

## IVA

---

### ***Note di variazione: la crisi dell'impresa consente il recupero dell'Iva***

di **Marco Bargagli**

La normativa sostanziale di riferimento in materia di Iva consente, a determinate condizioni, l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta**.

In particolare, l'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) (di seguito decreto Iva) prevede che se un'operazione per la quale **sia stata emessa fattura**, successivamente alla **registrazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi** (di cui agli [articoli 23 e 24 del decreto Iva](#)) **viene meno in tutto o in parte**, o se ne **riduce l'ammontare imponibile**, in conseguenza:

- di una **dichiarazione di nullità**, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- di un **mancato pagamento** in tutto o in parte a **causa di procedure concorsuali** o di **procedure esecutive individuali** rimaste infruttuose ossia a seguito di un **accordo di ristrutturazione dei debiti omologato** ai sensi della Legge fallimentare, ovvero di un **piano attestato di risanamento** pubblicato nel registro delle imprese;
- dell'applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente**,

il **cedente del bene o prestatore del servizio** ha diritto di **portare in detrazione** (ex [articolo 19 del decreto Iva](#)) **l'imposta corrispondente alla variazione**, registrandola nel registro degli acquisti a norma dell'[articolo 25](#) del citato decreto.

In merito, giova ricordare che, qualora **successivamente all'emissione e alla registrazione della fattura, diminuiscono l'imponibile e/o l'Iva relativa** (ad esempio, per **dichiarazione di nullità**, annullamento, revoca, risoluzione del contratto, **procedure concorsuali o esecutive**, rimaste infruttuose, applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente, anche in forma orale**), il cedente ha la facoltà (ai sensi dei **commi 2 e 3**, del citato [articolo 26 del decreto Iva](#)) di operare una variazione in diminuzione dell'imposta precedentemente fatturata **attraverso l'emissione di un'apposita "nota di accredito"**.

A questo punto l'acquirente che ha **già registrato la fattura originale**, provvede a **registrare la nota di accredito** sempreché il cedente **abbia deciso di avvalersi della facoltà di operare la variazione in diminuzione**. Tuttavia le **variazioni in diminuzione**, derivanti da **sopravvenuti accordi tra le parti o da rettifica di inesattezze nelle fatture**, devono essere **effettuate entro un anno dalla data dell'operazione imponibile**.

Di contro, le altre variazioni possono avvenire **senza limiti temporali**: è questo il caso di **sconti**

**contrattualmente previsti anche in forma orale**, nullità, annullamento, rescissione, revoca del contratto, **procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) volume III - parte V - capitolo 6 "Il riscontro analitico-normativo sull'osservanza della disciplina Iva", pag. 164 e ss.).

Interessanti **principi logico-giuridici** riferiti alla possibilità di **emettere una nota di variazione** in presenza di **procedure concorsuali**, che fanno ritenere **improbabile la possibilità di saldare il debito da parte del cessionario**, sono rinvenibili nella **sentenza n. 145/2/2019** depositata in data **17.04.2019**, emessa da parte della **CTP Vicenza**.

In particolare, il giudice tributario ha **accolto il ricorso del contribuente** che aveva emesso **note di credito** nei confronti di vari clienti soggetti alle richiamate procedure concorsuali (**concordati preventivi e fallimenti**).

La controversia *de qua* era nata a seguito del **recupero a tassazione operato dall'Ufficio finanziario**, che aveva **contestato la detraibilità dell'Iva esposta su n. 25 note di variazione** in diminuzione dell'imponibile e **dell'imposta**, riportate nel **rigo VE25 della dichiarazione annuale Iva**, emesse, come detto, nei confronti di **diversi soggetti esposti a procedure concorsuali**.

A parere dell'Amministrazione finanziaria si trattava di operazioni sulle quali, nonostante la documentazione prodotta dalla società ricorrente, **sarebbero mancati i requisiti previsti dall'articolo 26 del decreto Iva**.

In merito, il giudice di *prime cure* ha effettuato un ampio *excursus* del contesto normativo di riferimento, richiamando anche la **giurisprudenza e la normativa unionale** emanata in *subiecta materia*.

Come si legge in sentenza, l'attuale formulazione dell'[articolo 26 del decreto Iva](#), dopo la modifica contenuta nell'[articolo 13-bis, comma 1, D.L. 79/1997](#), consente al soggetto attivo di un'operazione soggetta ad Iva (*rectius* il cedente del bene o prestatore del servizio) di **recuperare l'imposta addebitata in fattura** quando, per cause **originarie o sopravvenute**, detta **operazione imponibile viene meno** in tutto o in parte, ossia si verifica una **riduzione del relativo ammontare imponibile**.

Quindi, è possibile **emettere note di credito** nel caso di un **mancato pagamento, totale o parziale** delle **fatture** da parte del **cliente insolvente**, a causa di procedure concorsuali per le quali sia stata **accertata la definitiva infruttuosità**.

In buona sostanza, il legislatore ha previsto che la **condizione di infruttuosità** (in precedenza riferita alle sole **procedure esecutive**), venisse estesa anche alle **procedure concorsuali**, consentendo al cedente di un bene o a un **prestatore di un servizio** di recuperare, attraverso la variazione in diminuzione, **l'imposta versata anticipatamente all'erario**.

Ciò posto il giudice tributario, a differenza di quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate (che condiziona il diritto al recupero dell'imposta alla **definitiva chiusura della procedura concorsuale**), si è allineato all'interpretazione fornita dalla **Corte di Giustizia Europea** derivante dall'applicazione dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#), in base al quale è prevista una **duplice facoltà**:

- **quella a favore del contribuente**, che può **ridurre la base imponibile** al verificarsi di **determinate condizioni** (paragrafo 1);
- quella appannaggio dei **singoli Stati membri**, finalizzata a **limitare tale possibilità di rettifica** nelle ipotesi in cui il **corrispettivo non sia stato pagato in tutto o in parte** (paragrafo 2).

La **Corte di giustizia europea**, con la **sentenza 23.11.2017** ([causa C-246/16](#)) ha evidenziato che la predetta **facoltà di deroga** *“non può interpretarsi nel senso di considerare **gli Stati membri liberi di escludere del tutto la riduzione della base imponibile Iva**, perché una siffatta previsione finisce per violare sia il principio di divieto di riscossione dell'imposta per un importo superiore a quello percepito, sia il principio di neutralità”*.

In particolare, in nessun caso la **Corte di giustizia europea** ha condizionato esplicitamente il diritto ad **emettere la nota di variazione in diminuzione** come esperibile soltanto alla **scadenza del decimo anno di apertura della procedura**, stabilendo che tale riconoscimento deve avvenire ogniqualvolta il soggetto segnali la sussistenza con **“ragionevole certezza”** che il **debito non potrà più essere saldato**.

In definitiva, nel caso esaminato da parte del giudice di merito, la **domanda di adesione al concordato preventivo** e la **relazione del curatore** per quanto riguarda il fallimento, **attestano con sufficiente oggettività l'esistenza della ragionevole probabilità che il debito non venga saldato**, con la conseguenza che la tesi prospettata da parte dell'Agenzia delle entrate risulta in **“palese contrasto”** con la normativa Europea sopra citata.

Seminario di specializzazione

## IL PROCESSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >