

IVA

La prescrizione del credito non autorizza l'emissione della nota di variazione

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

ASPETTI OPERATIVI DELL'E-COMMERCE

[Scopri di più >](#)

Il tema delle **note di variazione ai fini Iva** continua a destare l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria; sono infatti numerose le risposte ad interpello pubblicate nelle ultime settimane che si occupano della corretta applicazione [dell'articolo 26 D.P.R. 633/1972](#).

Mentre le ultime pronunce riguardavano i crediti vantati nei confronti di **clienti sottoposti a procedure concorsuali** (sulla scorta dell'**importante modifica** introdotta lo scorso anno dall'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) che ha anticipato il **momento a partire dal quale può essere emessa la nota di variazione**, modifica oggetto di commento con la [circolare 20/E/2021](#)), **con la risposta ad interpello n. 102** pubblicata ieri, 10 marzo, l'Agenzia si è soffermata sulla fattispecie del **credito prescritto**: in tale documento si afferma che il diritto di recuperare l'imposta afferente le fatture che hanno costituito tale credito sarebbe pregiudicata **a causa dell'inerzia del contribuente**.

Il caso

Ad innescare la pronuncia dell'Amministrazione Finanziaria è stata la richiesta di un contribuente che vanta un credito nei confronti di una ditta che è stata **assoggettata a concordato e poi è caduta in fallimento**.

Il creditore si è pertanto insinuato di tale ultima procedura, ma **la domanda di ammissione al passivo del credito formulata dall'istante è stata rigettata per intervenuta prescrizione**.

A tal fine, il creditore presenta **interpello** avanzando l'ipotesi di **emissione di una nota di variazione** ai sensi del comma 2 dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) che, nella formulazione

vigente ante 26 maggio 2021, prevedeva la possibilità di operare la variazione Iva **“per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”** (la nuova formulazione del comma 3-bis, per le procedure avviate dal 26 maggio scorso, permette invece l'emissione della nota di variazione quando il cessionario/committente è **“assoggettato”** ad una procedura).

Sul punto deve rammentarsi che, in passato, **l'Amministrazione Finanziaria** ha sempre richiesto, per l'emissione della nota di variazione, che il **credитore si fosse insinuato nella procedura**; sul punto si veda, in particolare la [circolare 77/E/2000](#) nella quale si afferma che **“l'infruttuosità della procedura viene giuridicamente ad esistenza allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo”**, e tale indicazione postula **“la necessaria partecipazione del creditore al concorso previa ammissione al passivo della procedura.”**

L'Agenzia sul punto afferma che, a causa della mancata insinuazione, non può dirsi realizzato il presupposto dell'infruttuosità, posto che **la pretesa creditoria risulta insoddisfatta non per l'accertata incapienza del patrimonio del debitore, bensì per l'intervenuta prescrizione del credito**, che ha precluso l'ammissione al passivo del creditore.

A margine, in tema di insinuazione al passivo fallimentare, va annotata una importante indicazione contenuta nella [circolare 20/E/2021](#): per il recupero dell'Iva relativa a fatture verso clienti assoggettati a procedura **dal 26 maggio 2021 non è più necessario porre in esser tale adempimento**.

D'altro canto, occorre notare, la nuova disciplina che permette l'emissione della nota di variazione all'**apertura della procedura concorsuale** sottende una sorta di **“presunzione”** di infruttuosità che si manifesta con l'inizio della procedura stessa, che necessariamente deve prescindere dall'insinuazione.

La prescrizione

Lo spunto più interessante dell'interpello in commento riguarda però una **più ampia valutazione** proposta dall'Agenzia circa il **rappporto tra prescrizione del credito e possibilità di emettere la nota di variazione** per recuperare l'imposta; in particolare, si pone l'interrogativo se tale prescrizione possa rappresentare un **autonomo presupposto per l'emissione della nota di credito**, nel rispetto del primo periodo del dell'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), ossia con riferimento alle **figure “simili”** alle cause di **“nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione”**.

Secondo l'Agenzia, **la prescrizione non può essere ricondotta tra le figure “simili”** a quelle richiamate dalla norma, in quanto, pur determinando **l'estinzione del diritto a percepire il**

corrispettivo dell'operazione resa, così alterando definitivamente il rapporto tra le parti, questa **consegue all'inerzia ingiustificata del creditore**.

Prescindendo dal caso specifico analizzato dall'interpello (in relazione al quale, secondo l'Agenzia, il contribuente **avrebbe dovuto attivarsi nelle more della procedura di concordato**) l'indicazione generale che si ottiene è quella per cui la **prescrizione del credito non dà diritto** al cedente/prestatore ad emettere la nota di variazione per il recupero dell'Iva addebitata, rimasta insoddisfatta.

La deducibilità del credito prescritto

Concludendo sul punto, si deve invece notare come la specifica fattispecie è regolata ai fini delle **imposte sul reddito**: l'[articolo 101, comma 5, Tuir](#) prevede infatti che **“gli elementi certi e precisi** [presupposto per portare in deduzione al perdita su crediti, n.d.a.] **sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto”**.

Anche ai fini delle imposte sui redditi, comunque, **l'inerzia del creditore può essere causa di pregiudizio alle sue ragioni**; sul punto la [circolare 26/E/2013](#) ricorda infatti che **“resta salvo il potere dell'Amministrazione di contestare che l'inattività del creditore abbia corrisposto ad una effettiva volontà liberale”**.

Medesima posizione è peraltro stata successivamente espressa nella [risposta ad interpello n. 192 del 13 giugno 2019](#).

In tema di **competenza** della perdita su crediti va ricordato quanto affermato di recente dal [principio di diritto n. 16 del 29 dicembre 2021](#), secondo il quale, in base all'attuale formulazione del comma 5-bis del citato articolo 101 Tuir, l'avvenuta prescrizione del diritto di credito rappresenta il **momento limite oltre il quale la deduzione della relativa perdita non risulta più possibile**, in quanto quello è il momento entro il quale occorre **procedere alla cancellazione del credito dal bilancio**.