

A cura di Simone Carunchio

IVA. Le note di variazione del creditore in ipotesi di fallimento: il termine iniziale

Categoria: Operazioni straordinarie
Sottocategoria: Fallimento

Tavola sinottica

Sintesi

- La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la Sentenza del 23 novembre 2017, causa C-246/16, Enzo Di Maura, è intervenuta in merito all'art. 26, del D. P. R. n. 633/1972, sulle note di variazione in diminuzione in ipotesi di fallimento, o, per meglio dire, sull'interpretazione che ne ha fornito l'Amministrazione finanziaria italiana. Dal momento che la procedura concorsuale dura circa 10 anni, la Corte ha affermato che non è necessario attendere la chiusura della stessa per l'emissione in parola. L'art. 26, oltre a essere stato oggetto di plurime letture, è stato più volte modificato dal Legislatore.

Il Focus

- In ipotesi di fallimento del debitore (cessionario o committente) le note di variazione IVA possono essere emesse prima della chiusura della procedura.

Riferimenti Normativi

-
- Direttiva 2006/112/CE, artt. 90 e 185.
 - D. P. R. n. 633/1972, art. 26.

Premessa

La normativa sull'emissione delle note di variazione in ipotesi di **fallimento del debitore** (ossia del cessionario o del committente) ha prodotto negli anni delle problematiche interpretative di non poco conto, soprattutto in relazione al relativo termine iniziale, per il quale si deve fare riferimento alla 'certezza' della diminuzione o del venir meno del credito in capo all'emittente stesso (ossia del cedente o prestatore).

La problematica della definizione di questo *dies a quo* sembrava essere stata completamente risolta grazie all'art. 1, comma 126, della Legge n. 208/2015 (ossia la "Legge di Bilancio 2016"), attraverso la quale era stato completamente riscritto l'art. 26 del D. P. R. n. 633/1972 (di seguito: Decreto IVA).

Ai sensi del successivo comma 127 la novella avrebbe dovuto trovare applicazione a partire dal 1° gennaio 2017.





Prima della sua entrata in vigore, però, l'art. 1, comma 567, della Legge n. 232/2016 (vale a dire la "Legge di Bilancio 2017") ha abrogato le nuove disposizioni, le quali, pertanto, non sono mai state operative.

Ci si è potuti quindi domandare se il Legislatore abbia voluto ristabilire il sistema precedente alla Legge di Bilancio 2016 o se l'abrogazione possa essere interpretata in maniera diversa.



A seguito delle due Leggi di bilancio citate è stata però emanata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la **Sentenza del 23 novembre 2017**, relativa alla causa C-246/16, Enzo Di Maura, concernente, appunto, il termine iniziale per l'emissione della nota di variazione in ipotesi di fallimento.



Questa Sentenza sembrerebbe confermare la bontà delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2016, poi abrogate.

Affinché sia possibile ricostruire il sistema in parola, sembra necessario ripercorrere le problematiche a cui il medesimo ha dato origine seguendo cronologicamente i vari interventi operati dal Legislatore e dalle relative interpretazioni che ne sono state fornite.



L'art. 26 del Decreto IVA, difatti, è stato più volte modificato nel corso del tempo proprio in relazione alle criticità derivanti dalla individuazione del momento a partire dal quale il creditore può emettere la nota di variazione in diminuzione.



Si ritiene, in ultimo, che le modifiche apportate dal D. L. n. 83/2015, in relazione ai nuovi, più corti, termini procedurali per la realizzazione dell'attivo, siano ancora troppo recenti - si tratta dei fallimenti dichiarati dopo il 27 giugno 2015 - per poter essere valutate in prospettiva pratica.

L'emissione della nota di variazione in diminuzione fino alla Legge di Bilancio 2016

L'art. 26 del Decreto IVA prevede che se un'operazione per cui sia stata già emessa fattura venga meno in tutto o in parte, o se ne riduca l'ammontare dell'imponibile, l'emittente della stessa può portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in diminuzione, annotando la relativa nota nel registro degli acquisti, come per una normale fattura di acquisto.

La previsione appena richiamata corrisponde, a livello europeo, agli artt. 90, concernente la variazione della base imponibile e, quindi, dell'imposta, e 185, relativo alle variazioni della sola imposta, della Direttiva 2006/112/CE (di seguito: Direttiva IVA).



La normativa europea consente agli Stati di prevedere, per l'esercizio della facoltà in parola, specifiche condizioni.

Il **Legislatore italiano ha usufruito di tale possibilità** stabilendo che il venir meno di un'operazione, o la riduzione della relativa base imponibile e/o dell'imposta, può assumere rilevanza ai fini IVA esclusivamente se ciò deriva da:



- I) dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione del contratto o altri eventi "simili";
- II) mancato incasso, in tutto o in parte, del corrispettivo "a causa" di procedure concorsuali o esecutive "rimaste infruttuose";
- III) applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

Il sistema è poi chiuso dal comma 3 dell'art. 26 citato in cui è previsto che, se gli eventi di cui ai punti I) e III) si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo delle parti, stipulato dopo un anno dalla prima contrattazione, non sorge il diritto all'emissione della nota di variazione. Di conseguenza l'evento di cui al punto II), quello che in questa sede interessa, non sottostà alla limitazione temporale appena richiamata.



Normativa

In relazione a quest'ultimo caso occorre altresì evidenziare che esso non era contenuto nella norma prima della Legge n. 30/1997.

Fu, infatti, con quest'ultima, attraverso l'art. 2, che fu introdotta la seguente ipotesi:

- "mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose".

Con la dicitura originaria della previsione, pertanto, fu stabilito che la rilevanza del mancato pagamento potesse sorgere esclusivamente nel caso in cui esso fosse dovuto all'incapienza del patrimonio del debitore attestata dagli organi dell'autorità giudiziaria. In particolare, per quanto attiene al fallimento, il mero assoggettamento del debitore alla procedura concorsuale – ossia la dichiarazione di fallimento da parte del Tribunale in cui l'impresa ha la sede principale, ai sensi degli artt. 5 e ss. del R. D. n. 267/1942 (Legge Fallimentare – L. F.) - legittimava la rettifica in diminuzione dell'imposta.

In un breve lasso di tempo, però, la norma fu nuovamente modificata: in sede di conversione del D. L. n. 79/1997 – ad opera della Legge n. 140/1997 -, difatti, **venne aggiunto l'art. 13-bis**, con il quale fu soppressa la locuzione "dell'avvio".



Poco dopo, con la Circolare n. 64/1997, l'Assonime affermò che a seguito dell'ultima modifica appena richiamata, **la variazione in diminuzione potesse essere effettuata non al momento della dichiarazione del fallimento, ma solo a seguito dell'infruttuoso esperimento dello stesso**, ossia, insomma, al momento della chiusura della procedura concorsuale, ai sensi degli artt. 118 e ss. della L. F. (cioè: quando nel termine stabilito non sono state proposte domande di ammissione al passivo; quando è stata compiuta la ripartizione finale dell'attivo o tutti i creditori siano stati soddisfatti in precedenza; quando è accertato lo stato di insolvenza).



Normativa

Detta tesi fu assunta, poi, anche dall'amministrazione finanziaria con la Circolare del Ministero delle Finanze n. 77/E/2000:

- "Per quanto attiene, in particolare, all'ipotesi di mancato pagamento in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, dell'importo fatturato, è da rilevare, in via generale, che tale circostanza viene giuridicamente ad esistenza allorché 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".

Questa posizione fu poi ribadita dall'Agenzia delle Entrate con le Risoluzioni nn. 155/E/2001, 161/E/2001, 89/E/2002 e 195/E/2008.



Normativa

Da parte sua la Corte di Cassazione, con le Sentenze nn. 27136/2011 e 1541/2014 ha avallato l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria:

➤ *“condizione per poter effettuare la variazione in ipotesi di omesso adempimento del credito ... è che ciò si sia verificato a seguito di infruttuose procedure esecutive ... l'esito infruttuoso della procedura esecutiva fornisce la ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore. Conseguisce inevitabilmente da ciò che la procedura esecutiva deve aver avuto, non solo effettivamente inizio ..., ma anche definitiva conclusione”.*

Le posizioni della prassi e della giurisprudenza di legittimità sono state però avversate dalla dottrina. Oltre a numerosi interventi di autorevoli autori (tra cui: Centore, *Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose*, in *Corriere tributario* n. 29/2010; Rocco, *Note di variazione IVA nel fallimento: la prova dell'infruttuosità*, in *Il Fallimento* n. 8/2014), è possibile richiamare la recente Norma di Comportamento dell'AIDC n. 192/2015, in cui è stato sostenuto che *“la locuzione «rimaste infruttuose» si deve intendere riferita esclusivamente alle procedure esecutive individuali”*, così che l'imposta si potrebbe considerare rettificabile anche nel corso della procedura concorsuale senza doverne attendere la chiusura (per esempio a seguito dell'inventario redatto dal curatore o del piano di liquidazione messi a confronto con lo stato passivo, ai sensi dell'art. 102 della L. F.).



Nota bene

Quest'interpretazione fu sostenuta anche grazie a un'ulteriore modifica dell'art. 26, comma 2, del Decreto IVA, ad opera del D.Lgs. n. 174/2014, per la quale furono inseriti i riferimenti agli accordi di ristrutturazione del debito e ai piani attestati dopo la locuzione “rimaste infruttuose”, con la conseguenza che, qualora non venisse accettata l'interpretazione proposta dalla dottrina, si creerebbe una disparità tra le procedure concorsuali e gli accordi in parola in ordine al termine per l'emissione della nota di variazione in diminuzione: le prime devono restare infruttuose, nel senso che devono essere concluse, mentre le seconde no.

Ma, al di là dell'asistematicità appena sopra indicata, occorre sottolineare che anche prima del D.Lgs. n. 174/2014 (commentato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E/2014), l'interpretazione della prassi e della giurisprudenza rendeva il sistema suscettibile di critiche in rapporto alla normativa europea. Se è vero, infatti, che gli Stati, in base all'art. 90 della Direttiva IVA possono limitare il diritto di emettere note di variazione, è pur vero che detti limiti non possono rivelarsi tali da violare i principi di proporzionalità previsto dal diritto europeo e di neutralità alla base del 'sistema IVA' (CGUE, Sentenza del 15 maggio 2014, C-337/13; Sentenza del 26 gennaio 2012, C-588/10; Sentenza del 15 marzo 2007, C-35/05).

In particolare **il riferimento è all'ampio lasso temporale che normalmente intercorre tra la data di apertura e quella di chiusura** della procedura fallimentare (che in Italia è di dieci anni circa), il quale potrebbe vanificare il rispetto dei principi su richiamati, lasciando così il soggetto passivo inciso dal tributo.



Osserva

Nello specifico, infatti, il contrasto si potrebbe ravvisare in relazione al principio di neutralità, qualora il creditore volesse cessare la propria attività, ritrovandosi così costretto fra due possibilità di scelta: o chiudere la partita IVA, rinunciando in tal modo al recupero dell'imposta già versata allo Stato ma di cui non ha potuto ottenerne la rivalsa; o mantenere la stessa fino a chiusura del fallimento.

Ma il contrasto si potrebbe profilare anche in relazione al principio di proporzionalità, poiché, come detto, la perdita su crediti, adottando la terminologia del reddito d'impresa, è ragionevolmente accertabile, come detto, anche prima della chiusura della procedura.

La disciplina prevista dalla Legge di Bilancio 2016

Con la Legge di Bilancio 2016 il Legislatore tentò di ovviare a tutte le problematiche innanzi esposte, ristabilendo la rilevanza, ai fini del termine iniziale per l'emissione delle note di variazione in diminuzione nell'evenienza che il debitore sia sottoposto a una procedura concorsuale, dell'avvio della procedura stessa.

Come anticipato, infatti, con l'art. 1, comma 126, della L. n. 208/2015, fu riscritto l'art. 26 del Decreto IVA e pertanto, in base alla nuova lettera a), comma 4, di detto articolo, fu stabilito che **il diritto di emettere una nota di variazione si applica "dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale"**. Ai sensi del successivo comma 11 veniva precisato che la data di cui sopra era da identificare con quella della sentenza dichiarativa di fallimento.

Si evidenzia, inoltre, che questa previsione faceva anche in modo che il sistema delle variazioni IVA fosse conforme alle previsioni dell'art. 101, comma 5, del TUIR, in merito alle perdite su crediti, il quale fa riferimento, appunto, all'apertura della procedura concorsuale.



L'intento del Legislatore, però, lo si evince dalla relazione illustrativa, **era proprio quello di adeguare la normativa interna a quella unionale** e in particolare al principio di neutralità del 'sistema IVA', frustrato dalle lungaggini delle procedure in parola. Dalla medesima relazione si evince altresì che la statuizione in base alla quale le modifiche si sarebbero rese operanti dal 1° gennaio 2017 si era imposta per motivi di gettito.

Sono state queste ultime, forse, le stesse motivazioni che hanno dettato l'abrogazione della novella mai entrata in vigore ad opera della Legge di Bilancio 2017. In questa maniera, lo si anticipa, si tornò alla situazione antecedente alla Legge di Bilancio 2016, la quale, come detto, poteva essere esposta a censure a livello europeo.

La disciplina a seguito della Legge di Bilancio 2017

Come anticipato, con la Legge n. 232/2016, art. 1, comma 567, sono stati tra l'altro abrogati i richiamati commi 4 e 11 dell'art. 26 del Decreto IVA (in realtà mai entrati in vigore) e pertanto sembrerebbero ripresentarsi le criticità già segnalate in ordine all'interpretazione del comma 2 dello stesso articolo.



Normativa

Anzi, dalla lettura degli atti parlamentari si trova conferma che l'intento dell'abrogazione è stato esattamente quello di avallare l'interpretazione proposta dalla prassi e dalla giurisprudenza in precedenza illustrato (benché, come detto, essa pare dettata da ragioni di gettito):

➤ “[con il comma 567, art. 1, Legge di Bilancio 2017] si interviene sulla disciplina delle variazioni dell'imponibile IVA o dell'imposta stessa, al fine di ripristinare la regola secondo cui l'emissione della nota di credito IVA e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si sono concluse infruttuosamente”.

Da quanto esposto se ne deve concludere, altresì, che la tesi avanzata dalla dottrina, in base alla quale “rimaste infruttuose” non concerne le procedure concorsuali ma solo quelle esecutive individuali, non può essere seguita.



Detta impostazione è stata confermata di recente dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2018, paragrafo 1.5:

➤ “Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo Decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19. In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la Risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalla successive Risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009) [ossia, appunto, la chiusura del fallimento]”.

Da quanto esposto occorre concludere che le vicissitudini interpretative che hanno avuto luogo a seguito delle due Leggi di Bilancio citate siano state totalmente inutili, poiché le criticità in ordine alla tematica in esame sono le stesse che si erano presentate anche prima di quella del 2016.

Queste criticità sono emerse, infine, come era prospettabile, anche a livello unionale, poiché sono state direttamente affrontate nella Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 23 novembre 2017, relativa alla causa C-246/16, Enzo Di Maura, di poco precedente alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate appena citata, e della quale, in quest'ultima, non vi è traccia.

La Sentenza della Corte di Giustizia relativa alla Causa C-246/16

Nella citata Sentenza è stato in sostanza affermato che l'art. 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (ossia l'attuale articolo 90 della Direttiva IVA), “deve essere interpretato 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”.

La vicenda – lo si evince anche dal nome della Sentenza: Enzo Di Maura – trovò origine in Italia: Il sig. Di Maura, infatti, sulla base del tenore letterale delle norme, ossia dell'art. 26 del Decreto IVA, aveva, a seguito della dichiarazione di fallimento di uno dei suoi clienti, ridotto la base imponibile IVA.



Giustizia



L'Agenzia delle Entrate non aveva approvato tale rettifica perché, a suo parere (secondo quanto indicato nei documenti di prassi precedentemente richiamati), **la variazione in diminuzione poteva essere effettuata esclusivamente a seguito della chiusura della procedura.**

Il sig. Di Maura ha quindi adito la Commissione Tributaria Provinciale per sostenere le sue ragioni. A sua volta il Giudice di primo grado ha adito la Corte di Giustizia dell'Unione Europea per chiedere chiarimenti in merito alla dubbia conformità dell'art. 26 del Decreto IVA ai principi di proporzionalità ed effettività del diritto dell'Unione e a quello di neutralità del sistema IVA, considerando in particolare che la durata media delle procedure è di dieci anni.

I Giudici europei, dopo aver ricordato che principio fondamentale della sesta direttiva è che la base imponibile dell'IVA corrisponde al corrispettivo (causa C-330-95, Goldsmiths) e che, pertanto, qualora il corrispettivo non sia incassato dal venditore, al di fuori dei casi di risoluzione o annullamento del contratto, si rende possibile, sotto determinate condizioni, la riduzione della base imponibile (causa C-337/13, Almos), concludono che, in base al principio di neutralità, gli Stati non possono escludere del tutto tale rettifica (causa C-437/06, Securenta, e C-204/13, Malburg).



Normativa

Ebbene, benché lo scopo della deroga prevista dall'art. 11 della sesta direttiva sia quello di tenere conto dell'incertezza intrinseca al carattere definitivo del non pagamento di una fattura:

↳ *“si deve non di meno constatare che lo stesso fine potrebbe essere perseguito accordando parimenti la riduzione allorché il soggetto passivo segnala l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato ... la constatazione di cui al punto precedente vale a fortiori nell'ambito di una legislazione nazionale come quella controversa nel procedimento principale, in applicazione della quale la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina d'anni. Un termine simile è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori soggetti a detta legislazione ... uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri”.*

Ciò vale a dire che se l'interpretazione fornita dall'amministrazione dell'art. 26 è, in linea teorica, esatta, a livello pratico tale scelta si rivela illegittima.

Se da un lato la norma non è chiarissima – occorre, infatti, dire che la questione ruota, come detto, attorno all'interpretazione del vocabolo “infruttuose” -, dall'altro l'Amministrazione non ne ha fornito una lettura a favore del contribuente che tenesse conto dei principi del diritto unionale e del sistema IVA.

Conclusioni

In conclusione, dal momento che la lettura fornita ufficialmente dall'Amministrazione dell'art. 26 del Decreto IVA è in contrasto con quanto affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europa nella Sentenza del 23 novembre 2017, tre sono le soluzioni prospettabili:

1

l'Amministrazione inverte la propria interpretazione; o

2

occorre attendere un nuovo pronunciamento della giurisprudenza; o

3

la norma deve essere modificata in sede legislativa.

In quest'ultimo caso si potrebbe operare in occasione dell'esercizio della Legge Delega n. 155/2017 per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali¹. Ma forse la prima soluzione, ossia una nuova interpretazione da parte dell'Amministrazione più in linea con le indicazioni unionali, sarebbe la più semplice e la più immediata, e si sarebbe potuto cogliere l'occasione per l'inversione con la recente Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2018. Purtroppo questo non è avvenuto – e si reputa probabile che non avverrà in breve tempo per le esigenze più sopra delineate. Non resta forse che attendere una nuova sentenza della Corte di Cassazione che faccia proprie le indicazioni della Corte di Giustizia, ancora una volta a seguito di un dispendioso - non solo in termini finanziari - contenzioso.

¹ Per completezza si richiama che l'ultima modifica del fallimento, avvenuta con il D. L. n. 83/2015, è ancora troppo recente per poterne valutare la valenza, in ordine alla problematica in questa sede affrontata, soprattutto in relazione ai nuovi, più corti, termini procedurali per la realizzazione dell'attivo – art. 104-ter, L. F.: due anni dalla sentenza dichiarativa di fallimento -, i quali possono, ad ogni modo, essere prorogati. Ne consegue quindi che, sia per ragioni temporali sia per questioni interne al sistema, l'ultima modifica appena richiamata potrebbe, in effetti, ridimensionare la criticità del termini iniziale per l'emissione delle note di variazione in ipotesi di fallimento del debitore, ma, nello stesso tempo, al momento attuale, non è possibile valutarla, soprattutto a livello pratico.