

NOTA INFORMATIVA N. 21/2017

RECUPERO DELL'IVA NEI CONFRONTI DI CREDITORI INSOLVENTI

La prassi dell'amministrazione finanziaria di ritenere che il creditore di un soggetto insolvente, ammesso ad una procedura concorsuale, non possa emettere nota di variazione per recuperare l'iva sulla fattura impagata, se non alla chiusura della procedura, è stata ritenuta contrastante con la Direttiva comunitaria dalla Corte di Giustizia. Si apre quindi la possibilità di un più breve recupero dell'iva.

1. Come è noto, l'art. 26, co. 2, D.P.R. 633 del 1972, stabilisce in materia di IVA: "Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione ... viene meno in tutto o in parte ... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedura concorsuali, ... il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ... l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25".

2. La norma nazionale deriva dall'art. 11, parte C, par. 1, della VI Direttiva comunitaria, che fissa il principio secondo cui, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri devono prevedere la riduzione dell'imponibile. Gli Stati membri possono derogare a tale disposizione, ma la CORTE DI GIUSTIZIA, con sentenza 23 novembre 2017, n. 246/16, ha stabilito che essi – e specificatamente l'Italia, la cui norma era stata deferita alla Corte – non possono, in violazione del principio della proporzionalità, escludere tale riduzione o condizionarla alla chiusura di una procedura, come quella di fallimento, che può durare oltre dieci anni. Il legislatore italiano deve pertanto prevedere la facoltà del creditore di detrarre l'iva impagata da un cliente dichiarato fallito, quando il fallimento può durare oltre dieci anni, e deve stabilire quali prove tale soggetto deve dare per dimostrare l'eccessiva durata della procedura a cui è stato associato il debitore.

3. Torna in auge la *norma tributaria di comportamento AIDC* n. 192 del 1°. 2.2015, secondo la quale "nel caso di procedure concorsuali il fornitore ha diritto di emettere una nota di credito ai sensi, dell'art. 26, comma 2, D.P.R. 833/1072 nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta in tutto o in parte non recuperabile, anche prima della conclusione della procedura". "Il momento nel quale emettere la nota di variazione deve essere individuato ... nel momento temporalmente coincidente con l'accertamento della irrecuperabilità del credito". La *norma di comportamento* suggerisce coerenza con quanto avviene ai fini delle imposte sul reddito, dove la stessa amministrazione finanziaria riconosce che l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore

costituisce evidenza oggettiva della sussistenza degli elementi di certezza e precisione”¹.

4. Occorre ricordare che, secondo la Circ. 17.4.2000, n. 71/E, il creditore insoddisfatto, per emettere la nota di variazione iva, deve attendere l'esito del riparto finale del fallimento o, in mancanza, dopo il passaggio in giudicato del decreto di chiusura della procedura.

5. Non è agevole per l'imprenditore prendere una decisione in attesa che il nostro legislatore, in ottemperanza alla citata sentenza della Corte di Giustizia del Lussemburgo, determini la durata massima di attesa del pagamento in pendenza di una procedura concorsuale.

La decisione più cauta sembra quella di emettere la nota di variazione quando siano decorsi più di dieci anni dall'apertura della procedura o quando detto termine si evidenzia sicuramente superabile. Una decisione ragionevole, ma passibile di lite col fisco, è quella di emettere la nota di variazione quando il curatore o il commissario giudiziale, quali pubblici ufficiali, dichiarano che, allo stato della procedura, non prevedono il soddisfacimento ancorché parziale del credito.

6. Il problema non pare porsi per i crediti nei confronti di un imprenditore ammesso al concordato preventivo. Qui i tempi di durata della procedura sono abbastanza brevi. “La procedura di concordato preventivo si chiude con il decreto di omologazione” che “deve intervenire nel termine di nove mesi dalla presentazione del ricorso”, salvo una sola proroga di non oltre 60 giorni (art. 181 l. fall.). Con l'omologazione il concordato e quindi la riduzione prevista nel piano ed accettata dai creditori acquistano effetto vincolante per tutti i creditori, consenzienti o dissenzienti, ammessi o non ammessi (art. 184 l. fall.).

La nota di variazione può pertanto essere emessa alla chiusura della procedura, senza attendere l'esecuzione del concordato, per la parte del credito di cui non è stato promesso l'adempimento con denaro o altro mezzo solutorio.

15 dicembre 2017

¹ Circ. 1°.8.2013, n. 26/E, Ris. 23 .1.2009, n. 16/E, e Circ. 30.12.2014, n. 31/E, par. 22, quest'ultima con riferimento anche alle procedure di concordato preventivo e di accordo di ristrutturazione dei debiti.