



Venerdì 30/10/2015

DDL "Legge Stabilità 2016" - Nota di variazione IVA - Procedura concorsuale

A cura di: Studio Legale Campana

La questione della detrazione dell'imposta versata, in misura corrispondente alla variazione in diminuzione, a seguito di una procedura concorsuale del soggetto cessionario o del committente, è un argomento da sempre controverso ed oggetto di numerose analisi degli operatori del settore.

La possibilità di emettere una nota di variazione IVA è regolata - come è noto - dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n.633 del 1972 che recita (n.d.r. enfasi aggiunta):

Art. 26 Variazioni dell'imponibile o dell'imposta

2. 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 dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive 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 regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese 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'articolo 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. (1)

(1) Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera c-bis), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 e successivamente dall'articolo 13-bis, comma 1, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79 convertito con modificazioni dalla Legge 28 maggio 1997, n. 140 e dall' articolo 31, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

Tale norma era stata altresì oggetto di chiarimenti da parte del Ministero delle Finanze con la parimenti nota circolare 17.04.2000, n. 77/E.

Sul punto, la circolare chiariva quanto segue:

"L'art.2, comma 1, lett. c-bis) del decreto legge 31 dicembre 1996, n.669, convertito, con modifiche, dalla legge 28 febbraio 1997, n.30, ha modificato l'articolo 26, secondo comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, che consente al cedente del bene o al prestatore del servizio di operare la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta in conseguenza di dichiarazioni di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili dei relativi contratti o per effetto di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

Alle suddette fattispecie, per effetto della modifica recata dal citato art.2, comma 1, lett. c-bis) della legge n.30 del 1997 di conversione del decreto legge n.669 del 1996, è stata aggiunta anche quella relativa al "mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose.

Successivamente, l'art.13-bis, comma 1, del decreto legge 28 marzo 1997, n.79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n.140, ha soppresso la parola "dell'avvio" contenuta nel secondo comma dell'art. 26 del D.P.R. n.633 del 1972 e il comma 2 del medesimo art.13-bis ha stabilito



che la disposizione correttiva si applica "anche a tutte le procedure in corso e a quelle avviate a decorrere dalla data del 2 marzo 1997", data di entrata in vigore della citata legge n.30 del 1997.

Con l'eliminazione delle parole "dell'avvio", la condizione della infruttuosità, che prima sorreggeva le sole procedure esecutive, doveva intendersi riferita anche alle procedure concorsuali."

La citata circolare chiariva - infatti - come la circostanza dell'infruttuosità venisse giuridicamente ad esistenza allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore fosse venuta meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo.

Inoltre l'Amministrazione finanziaria sosteneva che per effetto del combinato disposto del richiamato art. 26 e dell'art. 19 del medesimo decreto, tale diritto dovesse essere esercitato "al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si fosse verificato il presupposto" (cfr. ris. 85/E del 31.03.2009), dovendo intendersi - per verifica del presupposto - il momento in cui risultava definitivamente acclarata l'infruttuosità della procedura concorsuale (o esecutiva) e cioè una volta ultimata la ripartizione dell'attivo.

Tale assunto è stato fortemente criticato (Cfr. AIDC - Norma Comportamento n.192/2015).

Pertanto il verificarsi di tale evento postula(va), in via preventiva, da un lato l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro la necessaria partecipazione del creditore al concorso.

Ebbene.

Il disegno della legge di Stabilità 2016 - all'articolo 11, comma 10 - riscrive l'art. 26 del D.P.R. n.633/72, chiarendo molti punti e dando finalmente un assetto compiuto alla materia.

Conviene riportare per intero la norma - in enfasi le parti salienti - con l'avvertenza che essa potrà subire modifiche in sede definitiva.

Art. 11 [Ndr evidenziate in rosso le modifiche dell'ultima bozza circolata] 9 (Misure di riduzione e razionalizzazione fiscale per le imprese ed i lavoratori autonomi)

Comma 10 9 - L'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è sostituito dal seguente:

Art. 26 (Variazioni dell'imponibile o dell'imposta)

1. 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.

2. 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 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'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.

4. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente: a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o 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, o 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; b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

5. Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

6. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

7. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.

8. Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 4, e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 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 articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.

9. 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.

10. La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 ovvero dell'articolo 44 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.

11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

12. Ai fini del comma 4, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: (a) 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; (b) 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; (c) 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."

Il disegno di legge ha completamente svincolato la nota di variazione IVA dalla condizione d'infruttuosità della procedura medesima (leggasi piano di riparto finale del fallimento).

Il Disegno di Legge chiarisce, inoltre, il dies a quo per operare tale variazione: infatti, secondo il combinato disposto dei commi 4 e 11, il termine per l'emissione della nota di variazione inizia a decorrere dalla data:



- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti; di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ex art.67 L.F.

Mi pare che la suddetta disposizione risponda a vere esigenze equitative poiché è volta a consentire al cedente del bene o prestatore del servizio di "recuperare" l'imposta versata anticipatamente all'Erario, attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione in conseguenza della mera insolvenza del debitore.

Ovviamente ove, all'esito dell'insinuazione al passivo (per citare il solo fallimento), il cedente del bene o prestatore del servizio beneficiassero - in tutto o in parte - di un corrispettivo a seguito della ripartizione dell'attivo, si applicherà (secondo il comma 6) la disposizione di cui al comma 1 dell'art. 26 in commento.

Avv. Luca Campana

Fonte: <http://blog.avvocatocampana.com>