contestando l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E/2013; nell'occasione l'Amministrazione Finanziaria aveva sostenuto che la verifica dei limiti della modesta entità dovesse essere effettuata considerando anche l'IVA oggetto di rivalsa nei confronti del debitore. In altre parole, a parere dell'Ufficio, l'IVA rileva sia ai fini dell'individuazione del credito di modesta entità, sia con riferimento alla determinazione dell'importo ammesso in deduzione.

Per contro Assonime ritiene che, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 (cfr. comma 126, articolo 1), bisognerebbe modificare la norma in commento; l'assunto trae fondamento dalla considerazione che i "mini-crediti" per i quali è stata attivata la risoluzione contrattuale rappresentano, a norma dell'articolo 101, una componente negativa di reddito interamente deducibile, ma nei limiti dell'ammontare del corrispettivo non incassato; per questo motivo non si può ritenere l'IVA addebitata in via di rivalsa rilevante ai fini della verifica dell'importo "di modesta entità"; ciò in ragione del fatto che l'IVA addebitata è recuperata mediante l'emissione della nota di variazione in diminuzione.

Di conseguenza, il principio di prassi enunciato dalla Circolare n. 26/E/2013 dovrebbe sì continuare a operare, ma solo con riferimento a fattispecie per le quali non si è verificata la risoluzione del contratto.

In conclusione, nell'ambito di un contratto a esecuzione continuata o periodica, qualora al momento dell'emissione della nota di variazione il credito oggetto di rettifica fosse già stato integralmente dedotto a titolo di perdita (IVA compresa), il tributo emerso comporterebbe la rilevazione di una sopravvenienza attiva imponibile a norma dell'articolo 88 del TUIR anche qualora la medesima fosse riferita a costi dedotti in data antecedente l'entrata in vigore della norma in commento, in quanto rappresentativa di un provento conseguito a fronte di perdite dedotte in precedenti esercizi.

[blox_button text="QUESTO APPROFONDIMENTO FA PARTE DELLA NOSTRA CIRCOLARE SETTIMANALE" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/circolari-settimanali.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

23 gennaio 2017

Alessandro Tatone e Gianfranco Costa