

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 sofimsrl@tin.it - www.donniniassociati.it



Carrara, 20 ottobre 2018

DL/

Spett.le

LE RETTIFICHE IN MENO DELL' IVA EX ART. 26 DPR 633/1972

- 1 -

L' art. 26 DPR 633/1972 così stabilisce al comma 2 ⁽¹⁾: *“Se un' operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, // viene meno ... ⁽²⁾ o se ne riduce l' ammontare imponibile, in conseguenza della dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili // o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose // o // a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell' art. 182-bis ...ovvero di un piano attestato ai sensi dell' art. 67... // o in conseguenza dell' applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, // il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell' art. 19 l' imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell' art. 25”*.

Come si vede, un articolato piuttosto complesso, che merita perciò di essere in qualche misura indagato. Per questa ragione il simbolo “//” segna i passaggi rilevanti ai fini di questa analisi.

Giova peraltro un' osservazione: che la disciplina del riportato comma 2 si riferisce esclusivamente alle note in rettifica comprensive dell' iva (*“...il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione...l' imposta corrispondente alla variazione, registrandola...”*). Le rettifiche che non coinvolgono l' iva restano al contrario libere nei tempi e nelle forme.

- 2 -

Partiamo allora dall' elencazione delle ipotesi che consentono la variazione in meno dell' imposta. Premesso che si considera “mancato pagamento” anche quello solo parziale, esse sono nell' ordine [secondo i segni “//”] le seguenti:

- a) nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, afferenti direttamente l' operazione fatturata;
- b) mancato pagamento della fattura a causa di procedure concorsuali;

¹ Nelle presenti note non ci si porrà mai il problema del comma 3 dell' art. 26, cioè il superamento dell' anno per intervenuto accordo tra le parti.

² La locuzione *“in tutto o in parte”* dopo *“viene meno”* risulta inutilmente burocratica: l' alternativa è infatti ben espressa da “viene meno” (per intero) oppure “se ne riduce l' ammontare imponibile” (riduzione parziale). Ma non è l' unico punto in cui la locuzione *“in tutto o in parte”* risulta decisamente fuori luogo.

- c) mancato pagamento della fattura a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- d) mancato pagamento della fattura a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell' art. 182-bis R.D. 16 marzo 1942, n. 267;
- e) mancato pagamento della fattura a seguito di un piano attestato ai sensi dell' art. 67 dello stesso R.D.;
- f) mancato pagamento della fattura in conseguenza dell' applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

L' ipotesi a) si lega all' essenza stessa del rapporto tra cedente/prestatore e destinatario della fattura (rapporto di vitale supporto della fattura stessa) in un quadro assai variegato di situazioni che includono anche la *conflittualità*. Tutte le altre ipotesi si ricollegano invece ad un *mancato pagamento*. Ed in questo ambito l' ipotesi f) – che costituisce indubbiamente la situazione più fisiologica – ha quindi un che di vagamente distorto: infatti non è il “mancato pagamento” la causa di riduzione dell' ammontare imponibile, bensì l' applicazione pedissequa di un contratto a monte cui s' uniformano i documenti contabili.

Vagamente ripetitive sembrano inoltre le situazioni sub d) ed e), atteso che entrambe vanno ricomprese nelle “procedure concorsuali” di cui alla lett. b) ⁽³⁾: tutte sono infatti disciplinate dallo stesso Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 ⁽⁴⁾.

- 3 -

La prima questione da affrontare è comunque quella dei *tempi*, dal cui rispetto sembra che il Legislatore voglia far discendere il diritto dell' emittente a recuperare, attraverso la detrazione, l' imposta dovuta con la sua stessa fattura. Ebbene, statuendo che tale diritto sorge soltanto se i fatti da a) ad e) del paragrafo precedente si verificano “*successivamente alla registrazione*” della fattura, la norma pone inaspettati vincoli.

Sul perché sia stata inserita questa precisazione (cfr. par. 1, parte sottolineata) di cui l' art. 26 in effetti non aveva bisogno, si può naturalmente disquisire. Certo è difficile credere che essa sia stata posta per il timore di note di rettifica in meno fraudolentemente emesse senza la previa registrazione della fattura originaria. Più facile semmai immaginare il solito zelo burocratese (lo stesso di “*entro e non oltre*”). Sta di fatto però che con quel “*successivamente alla registrazione*” ora bisogna fare i conti perché interpreti esperti in burocratese si ritrovano, ahimé, anche tra i Verificatori.

E proprio ora che – quarantacinque anni dopo l'avvento dell' iva – si è arrivati a disciplinare perfino l' *esatto* momento in cui si devono registrare le fatture passive ⁽⁵⁾, il problema “tempo” non va più trattato come un elemento secondario. Non si può nemmeno escludere, del resto, che l' inciso sottolineato dell' art. 26 – lungi dall' essere casuale - sia stato effettivamente voluto.

- 4 -

Non tutto, in termini di “tempi”, risulta infatti così lineare come siamo abituati a credere. Una cessione di beni può ad esempio essere fatta in prossimità della dichiarazione di fallimento dell' impresa cessionaria ⁽⁶⁾: e quando la fattura viene (emessa e) registrata (si pensi, per dire, alla fatturazione differita) la procedura concorsuale può nel frattempo essersi formalmente instaurata con la sentenza ⁽⁷⁾. Oppure una fattura regolarmente emessa è registrata in grave ritardo (ad

³ Ma a molti piace considerarle “paraconcorsuali”, per il loro contenuto altamente volontaristico.

⁴ Nicola Forte (Manuale iva 2017, Maggioli Editore) sostiene che le due procedure (ex art. 182-bis ed art. 67) sono state inserite nell' art. 26 per superare un ostacolo altrimenti invincibile, ancorché avversato da una parte della dottrina: che per esse non ricorre lo “stato di insolvenza” come invece accade per fallimento, concordato, ecc. Per l' Agenzia delle Entrate le procedure suddette restavano escluse perché dotate di “contenuto tendenzialmente pattizio”. Se è per questo, a ben vedere, anche un concordato preventivo lo è.

⁵ Si veda nel sito di Studio la nostra circolare 5 febbraio 2018, che – richiamando una precedente del 29 novembre 2017 e rifacendosi alle indicazioni dell' Agenzia delle Entrate - spiega come “funziona” in concreto il D.L. 50/2017.

⁶ Molte imprese, indifferenti alla propria reale situazione, operano fino all' ultimo giorno che gli è consentito.

⁷ A dir la verità dovrebbe per correttezza rilevare non la data della sentenza ma quella della sua pubblicazione. Ma è questione tutta da vedere: il comma 11 dell' art. 26, poi abrogato, parlava infatti di “*data della sentenza*”.

opera del soggetto esterno cui tale attività contabile è demandata) ⁽⁸⁾ e nel frattempo l'impresa destinataria è fallita.

Ebbene, in base a ciò che l'art. 26 letteralmente statuisce, l'emissione di note credito (e susseguente recupero dell'iva) sarebbero interdetti per il fatto stesso che la procedura concorsuale si è instaurata *prima* della registrazione della fattura.

- 5 -

Nelle stesse circostanze la fattura può risultare (emessa e) registrata dopo che l'impresa destinataria – senza magari aver dato in precedenza troppo eclatanti segni di squilibrio - ha depositato istanza di concordato in bianco, magari in continuità ⁽⁹⁾. O istanza per un accordo di ristrutturazione. O un piano attestato.

Anche in questi casi verrebbe meno, per la *posteriorità* della registrazione, il diritto al recupero dell'iva sulle somme che risulteranno poi falciate dalla procedura.

- 6 -

Resta infine da vedere in quale data il cedente o prestatore può – emettendo la nota credito – esercitare in concreto il *“diritto di portare in detrazione...l'imposta corrispondente alla variazione”*. La questione intuitivamente non si pone nel caso di intesa tra le parti ⁽¹⁰⁾ [par. 2, lett. a) ed f)]. Se poi ci sono sentenze di risoluzione del rapporto per via giudiziaria (ancora par. 2, lett. a), dovrebbe far testo la data della sentenza. Per le “azioni esecutive individuali” ci si rifarà infine ai verbali di pignoramento o alle tornate d'asta ⁽¹¹⁾, secondo le prescrizioni dello stesso art. 26, comma 12.

La questione delle procedure concorsuali [par. 2, lett. b), d) ed e)] è invece più dibattuta.

- 7 -

Il linguaggio utilizzato dal Legislatore è, a questo riguardo, la prima causa di incertezza. Si parte dalla *querelle* se – nella frase *“per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”* – l'aggettivo “infruttuose” vada riferito ad entrambe le fattispecie (procedure concorsuali, da un lato, e procedure esecutive individuali, dall'altro) o soltanto a queste ultime. La questione non è di poco rilievo perché con la prima interpretazione si potrebbe sostenere che il diritto alla rettifica sorge con il semplice instaurarsi della procedura concorsuale, ipotesi avversata – non senza ragione - dall'Agenzia delle Entrate: il *“mancato pagamento in tutto o in parte”* sembra in effetti richiedere l'*esito* della procedura, cioè la conoscenza della sua *infruttuosità*. Avvalora questa posizione l'introduzione nell'art. 26 del comma 4 ⁽¹²⁾, secondo il quale

“La disposizione di cui al comma 2 (quello in esame, n.d.r.) si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

- a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato ad una procedura concorsuale...*
- b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose...”*

Come si vede, la locuzione *“mancato pagamento”* – alla quale s'è dato poco fa un valore dirimente - non impedisce affatto di riconoscere qui efficacia, per il recupero dell'imposta, alla data stessa d'

⁸ La colpa – rilevante sotto il profilo civilistico del danno – resta del tutto irrilevante ai fini fiscali che si discutono.

⁹ L'abrogato comma 11 dell'art. 26 considerava instaurata la procedura concorsuale solo con il decreto di ammissione, di solito assai posteriore rispetto alla richiesta, magari in bianco. Così - ritardando il momento di recupero dell'iva - la norma risultava a favore dell'Erario. Soppresso questo dato, resta pur sempre il fatto che con il deposito della domanda “in bianco” inizia la protezione dell'impresa dalle azioni individuali. Ed è altissimamente probabile che, se non nel concordato, la situazione sfoci comunque in un'altra procedura parimenti concorsuale.

¹⁰ All'interno dell'annualità loro consentita dal comma 3 dell'art. 26 (cfr. nota 1).

¹¹ Attenzione: la frase *“si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità”* significa che non bastano le tre aste deserte, come recita il punto c). Si deve invece assumere probabilmente una decisione formale e motivata. E se quindi non ricorre (e non si comprova) la “eccessiva onerosità” l'abbandono può far venir meno il diritto a recuperare la “propria” iva.

¹² Il comma, introdotto con la legge di bilancio 2016 è stato poi abrogato dalla legge di bilancio dell'anno dopo.

avvio della procedura concorsuale (senza cioè attenderne l' esito). E l' aggettivo "infruttuose" viene abbinato alle sole procedure esecutive individuali. Questione, è vero, di parole.

Ma ciò conferma che il testo dell' art. 26 non può iscriversi tra i più riusciti. Alla locuzione ""*in tutto o in parte*"" , del resto, i suoi estensori sembrano legati da un rapporto indissolubile di vera e propria "dipendenza", con scarso contributo – però - alla chiarezza ed alla sintesi.

- 8 -

Con l' abolizione dei commi 4, 6 ed 11, l' art. 26 è tornato perciò alle origini e delle procedure concorsuali (incluse quelle "paraconcorsuali" dell' art. 182-bis e dell' art. 67) si deve perciò attendere l' esito. Il tema è stato peraltro riproposto recentemente da un articolo di Giorgio Gavelli (Il Sole 24 Ore del 13 agosto scorso), articolo in cui, nel tracciare una breve panoramica, non si manca di rilevare come la disciplina applicata dall' Italia diverga da quanto sostiene invece la Corte di Giustizia dell' Unione Europea ⁽¹³⁾. E sì che l' iva è imposta *europea* a tutti gli effetti.

La nota credito può essere quindi emessa dal cedente o prestatore falciato da una procedura concorsuale soltanto al termine di questa, quando cioè il risultato finale è ormai quantificato e "passato in giudicato" (cioè non è stato e non può più essere impugnato).

- 9 -

Rimangono infine alcune particolarità. Intanto sembra del tutto pacifico che è legittimato alla emissione della nota in rettifica, al termine della procedura, soltanto chi - effettivamente insinuatosi - si è visto riconoscere il credito. La nota rettificativa, intuitivamente, sarà per l' importo falciato (il *mancato pagamento* cui si riferisce l' art. 26).

Allo stesso tempo sembra però ugualmente scontato che la rettifica dell' iva può aver luogo anche prima che il suddetto iter si concluda. E' il caso delle insinuazioni o delle domande respinte nel corso della procedura (insinuazioni non accolte, per esempio, o parzialmente accolte).

* * * *

Restiamo naturalmente a disposizione ed intanto inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

DONASS-CIR/CIR18/POR

¹³ Nella sentenza 23 novembre 2017 (C-246/16) – ricorda l' articolo – la Corte ha statuito che ""*uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile Iva alla infruttuosità di una procedura concorsuale quando tale procedura può durare anche più di dieci anni*"" (il virgolettato si riferisce all' articolo).