



PRESIDENTE: dott. LovecchioLuigi  
dott. BalestrazziAndrea  
dott. Magistrale Andrea  
dott.ssa LecceDamiana  
dott.ssa Cicinelli Caterina  
dott. Vangi Saverio  
dott. Cinquepalmi Vito

**COMMISSIONE DI STUDIO  
IMPOSTE DIRETTE - REDDITO  
D'IMPRESA - ACCERTAMENTO E  
RISCOSSIONE**

**Note di variazione Iva nelle procedure concorsuali  
Compatibilità con il diritto Ue**

*Andrea Balestrazzi e Luigi Lovecchio*

6 febbraio 2018

Le periodiche problematiche interpretative in merito all'emissione delle note di variazione in diminuzione con riferimento alle procedure concorsuali, sembravano finalmente risolte con la modifica dell'articolo 26 del D.p.r. 633/1972, disposta dalla legge di Stabilità del 2016. La possibilità di emettere una nota di credito al momento dell'apertura di una procedura concorsuale e la conseguente possibilità di portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione in diminuzione, nelle ipotesi di mancato pagamento connesso alla procedura, allineava la disciplina nazionale ai principi sanciti dal diritto UE.

La legge di Bilancio 2017, però, ha riportato la possibilità di emettere la nota di credito al momento dell'accertata infruttuosità della procedura, privilegiando la necessità di rafforzare il contrasto all'evasione fiscale e di conseguire maggiori entrate per il 2017 alla necessità di adeguarsi alla disciplina europea sul tema.

La questione riguarda direttamente l'ordinamento italiano, in considerazione del fatto che la Corte Europea è stata chiamata in causa dalla Commissione Tributaria di Siracusa, per deliberare in merito alla illegittimità della norma nazionale.

**Disciplina Europea**

L'articolo 90 della direttiva 2006/112/Ce (precedentemente articolo 11, parte C. paragrafo 1 della Sesta direttiva, 77/388/Ce), in merito alla riduzione della base imponibile prevede, al comma 1) la possibilità per i

contribuenti di ridurre la base imponibile al verificarsi di determinate condizioni ed al comma 2) la possibilità, da parte degli Stati Membri, di limitare la possibilità di rettifica.

Dall'esame letterale della norma, sembrerebbe possibile un ricorso generalizzato alla emissione di note di variazione in diminuzione, che vada oltre le ipotesi esplicitamente previste dalla norma ("annullamento, recesso, risoluzione") e finendo per comprendere tutte le ipotesi nelle quali, alla emissione della fattura non sia seguito l'incasso del relativo corrispettivo originariamente pattuito, indipendentemente dal motivo, lasciando sempre agli Stati membri la possibilità di disciplinare in modo diverso tale ipotesi.

### **Disciplina Nazionale**

La legge n.30/1997, all'art. 2, modificando il disposto dell'art.26 D.p.r. 633/72, aveva introdotto per la prima volta nell'ordinamento italiano la esplicita possibilità di emettere note di variazione in diminuzione nelle ipotesi di "mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose".

Successivamente l'articolo 13-bis, comma 1 D.l. 79/1997, in sede di conversione della legge 140/1997, con riferimento al momento a partire dal quale fosse possibile emettere la nota di variazione in diminuzione, aveva eliminato dall'articolo 26 le parole "dell'avvio", consentendo di fatto l'emissione delle note di variazione, non più al momento dell'apertura delle procedure concorsuali, ma solo dopo aver esperito per intero le relative procedure esecutive.

Il Ministero delle Finanze, con circolare 77/E/2000, chiariva definitivamente che il fornitore, nelle ipotesi in cui il proprio cliente fosse sottoposto a procedura fallimentare, aveva diritto ad emettere la relativa nota di variazione in diminuzione solo dopo "la conseguita certezza della rilevata infruttuosità del credito, ovvero alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in sua assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento".

Questo quadro normativo ed interpretativo è stato sempre considerato da più parti in contrasto con quanto previsto dall'Unione Europea, specialmente in relazione al momento a partire dal quale fosse possibile effettuare la variazione in diminuzione.

Al fine di superare il contrasto con quanto previsto a livello Ue, la legge di Stabilità 2016 aveva modificato l'articolo 26, anticipando al momento dell'apertura delle procedure concorsuali, la possibilità per il fornitore di emettere nota di variazione in diminuzione relativa all'Iva non corrisposta, prevedendo che la nuova norma fosse applicabile per le procedure concorsuali aperte a decorrere dal 01 gennaio 2017. Questa modifica aveva anche il pregio di allineare la disciplina Iva a quella prevista per le imposte sui redditi, che considerava l'avvio di una procedura concorsuale come prova sufficiente della irrecoverability del credito.

Il legislatore, però, con la legge di Bilancio 2017, è tornato sui suoi passi, rinviando nuovamente il momento di emissione della nota di variazione. Attualmente, l'articolo 26, comma 2 prevede che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui all'articolo 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 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, comma 3, 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'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25".

Pertanto, il presupposto per l'emissione della nota di credito, in caso di mancato incasso totale o parziale del corrispettivo della cessione o della prestazione effettuata nei confronti di un'impresa assoggettata a procedura concorsuale torna ad essere l'infruttuosità della procedura concorsuale stessa e solo allora sarà possibile effettuare la relativa variazione in diminuzione dell'imponibile.

Inoltre ritornano valide tutte le indicazioni fornite nelle varie circolari da parte dell'Agenzia delle Entrate con riferimento ai diversi momenti nei quali è possibile emettere nota di credito per ciascuna procedura concorsuale.

### **Corte di Giustizia Europea**

Dalla lettura delle due normative, europea e nazionale, è evidente la diversa interpretazione in merito alla operatività del principio di rettifica.

L'articolo 90 della direttiva comunitaria consente in modo più ampio, in tutti i casi di mancato pagamento totale o parziale, la riduzione della base imponibile con conseguente riduzione obbligatoria dell'Iva corrispondente, senza alcuna limitazione.

Il comma 2 dell'articolo 90, però, come ricordato lascia liberi gli Stati membri di derogare alla regola generale o quantomeno di subordinare la variazione in diminuzione a determinate condizioni.

La Corte di Giustizia Europea, nel corso degli anni, si è pronunciata più volte nel merito, cercando di chiarire fino a che punto l'ordinamento di uno Stato membro possa limitare il diritto alla variazione in diminuzione senza violare i principi cardine dell'imposta sul valore aggiunto.

Nella sentenza del 03 luglio 1997, causa C-330/95, *Goldsmiths Ltd.*, la Corte ha stabilito che, ferma la possibilità per uno Stato membro di derogare al diritto del contribuente di ottenere la riduzione della base imponibile nelle ipotesi di mancato pagamento, l'eventuale esercizio della deroga prevista deve essere effettuato nel rispetto del principio della proporzionalità "senza oltrepassare ciò che è necessario per raggiungere gli obiettivi che ci si propone di realizzare con una determinata previsione normativa". Pertanto l'eventuale deroga deve essere esercitata nel rispetto dei principi cui è ispirata la normativa comunitaria, seguendo un criterio di proporzionalità rispetto allo scopo perseguito.

Nella sentenza del 15 marzo 2007, causa C-35/05 *Reemtsma*, si precisa che i tempi di recupero di un'Iva indebitamente fatturata non possono essere tali da renderlo impossibile o eccessivamente difficile e che "nel caso in cui il rimborso dell'Iva divenga impossibile o eccessivamente difficile, come nel caso del fallimento del cedente, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire al destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata".

Infine nella sentenza del 26 gennaio 2012, causa C-588/10 *Kraft Foods Polka S.A.*, la Corte ribadisce che "nei limiti in cui il recupero, entro un termine ragionevole, da parte del fornitore di beni o di servizi dell'eccedenza di Iva versata all'Amministrazione Fiscale in base alla fattura iniziale, divenga impossibile o eccessivamente difficile, i principi di neutralità e di proporzionalità esigono che lo Stato membro interessato

permetta al soggetto passivo di provare con altri mezzi, dinanzi alle autorità fiscali nazionali, da una parte, che ha dato prova della diligenza necessaria per accertare che il destinatario dei beni/servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza, dall'altra, che l'operazione in questione sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata.

La questione principale resta accertare se la certezza della perdita, richiesta dall'Amministrazione Finanziaria quale condizione per autorizzare l'emissione della nota di variazione, sia conforme alla disciplina comunitaria.

### **Corte di Giustizia Europea – sentenza 23.11.2017 n.246/16, causa C-246/16**

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa investita nella causa C-246/16 della questione “per quanto tempo un'impresa può essere obbligata dalla normativa del suo paese ad anticipare a proprie spese un'imposta, il cui peso non è tenuta a sostenere sul piano economico” ha rimesso la questione dinanzi alla Corte Europea.

L'Avvocato generale nelle conclusioni del giugno 2017 relative alla citata causa dichiarava l'articolo 26, comma 2, D.p.r. 633/72 incompatibile con il diritto comunitario, nella parte in cui riconosce al creditore insoddisfatto la facoltà di rettifica della base imponibile solo al termine della procedura concorsuale (o esecutiva individuale) a suo carico.

L'Avvocato generale considera che, laddove non ci sia corrispondenza tra quanto versato dal cedente/prestatore e quanto effettivamente a questo corrisposto, la rettifica della base imponibile funge da correttivo, per ristabilire la neutralità dell'imposta che altrimenti risulterebbe violata, dovendo la stessa gravare, quale imposta sul consumo, esclusivamente sul consumatore finale; pur potendo gli Stati membri prevedere, nel caso di mancato pagamento del corrispettivo, delle deroghe alla rettifica in base al paragrafo 2 dell'articolo 90, gli stessi non possono avere una discrezionalità illimitata. In caso contrario, oltre alla neutralità dell'imposta, verrebbe meno il principio della proporzionalità, cosa che la tassazione di un corrispettivo pattuito e non effettivamente riscosso sarebbe ben lontana dal realizzare.

La sentenza della Corte Europea del 23.11.2017, n.246/16, causa C-246/16 conferma integralmente le considerazioni dell'Avvocato generale.

Pertanto, confermato che gli Stati membri possano, sulla base del paragrafo 2 dell'articolo 90, introdurre deroghe alla possibilità di consentire la riduzione della base imponibile a seguito del mancato pagamento, la sentenza giustifica tale deroga solo in base alla necessità di far fronte all'incertezza intrinseca al carattere definitivo del mancato pagamento di una fattura, ma considera che la deroga non può spingersi fino alla totale esclusione del diritto alla rettifica, che violerebbe il principio di neutralità.

Una norma che considera eliminata ogni incertezza del mancato pagamento solo nel momento in cui il credito diventa definitivamente irrecuperabile, come nel caso della chiusura di una procedura concorsuale, non può dirsi proporzionale.

Sul punto, la Corte afferma a chiare lettere che la normativa comunitaria “deve essere interpretata nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni”.

È evidente dunque il contrasto tra la normativa italiana e quella unionale: se la certezza della definitiva irrecuperabilità di un credito può essere acquisita in Italia solo al momento della chiusura della procedura concorsuale, ciò determina oltretutto un grave svantaggio in termini di liquidità delle imprese nazionali rispetto a quelle europee.

Si tratta ora di stabilire con precisione, sulla base della disciplina interna relativa alle procedure concorsuali, il momento a partire dal quale è corretto desumere, con ragionevole attendibilità, l'irrecuperabilità del credito (ad es. approvazione del piano di riparto).

Ma vi è di più. Sempre in considerazione dell'affermata esigenza di rispettare tanto il principio di proporzionalità quanto quello di neutralità, appare senz'altro in contrasto con la normativa UE anche l'obbligo di esperire per intero il procedimento esecutivo individuale, allo scopo di attestarne l'infruttuosità, al fine di procedere al recupero dell'Iva assolta. Vale infatti ricordare come, ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 26, D.P.R. n. 633/'72, allo scopo occorra, a seconda dei casi, il verbale di pignoramento negativo o l'irreperibilità del debitore ovvero ancora l'asta di vendita del bene pignorato per tre volte negativa. Tanto, anche nei casi in cui è palese, alla luce dell'entità del credito e/o delle informazioni assunte sulla situazione patrimoniale del debitore, che tali azioni risultano chiaramente anti economiche per il creditore. Anche in tale situazione, dunque, il contribuente italiano potrà richiamare la giurisprudenza comunitaria per disapplicare la norma nazionale, invocando i superiori principi unionali.

Al fine di prevenire inevitabili conflitti con l'Amministrazione finanziaria e dirimere a monte le incertezze interpretative esistenti, è necessario pertanto che il legislatore riformi il testo del ridetto articolo 26, D.P.R. n. 633/'72, in senso conforme a quanto statuito dalla Corte UE.