

# Il commercialista telematico

## IVA VARIAZIONE IN DIMINUZIONE: QUANDO POSSIBILE NEI FALLIMENTI

a cura Federico Gavioli

Con la risoluzione n. 195/E del 16 maggio 2008 l’Agenzia delle Entrate ha risposto ad una serie di quesiti sulla corretta applicazione dell’articolo 26, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di procedure esecutive, di procedure fallimentari e di azioni revocatorie. Tale norma prevista dal decreto istitutivo dell’IVA dispone che 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, 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”*.

### I quesiti posti all’Agenzia delle Entrate

L’istante, ai sensi dell’articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, pone all’Agenzia delle Entrate, una serie di chiarimenti in materia di variazione **dell’imponibile o dell’imposta** sul valore aggiunto di fatture rimaste insolute, con riferimento ai casi in cui:

- ❑ l’istanza per la dichiarazione di fallimento del cliente insolvente sia respinta dal competente tribunale per mancanza dei presupposti di insolvenza previsti dal DPR 267/1942 (cd. Legge Fallimentare) dopo che è stata già intentata un’azione esecutiva infruttuosa o notificato un precetto con esito negativo;

# Il commercialista telematico

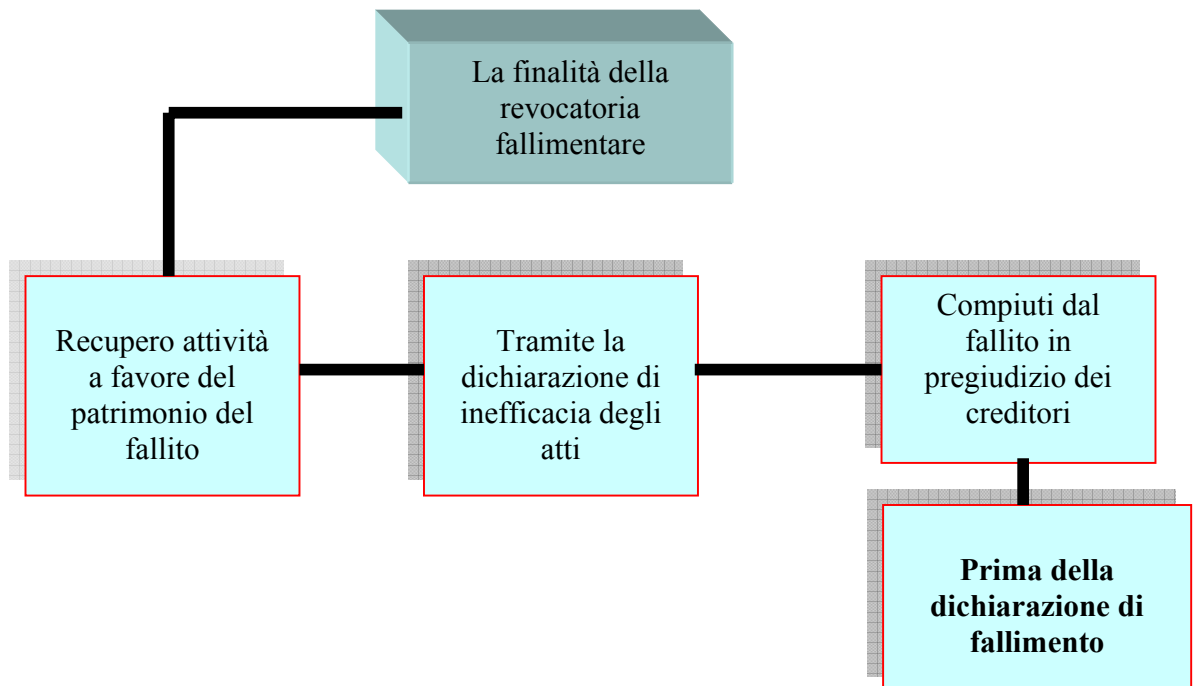
- ❑ l'istanza per la dichiarazione di fallimento del cliente insolvente è respinta dal competente tribunale, dopo che è stata già esperita un'azione esecutiva infruttuosa o notificato un precetto con esito negativo, per mancanza di una prova che dimostri in modo certo l'esistenza delle prestazioni presupposte e del credito relativo ;
- ❑ il tribunale competente dichiara irricevibile per motivi formali la domanda di ammissione al passivo presentata dalla società creditrice in base alle disposizioni della legge fallimentare e dopo che questa ha avviato un'azione esecutiva infruttuosa;
- ❑ il pagamento del debitore fallito viene revocato, sempre ai sensi della legge fallimentare, e la società creditrice non entra nel passivo fallimentare per il credito relativo;
- ❑ il debitore risulta irreperibile ed è quindi impossibile notificargli il decreto ingiuntivo e l'atto di precetto.

## Cenni sull'istituto della revocatoria fallimentare

L'istituto della revocatoria fallimentare, di cui all'articolo 67 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, e successive modifiche e integrazioni, rappresenta nelle procedure concorsuali uno degli strumenti che **ha maggiore incisività nella ricostituzione dell'attivo fallimentare**: tale istituto, infatti, raffigura una procedura attraverso la quale il curatore fallimentare ricostruisce il patrimonio del soggetto che è stato dichiarato fallito, recuperando i beni che sono usciti dal patrimonio del fallito ovvero rigettando debiti o garanzie che sono “entrati” in maniera illegittima nei beni del fallito.

L'istituto della revocatoria fallimentare è stato in questi anni per una serie di interventi del legislatore *“rimodulato, attraverso un intervento che, da un lato, precisa meglio i presupposti per l'esercizio dell'azione e, dall'altro, si inserisce una completa disciplina di esenzioni dalla revocatoria, al fine di evitare che situazioni che appaiono meritevoli di tutela siano invece travolte dall'esercizio, sovente strumentale, delle azioni conseguenti all'accertata insolvenza del destinatario dei pagamenti”*.

# Il commercialista telematico



## La risposta delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate nel richiamare le disposizioni in materia prevista dall'articolo 26, comma 2, del DPR 633/1972, ribadisce che in via generale il diritto alla variazione IVA può essere esercitato qualora, a seguito di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, l'originaria operazione viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'imponibile.



Il legislatore limita il mancato pagamento nelle ipotesi di **procedure concorsuali o di procedure esecutive** rimaste infruttuose perché solo in tali ipotesi si ha la ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore

Con riferimento ad uno dei quesiti posti le Entrate affermano che se l'istanza di fallimento viene respinta per carenza dei presupposti d'insolvenza richiesti dalla legge fallimentare, il creditore può emettere la nota di variazione in diminuzione **sole se è iniziata una procedure esecutive e questa è rimasta infruttuosa**; la semplice notifica del titolo esecutivo e del precetto, però **non è sufficiente a configurare l'inizio della procedura esecutiva, perché è necessario almeno il pignoramento**.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

# Il commercialista telematico

⇒ **Attenzione:** la nota di variazione può essere emessa solo dopo il definitivo accertamento dell'infruttuosità dell'esecuzione, documentata dagli organi della procedura

In particolare nella procedura fallimentare il presupposto del mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo si verifica alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato, ovvero, in assenza del piano di riparto, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso. Per quanto riguarda le variazioni in diminuzione dell'imponibile, si ricorda che le stesse, a differenza di quelle in aumento, sono facoltative.

Tuttavia, a norma del citato comma 2, dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, solo attraverso tale procedura è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta corrispondente alle variazioni, ai sensi dall'articolo 19 del medesimo decreto. Ai sensi dell'art. 26, comma 3, le variazioni in argomento, nei casi di sopravvenuto accordo tra le parti o inesattezza di fatturazione, possono essere eseguite entro un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile. Le stesse variazioni in diminuzione, come anticipato, possono essere effettuate senza alcun limite temporale, come dispone il comma 2 del medesimo art. 26.

Quest'ultima disposizione, tuttavia, va coordinata con quella concernente l'esercizio del diritto alla detrazione portata dal citato art.19, secondo cui tale diritto può essere esercitato *"al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*. Ne deriva quindi 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. Per esercitare il diritto alla detrazione è necessario quindi che il cedente o prestatore provveda all'emissione di una nota di variazione e che la stessa sia registrata nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione.

# Il commercialista telematico

In tale modo l'imposta da recuperare, considerata alla stregua dell'imposta corrisposta per gli acquisti o importazioni di beni e servizi, confluisce nelle liquidazioni periodiche, ed è detratta dalla relativa imposta a debito del periodo.

Alla luce di tale orientamento, secondo l'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai quesiti posti osserva:

- ❑ la semplice notificazione del titolo esecutivo e del precetto con esito negativo non serve ad integrare il presupposto richiesto dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, dell'avvenuta infruttuosa espropriazione forzata che ha inizio solo con il pignoramento;
- ❑ è dubbio che il tribunale competente a pronunciare una sentenza dichiarativa di fallimento ritenga insussistente la prova del credito vantato dalla società creditrice dopo che questa ha intentato, senza risultato, un'azione esecutiva. Il Codice di procedura civile infatti stabilisce che "*l'esecuzione forzata non può avere luogo che in virtù di un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile*". È più plausibile invece l'ipotesi che il creditore si sia rivolto al tribunale pur non essendo in possesso di un titolo esecutivo;
- ❑ la società creditrice può esercitare la variazione in diminuzione dal momento del definitivo accertamento dell'infruttuosità dell'esecuzione documentato dagli organi della procedura;
- ❑ se il pagamento effettuato dal debitore successivamente fallito è stato revocato, il terzo contraente che abbia rinunciato a introdursi nel passivo fallimentare non può avvalersi della facoltà di variare l'Iva in diminuzione. La revoca fallimentare comporta il passaggio del bene a una procedura esecutiva concorsuale, senza che questo incida sulla validità della convenzione negoziale revocata, ossia senza determinare la nullità o l'annullamento dell'atto revocato. Questo diventa inefficace nei confronti della massa dei creditori, ma resta valido tra le parti. Lo stesso vale anche per l'azione revocatoria ordinaria. Quindi, se il pagamento fosse stato revocato in via ordinaria, la società creditrice potrebbe variare l'Iva assolta solo dopo aver fatto valere le sue ragioni di credito verso il debitore, a condizione che alla fine dell'azione esecutiva il credito sia rimasto insoddisfatto;

# **Il commercialista telematico**

L'agenzia delle Entrate, infine, con riferimento all'ultimo quesito ribadisce quanto già espresso nei punti precedenti evidenziando la natura strumentale del titolo esecutivo e del precetto rispetto all'attività esecutive vera e propria.

*Federico Gavioli*

*30 Maggio 2008*