

# Quotidiano del FISCO

Stampa articolo

Chiudi

STAMPA NOTIZIA 12/01/2016

## Dal 2017 la nota di variazione Iva sarà contestuale alla sentenza di fallimento

di Chiara Vanni

La legge di Stabilità 2016 introduce importanti cambiamenti in tema di detraibilità dell'Iva relativa ad operazioni rimaste infruttuose in seguito a procedure concorsuali, la cui applicazione è tuttavia rimandata al 2017.

Tale circostanza offre l'opportunità per ripercorrere il trattamento fiscale di tali fattispecie, rilevante rispettivamente nei periodi d'imposta 2016 e 2017.

Ai fini delle imposte dirette, nulla cambia rispetto alle modifiche già introdotte dal Dlgs 14 settembre 2015, n. 147 all'articolo 101 del Tuir e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2015. Il comma 5 di tale articolo prevede che le perdite su crediti sono deducibili, indipendentemente dalla dimostrazione della sussistenza degli elementi certi e precisi, «se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o è assoggettato a procedure estere equivalenti».

Lo stesso articolo 101, comma 5 del Tuir detta, con riferimento alle diverse procedure concorsuali, il periodo d'imposta a partire dal quale la perdita è deducibile, che risulta essere rispettivamente quello:

- della sentenza dichiarativa di fallimento;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l.f.;
- dell'iscrizione nel registro delle imprese del piano attestato ex art. 67, comma 3, lettera d) Legge fallimentare (si rammenta, a tale proposito, che l'iscrizione non è obbligatoria e soltanto nel caso in cui si verifichi che la stessa è stata eseguita sarà possibile portare in deduzione dal reddito la perdita riscontrata indipendentemente dalla verifica della sussistenza degli elementi certi e precisi).

Ai fini Iva, il venire meno dell'ammontare imponibile di un'operazione a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, consente di rettificare la fattura precedentemente registrata per tenere conto della sopravvenuta inesigibilità.

Con le modifiche introdotte dalla legge di Stabilità all'articolo 26 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, cambia il momento a partire dal quale può essere emessa la nota di variazione.

Nella disciplina in vigore per le procedure avviate fino al 31 dicembre 2016, la mancanza di precisazioni normative al riguardo è colmata dai chiarimenti forniti dal ministero delle Finanze con la [circolare 77/E del 17 aprile 2000](#), in base alla quale:

- per quanto riguarda il fallimento, occorre fare riferimento alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto - 15 giorni successivi alla comunicazione a tutti i creditori ex articolo 110, legge fallimentare - oppure, ove non ci sia stato piano di riparto per mancanza di attivo, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso - 10 giorni ex articolo 26, legge fallimentare;
- per quanto riguarda il concordato preventivo, l'infruttuosità sarà accertata al momento dell'effettivo adempimento da parte del debitore degli obblighi derivanti dal concordato omologato.

Nessuna precisazione viene invece fornita con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, legge fallimentare e ai piani attestati ex articolo 67, comma 3, lettera d), legge fallimentare, introdotti tra le fattispecie di cui all'articolo 26 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633 soltanto con il decreto Semplificazioni. Avendo a riguardo il tenore letterale della norma e il fatto che tali accordi comportano, per definizione, la sopravvenuta inesigibilità di taluni crediti, sembra potersi affermare che il diritto alla detrazione possa essere esercitato:

- per gli accordi di ristrutturazione dei debiti, a decorrere dalla loro omologazione;
- per i piani attestati, dal momento della pubblicazione nel registro delle imprese.

A partire dal 1° gennaio 2017 - rectius, per le procedure aperte successivamente a tale data - la regolazione del momento a partire dal quale può essere portata in detrazione l'Iva relativa ad operazioni rimaste infruttuose è contenuta nel testo dello stesso articolo 26 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, a tenore del quale si dovrà fare riferimento:

- alla sentenza dichiarativa di fallimento;
- al decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- all'omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti;
- alla pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato.

Nel caso in cui, successivamente al verificarsi degli eventi sopra riportati, il corrispettivo sia pagato - in tutto o in parte - dovrà essere emessa una nuova fattura, al fine di assolvere l'Iva dovuta sull'ammontare riscosso.

Per quanto riguarda il termine entro il quale deve essere emessa la nota di variazione, la [Risoluzione 89/E/2002](#) afferma che le variazioni in

diminuzione nei casi di procedure concorsuali e procedure esecutive rimaste infruttuose possono essere effettuate, ai sensi dell'articolo 26 del Dpr 633/1972, senza alcun limite temporale. Tale disposizione deve tuttavia essere coordinata con quella concernente l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'articolo 19 dello stesso decreto, secondo cui tale diritto può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (infruttuosità della procedura concorsuale).

Relativamente agli importi corrispondenti ad imponibile ed Iva che devono essere riportati nella nota di variazione, dovranno essere osservate alcune accortezze per quei crediti - riferiti, per lo più, a prestazioni professionali e artigiane - per i quali imponibile ed Iva - assistiti rispettivamente da privilegio generale ex articolo 2751-bis del Codice civile e privilegio speciale ex articolo 2758 del Codice civile - sono soddisfatti in misura differente per mancanza nell'attivo della procedura dei beni oggetto della prestazione. Tale fattispecie ricorre frequentemente nelle procedure fallimentari, mentre è stata scongiurata di recente dalla Cassazione con riferimento ai concordati preventivi (si veda la sentenza 6 novembre 2013, n. 24970).

Al riguardo l'Amministrazione finanziaria si è espressa con la [risoluzione n. 127/E del 3 aprile 2008](#), relativa all'emissione di fatture dopo l'effettuazione del piano di riparto per prestazioni professionali compiute prima della dichiarazione di fallimento. Si afferma che, nel caso in cui il piano di riparto disponga il pagamento parziale del credito, i professionisti dovranno emettere la fattura per un importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore - al lordo delle eventuali ritenute versate - dal quale andrà scorporata l'Iva relativa.

Lo stesso principio dovrebbe pertanto essere applicabile per analogia anche nel caso in cui sia emessa una nota di variazione in conseguenza del venire meno di un'operazione precedentemente fatturata.

Ipotizziamo il caso di un professionista creditore nei confronti di un'impresa fallita per un'operazione compiuta e fatturata prima dell'inizio della procedura. Assumiamo inoltre che:

- l'importo originario della fattura sia pari a 122 euro, di cui 100 euro di imponibile e 22 euro di Iva;
- alla chiusura del fallimento, l'importo complessivamente liquidato dal curatore sia pari a 50 euro, da riferirsi esclusivamente alla parte imponibile del credito, assistita da privilegio generale ex articolo 2751-bis, Codice civile.

In tale caso il professionista dovrà emettere una nota di variazione di importo pari a 72 euro, di cui 59 euro di imponibile e 13 euro di Iva, con la conseguenza che pur non avendo incassato dal fallimento l'Iva relativa alla prestazione, sarà costretto al versamento di un'imposta netta pari a 9 euro.

Con la disciplina in applicazione a partire dal 2017, come sopra analizzato, la nota di variazione potrà essere emessa fin dal momento della sentenza dichiarativa di fallimento. Nel caso in cui il corrispettivo della prestazione sia successivamente pagato - in tutto o in parte - il professionista dovrà emettere una nuova fattura, seguendo anche in tale caso le indicazioni prescritte dalla [risoluzione 127/E del 3 aprile 2008](#) in tema di ripartizione tra imponibile e imposta.