

## IVA

### **Note di credito: l'emissione in presenza di procedure infruttuose**

di **EVOLUTION**

**In via generale, tutte le operazioni rilevanti ai fini Iva devono essere documentate attraverso l'emissione della fattura. A fianco a tale obbligo è prevista la rettifica, da parte del cedente/prestatore, delle operazioni una volta che la fattura sia stata annotata nel registro delle fatture emesse.**

**Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Iva”, una apposita Scheda di studio.**

**Il presente contributo si occupa dell'emissione delle note di credito in presenza di procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose.**

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) prevede la facoltà, per il fornitore, di emettere una nota di credito al fine di **rettificare** in diminuzione l'imposta addebitata in relazione ad un'**operazione** (imponibile) che sia **venuta meno**, in tutto o in parte, in caso di mancato pagamento a causa di **procedure concorsuali** (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa) o **esecutive** individuali rimaste **infruttuose**.

Secondo la circolare Assonime n. 64 del 9 giugno 1997, sia nell'ipotesi di procedura **esecutiva** di tipo **individuale** che nell'ipotesi di procedura di tipo **concorsuale**, l'esperibilità della variazione in diminuzione è **subordinata** alla **infruttuosità** della **procedura**; quest'ultima, ove concorsuale, è verificabile soltanto in seguito alla **ripartizione** dell'attivo e, comunque, con la **chiusura** della procedura.

Nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria, evidenziando che il Legislatore ha limitato la rilevanza del mancato pagamento alle ipotesi di procedure concorsuali o di procedure esecutive **rimaste infruttuose**, siccome solo in tali ipotesi si ha una **ragionevole certezza** dell'**incapienza** del patrimonio del debitore. Il mancato pagamento assume, quindi, rilievo costitutivo nelle sole ipotesi in cui il creditore abbia esperito **tutte** le **azioni** volte al **recupero** del proprio credito ma **non** abbia trovato **soddisfacimento** ([risoluzione AdE 195/E/2008](#); [risoluzione AdE 89/E/2002](#); [risoluzione AdE 155/E/2001](#); [C.M. 77/E/2000](#)).

Nelle ipotesi in cui il creditore esperisca **azioni esecutive** o **concorsuali** per recuperare il proprio credito, il diritto alla variazione presuppone che abbia avuto **inizio** una procedura esecutiva e che la stessa si sia **conclusa infruttuosamente**.

Pertanto, sotto il primo profilo, è necessario che abbia avuto inizio almeno il **primo atto** tipico con il quale si instaura la **procedura** che, per il fallimento, deve essere ravvisato nella sentenza dichiarativa, mentre per l'**esecuzione individuale** in forma generica, nel **pignoramento**, ai sensi dell'[articolo 491 c.p.c.](#) Conseguentemente, deve escludersi, con riferimento alle procedure esecutive in forma generica che la notificazione del titolo, la formazione del preceppo e la sua notificazione costituiscano atti propri del processo esecutivo vero e proprio.

Sotto il secondo profilo, il diritto alla variazione è subordinato all'avvenuto **accertamento** dell'**infruttuosità** della procedura, dovendosene escludere l'insorgenza a seguito della mera pendenza della stessa.

A tale fine, nell'individuare il momento genetico del diritto alla variazione dell'IVA, è stato chiarito che, per ciò che attiene al **fallimento**, tale momento coincide con la **scadenza del termine** per le **osservazioni al piano di riparto** stabilito con decreto dal giudice delegato ([articolo 110 della legge fallimentare](#)), ovvero, in assenza del piano di riparto, con la scadenza del termine per il **reclamo** al decreto di chiusura ([articolo 119 della legge fallimentare](#)) del fallimento stesso.

L'orientamento esposto, seppure condiviso anche dalla giurisprudenza ([Cassazione, 16 dicembre 2011, n. 27136](#)), può essere **criticato** in relazione ad un duplice aspetto;

in primo luogo, sul piano letterale, la locuzione **“rimaste infruttuose”** si deve intendere riferita esclusivamente alle **procedure esecutive individuali** e non anche a quelle **concorsuali**. Sul punto, la norma di comportamento AIDC n. 192 ha affermato che *“(s)e il legislatore avesse voluto riferire l'infruttuosità anche alle procedure concorsuali non avrebbe usato la disgiunzione «o» tra le due fattispecie, bensì la congiunzione «e», potendo altresì omettere la ripetizione del termine «procedure»”*. Una diversa interpretazione, avallata dalla prassi amministrativa, posticipando l'emissione della nota di credito dopo la chiusura della procedura concorsuale, genererebbe uno **squilibrio** del principio di **neutralità**, considerato che l'Amministrazione finanziaria non può più insinuarsi come creditore al passivo fallimentare, essendo la procedura conclusa;

in secondo luogo, dagli [articoli 90, par. 1, e 185, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE](#) si evince che il **riferimento temporale** per l'emissione della nota di variazione è determinato dall'insorgenza di un **accadimento** che **estinguerebbe totalmente o parzialmente** il fatto generatore, ovvero l'**originaria operazione** economica. Del resto, la facoltà riconosciuta dalla Direttiva a favore degli Stati membri di determinare le condizioni per l'esercizio della riduzione della base imponibile e della rettifica della detrazione **non è illimitata**, ma deve tenere conto che la discrezionalità riconosciuta al Legislatore nazionale non può risolversi in una regolamentazione contraria allo spirito della norma comunitaria di riferimento (**Corte di**

giustizia, 3 luglio 1997, causa C-330/95).

In assenza di specifiche indicazioni nell'ambito dell'[articolo 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#), la richiamata norma di comportamento AIDC ha osservato che il **momento** nel quale emettere la nota di variazione deve essere individuato in coerenza con le indicazioni della Direttiva comunitaria e, quindi, in concomitanza temporale all'**accadimento** che **genera** la **variazione**, ovvero in un momento temporalmente coincidente con l'accertamento della **irrecuperabilità** del credito.

Ciò è, peraltro, **coerente** con quanto riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria ai fini delle **imposte sul reddito**, secondo cui, in presenza di **procedure concorsuali**, opera un automatismo di definitività della perdita che si fonda sul presupposto che l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore costituisce evidenza oggettiva della sussistenza degli elementi di certezza e precisione ([circolare AdE 26/E/2013](#) e [risoluzione AdE 16/E/2009](#)).

In sostanza, l'interpretazione dell'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) in conformità ai **principi** della **Direttiva**, come interpretati dalla **Corte di Giustizia**, consente l'**allineamento** del momento di emissione della nota di variazione ai fini IVA con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, determinando la precisa quantificazione della **perdita** per il solo **imponibile**, al netto dell'IVA addebitata in fattura.

Sulla **compatibilità** della normativa nazionale che subordina il recupero dell'imposta all'esperimento di una procedura concorsuale o esecutiva che sia rimasta infruttuosa si sono pronunciati i giudici comunitari, i quali nella **sentenza C-246/16** del 23 novembre 2017 hanno stabilito 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”*.

Sul punto è poi importante osservare che l'Agenzia delle Entrate, nell'**interpello 954-27/2014 emesso il 16 marzo 2015**, ha chiarito che il verificarsi della condizione contemplata da una **causa risolutiva espressa** apposta al **contratto**, quale il **mancato pagamento** ([articolo 1456 cod. civ.](#)) o l'**inutile decorso** del congruo termine intimato per iscritto alla parte inadempiente ([articolo 1454 cod. civ.](#)), possono costituire il presupposto legittimante l'attivazione della procedura in esame.

La precisazione assume rilevanza anche ai fini della possibilità di recuperare l'imposta per i **crediti di modesto importo**, rispetto ai quali non sia stata avviata una procedura concorsuale o esecutiva.

L'Agenzia, peraltro, dopo avere ritenuto che non sia possibile emettere note di variazione in diminuzione dell'IVA per **antieconomicità dell'avvio della procedura esecutiva**, ha precisato che l'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), tra le ipotesi che consentono al cedente/prestatore di variare in diminuzione l'imponibile o l'imposta, individua anche la **“risoluzione”**, senza

distinguere tra risoluzione giudiziale o di diritto.

In assenza di specifiche limitazioni, il chiarimento dovrebbe valere anche per le **prestazioni** ad esecuzione **continuata** o **periodica**, sicché il mancato pagamento determina la risoluzione del contratto con effetti *ex tunc*, cioè a decorrere dalla **prima fattura** rimasta **insoluta**.

Con particolare riguardo alle **procedure esecutive individuali**, al fine di meglio individuare i casi di **infruttuosità**, l'[articolo 1, comma 126, della L. 208/2015](#), ha introdotto nell'**articolo 26 il comma 12**, secondo cui *“una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa”*:

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”.*

Al riguardo è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con **Risposta n. 64 del 9 novembre 2018**. Nell'occasione, il Fisco, dopo aver confermato che non è possibile emettere note di variazione in diminuzione dell'Iva per **antieconomicità** dell'avvio della procedura esecutiva, essendo necessario dare prova di aver esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito senza trovare soddisfacimento, ha però chiarito che, laddove l'infruttuosità della procedura sia **acclarata da un organo terzo e non rimessa alle valutazioni e determinazioni del creditore**, è legittima l'**emissione** di una nota di variazione in diminuzione per il recupero dell'Iva addebitata a **titolo di rivalsa**. Nel caso prospettato, l'**inesistenza** di beni mobili ed immobili aggredibili è stata **sancita dalla Guardia di finanza**, investita dall'**Avvocatura distrettuale dello Stato** (organi della pubblica amministrazione).

