

CIRCOLARE N. 1 DEL 25 GENNAIO 2017

IMPOSIZIONE INDIRETTA

Imposta sul valore aggiunto – Variazioni dell'imponibile e dell'imposta

ABSTRACT

La legge di bilancio ha modificato la disciplina IVA delle perdite su crediti, eliminando la possibilità – prevista dalla legge di bilancio per lo scorso anno con effetto dal 1° gennaio del 2017 – di effettuare variazioni in diminuzione al momento in cui il cessionario o committente viene assoggettato a una procedura concorsuale. In sostanza, è stata confermata la disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2016, secondo cui le variazioni in diminuzione, e quindi i recuperi dell'IVA addebitata in via di rivalsa al momento della fatturazione e computata nelle liquidazioni del cedente o prestatore, possono essere operate solo al momento in cui la procedura ha avuto termine e sia risultata infruttuosa, rendendo la perdita definitiva per il creditore.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (art. 1, comma 567)

INDICE

Introduzione	p. 4
1 Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta dipendenti di procedure concorsuali	p. 5
2 La conferma delle disposizioni interpretative	p. 9

Introduzione

Come si ricorderà, la legge di stabilità 2016 aveva disposto importanti modifiche alla disciplina IVA relativa alle variazioni dell'imponibile o dell'imposta in conseguenza di eventi che comportino il venir meno di un'operazione già effettuata, oppure del mancato pagamento, totale o parziale, dei corrispettivi fatturati¹. Le nuove norme erano state introdotte mediante la completa riformulazione dell'art. 26 del d.p.r. n. 633 del 1972, che regola le variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta. Alcune di queste norme avevano natura innovativa, in quanto modificavano i presupposti in relazione ai quali il contribuente può recuperare l'IVA applicata attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione; altre, invece, tendevano a risolvere alcune incertezze manifestate nell'applicazione dell'art. 26 e avevano, quindi, natura interpretativa. Tale diversa natura ha comportato una conseguente diversa disciplina transitoria, poiché per le prime è stato previsto un differimento dei relativi effetti al 1° gennaio 2017, mentre le seconde hanno avuto effetti immediati, anche per le situazioni pregresse.

Le questioni regolate da tale disciplina erano essenzialmente tre: la più importante, sulla quale, quindi, le imprese attendevano da tempo soluzioni adeguate da parte del legislatore, era quella del recupero dell'imposta nei casi in cui il debitore sia stato assoggettato a procedure concorsuali: le nuove norme avevano anticipato alla data dell'inizio della procedura il momento in cui il creditore ha la possibilità di procedere al recupero dell'imposta, senza necessità di attenderne l'esito con la conferma della definitività della perdita. La seconda questione riguardava l'identificazione del momento in cui le procedure esecutive a carattere individuale – per le quali il recupero dell'IVA rimaneva e rimane tutt'ora subordinato all'esito negativo della procedura – si possono considerare infruttuose; in ordine a tale questione erano state date indicazioni precise e semplificatorie circa la prova dell'infruttuosità della procedura. La terza questione, infine, riguardava la possibilità di procedere al recupero dell'imposta nei casi di risoluzione giudiziale o di diritto, in presenza di contratti a prestazioni continuative o periodiche, senza necessità di iniziare una procedura esecutiva.

Di queste tre misure, la prima, essendo innovativa, avrebbe dovuto esplicitare effetti, ripetiamo, a partire dal corrente anno, mentre le altre due, per il loro carattere interpretativo, sono state subito applicate, senza differimenti di sorta.

¹ Art. 1, commi 126 e 127, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (illustrati nella nostra circolare n. 5 del 2016).

Con la legge di bilancio per il 2017², l'art. 26 del d.p.r. n. 633 è stato di nuovo modificato ripristinandosi, nella sostanza, le norme in vigore fino al 2016, con l'eccezione delle ricordate disposizioni interpretative che sono state invece confermate. Di conseguenza, la parte effettivamente innovativa dell'intervento disposto con la legge di bilancio per il 2016 non ha potuto ricevere mai attuazione dal momento che, come si è detto, l'operatività delle nuove norme era stata differita di un anno.

Si tratta di un passo indietro deciso, presumibilmente, per evitare la contrazione del gettito che sarebbe derivata dall'anticipazione del recupero al momento dell'avvio della procedura concorsuale. Tale misura risulta, evidentemente, quanto mai sfavorevole per le imprese perché comporta, di fatto, il sostenimento di oneri finanziari determinati dal rinvio del recupero dell'IVA. La modifica, fra l'altro, accentua il divario che già era stato rilevato e criticato, fra la disciplina dell'IVA e quella delle imposte sui redditi – che non solo consente la deduzione delle perdite su crediti al momento dell'avvio della procedura concorsuale, ma estende analoga deduzione, anche in assenza di procedure concorsuali, per i crediti di modesto importo – e va, quindi, in direzione opposta rispetto a quanto il sistema delle imprese si aspettava. In sostanza, la disciplina attualmente in vigore ha l'effetto di imporre anticipazioni forzose a carico delle imprese a favore dell'Erario e si trova, quindi, in forte contraddizione con uno dei principi cardine dell'IVA, quello cioè secondo cui l'applicazione del tributo dovrebbe essere quanto più possibile neutrale per le imprese, dal momento che il tributo stesso dovrebbe incidere soltanto sui consumatori finali.

1 Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta dipendenti di procedure concorsuali

Partendo proprio da quest'ultimo concetto – dal fatto cioè che l'IVA quale tributo diretto alla tassazione dei consumi, dovrebbe incidere soltanto sui consumatori finali e non anche sulla catena produttiva e distributiva dei beni e dei servizi – l'art. 26 del d.p.r. n. 633 prevede la possibilità di variare in diminuzione le operazioni effettuate e portare in detrazione la corrispondente imposta, al verificarsi di determinate fattispecie, al fine di evitare che le imprese e i professionisti subiscano l'incidenza di un'imposta non dovuta o, comunque, non recuperata nei confronti dei clienti. Le imprese e i professionisti,

² Art. 1, comma 567, della legge 11 dicembre 2016, n. 567.

quindi, non dovrebbero subire costi e oneri derivanti dall'applicazione del tributo, oltre ai normali ed inevitabili costi amministrativi.

In particolare, tale articolo prende in considerazione, essenzialmente, due situazioni che possono determinare l'esigenza di variare le operazioni effettuate: quella in cui il rapporto contrattuale che ha originato l'operazione venga meno in conseguenza di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissioni e simili, e quella in cui si sia verificato un inadempimento del cessionario o committente per effetto del quale il cedente o prestatore non abbia potuto recuperare il credito relativo al corrispettivo dovuto né l'imposta addebitata a tali soggetti in via di rivalsa.

Inizialmente, l'art. 26 disciplinava solo la prima di tali situazioni, mentre per le altre una specifica regolamentazione fu introdotta solo con le modifiche disposte con la legge n. 30 del 1997, che permettevano al cedente o prestatore di effettuare la variazione in diminuzione quando la riduzione dell'imponibile si fosse verificata *“per mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*. Subito dopo, però, la disposizione era stata nuovamente modificata con la legge n. 140 del 1972, per ridurne la portata, per ragioni legate essenzialmente all'esigenza di non incidere troppo sul gettito, con la soppressione delle parole *“dell'avvio”*. In sostanza, la variazione in diminuzione è stata subordinata all'infruttuosa conclusione della procedura concorsuale o di quella esecutiva individuale attraverso le quali il creditore avesse tentato di recuperare il proprio credito, differendosi il recupero al momento in cui la perdita del credito, con l'esaurimento della procedura, potesse ritenersi definitiva³.

Questa disciplina si è rivelata inadeguata sotto diversi profili. Essa, in termini generali, limita fortemente la possibilità di recuperare l'IVA nei casi di inadempimento, subordinandola all'attivazione di procedure esecutive concorsuali o individuali e differendo il recupero dell'IVA alla conclusione della procedura che, come noto, può avere una durata anche molto lunga. Il recupero, peraltro, viene subordinato all'attivazione di una procedura esecutiva anche quando fosse sicuro che la stessa

³ L'art. 26 è stato, poi, integrato dall'art. 31 del decreto legislativo n. 1753 del 2014, che ha disposto la possibilità di recuperare, con il meccanismo delle variazioni in diminuzione, l'IVA relativa a fatture rimaste insolute, senza necessità di promuovere procedure esecutive o di inserirsi al passivo di procedure concorsuali, nei casi in cui il mancato pagamento dei corrispettivi derivi dalla partecipazione dei creditori a specifiche procedure che – pur se disciplinate dalla legge fallimentare – non costituiscono propriamente procedure concorsuali e che non hanno lo scopo di liquidare le imprese in stato di insolvenza ma sono finalizzate al loro risanamento. Si tratta, in particolare, delle fattispecie in cui sono posti in essere, tra creditori e debitori, specifici accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis della legge fallimentare), o piani attestati di risanamento dei debiti dell'impresa (art. 67, comma 3, lett. d), della stessa legge).

avrebbe un esito negativo in assenza di un patrimonio del debitore sufficiente a coprire il debito inadempito. Inoltre, il recupero verrebbe concretamente precluso nei casi in cui l'attivazione di una procedura esecutiva risultasse antieconomica in considerazione del modesto importo del credito da recuperare. Tutto ciò determina, evidentemente, rilevanti oneri finanziari a carico degli operatori ribaltando sulle imprese il rischio del mancato assolvimento dell'obbligo di pagare l'IVA che le imprese stesse hanno anticipato all'erario.

Ne risulta, fra l'altro, una diversa e fortemente disomogenea regolamentazione delle perdite su crediti fra i diversi settori del sistema tributario: infatti, nel comparto dell'imposizione sui redditi, sono state accolte soluzioni di maggior favore per le imprese poiché – come abbiamo accennato – si consente di dedurre le perdite su crediti prima del termine delle procedure concorsuali e, in alcuni casi, quando si tratti di crediti di modesto importo, anche senza dover attivare procedure esecutive.

Per risolvere, almeno in parte, tali problemi e attenuare il divario fra la disciplina dell'IVA e quella delle imposte sui redditi, la legge di bilancio per lo scorso anno aveva modificato l'art. 26 prevedendo un'anticipazione dei presupposti che consentono di operare le variazioni in diminuzione nei casi in cui i cessionari o committenti siano assoggettati a procedure concorsuali. In particolare, con questo intervento normativo era stato accolto il principio secondo cui il cedente o prestatore ha il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola nel registro degli acquisti di cui all'art. 25, a partire dalla data in cui il cessionario o committente era assoggettato a una procedura concorsuale, senza dover attendere, quindi, che fosse definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura. In sostanza, tale criterio permetteva al creditore di recuperare l'imposta addebitata in via di rivalsa al verificarsi di una circostanza che sancisce, in modo ufficiale e inequivocabile, lo stato di crisi del debitore e, quindi, la ragionevole certezza che in tutto o in parte il credito insoluto non sarà pagato. In altri termini, il presupposto della variazione non era stato più collegato all'esito dell'insinuazione allo stato passivo dello specifico credito, ma a un fatto oggettivo riferito alla situazione legale e finanziaria in cui si trova il debitore. In particolare, tale momento era stato individuato, a seconda del tipo di procedura concorsuale, nella data della sentenza dichiarativa del fallimento, o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo, o del decreto che dispone la procedura di amministrazione delle grandi imprese in crisi.

Per quanto concerne la decorrenza di questa misura, la legge di bilancio aveva stabilito che essa era differita rispetto alla data di entrata in vigore della legge, disponendo che le norme in questione avrebbe dovuto essere applicate nei casi in cui *“il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016”*. La nuova disciplina delle perdite su crediti, quindi, avrebbe dovuto iniziare a operare a partire dal 1° gennaio 2017.

Senonché, come accennato, la legge bilancio per il 2017 – in particolare l'art. 1, comma 567, della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016 – ha nuovamente modificato l'art. 26, ripristinando, nella sostanza, la previgente disciplina delle variazioni in diminuzione, per quanto concerne le ipotesi in cui il cessionario o il committente sia assoggettato a procedure concorsuali. Più precisamente, il suddetto comma 567 sopprime il comma 4 dell'art. 26 che prevedeva la possibilità di portare in detrazione l'imposta relativa alla variazione in diminuzione operata nei casi di inadempimento del cessionario o committente, in presenza di procedure concorsuali o di procedure esecutive, e riporta questa fattispecie nel comma 2, prevedendo, però, per le ipotesi di sottoposizione del debitore a procedure concorsuali, che la variazione è consentita in caso di infruttuosità della procedura e non per la semplice circostanza che la procedura sia iniziata.

Il comma 567, inoltre, sopprime il secondo periodo del comma 5, e i commi 6 e 11 dell'art. 26, che completavano la precedente disciplina. Quanto a tali disposizioni, il secondo comma dell'art. 5, escludeva l'obbligo di registrare la variazione da parte del cessionario o committente nel caso della procedura concorsuale e il comma 6 prevedeva che, in caso di successivo soddisfacimento parziale o integrale del debito per il quale era stata attivata una procedura esecutiva, sia concorsuale che individuale, il creditore avrebbe dovuto operare una variazione in aumento, e quindi computare nuovamente a debito l'imposta oggetto della variazione. Evidentemente, essendosi ora ripristinata la regola iniziale di subordinare la variazione in diminuzione all'esito infruttuoso della procedura concorsuale o esecutiva, l'ipotesi del successivo soddisfacimento del credito è stata ritenuta talmente improbabile da poter considerare il rapporto tributario ormai definito agli effetti dell'IVA. Si deve considerare, tuttavia, che l'espressa soppressione del secondo periodo del comma 5 potrebbe far ritenere di nuovo applicabili le istruzioni impartite sulla normativa in vigore anteriormente alla legge di bilancio per il 2016; quelle cioè, secondo cui il debitore avrebbe l'obbligo di annotare la variazione nel registro di cui all'art. 23 (il registro delle fatture emesse), ma

escludendo un corrispondente obbligo di versamento del tributo⁴: il credito dell'erario, peraltro si dovrebbe considerare esigibile solo nei casi in cui il soggetto in questione tornasse eventualmente *in bonis*⁵. Su tali profili, sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle Entrate faccia conoscere il proprio avviso.

Quanto al comma 11, esso precisava quali fossero i momenti in cui il debitore doveva considerarsi assoggettato a procedura concorsuale e risulta, quindi, ora non più necessario in base alla nuova disciplina che prescinde da tale momento⁶.

2 La conferma delle disposizioni interpretative

Nulla è mutato, invece, per i casi in cui il debitore sia sottoposto a una procedura esecutiva individuale: sia la preesistente disciplina (comma 4, lett. b, del previgente testo dell'art. 26), sia la nuova (comma 2 del testo in vigore), prevedono che la variazione in diminuzione sia subordinata alla infruttuosità della procedura. Pertanto, non sono state modificate le disposizioni, contenute nel comma 12, introdotte con la legge di bilancio per lo scorso anno, che opportunamente precisano quali sono le situazioni nelle quali una procedura esecutiva può essere ritenuta infruttuosa ai fini in esame; questione, come abbiamo evidenziato nella nostra circolare n. 5 del 2016, su cui erano state manifestate in passato non poche incertezze. Ricordiamo, in proposito, che il comma 12 stabilisce che una procedura esecutiva individuale si considera infruttuosa in tre

⁴ Cfr. le risoluzioni 12 ottobre 2001, n. 155 e 17 ottobre 2001, n. 161.

⁵ Cfr. la predetta risoluzione n. 155 del 2001.

⁶ Nella nostra circolare n. 5 del 2016 avevamo evidenziato l'importanza di questa disposizione sotto un altro profilo, e cioè in quanto essa richiamava anche l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, in tal modo riconoscendo, sia pure implicitamente, che tale procedura rientrava fra quelle per le quali era ammesso il recupero dell'IVA. Con la soppressione del comma 1 si pone di nuovo il problema se la procedura consenta di operare le variazioni in diminuzione. Ricordiamo, in proposito, che l'amministrazione finanziaria aveva espresso parere negativo con la circolare n. 77 del 2000. A nostro avviso, la valenza interpretativa della norma non dovrebbe venir meno per effetto della sua soppressione, proprio perché si tratta di un riconoscimento implicito che prescinde dal contenuto precettivo della norma stessa. Semmai, a nostro avviso, si dovrebbe porre la questione del momento in cui il fornitore di un'impresa assoggettata a tale procedura possa effettuare la variazione: se al momento del decreto che dispone l'amministrazione straordinaria, analogamente a quanto avviene per le altre procedure tendenti al risanamento dell'impresa considerate nel comma 2 (accordi di ristrutturazione e piani attestati) per le quali il recupero dell'IVA prescinde dalla infruttuosità della procedura; oppure – tenendo conto del fatto che presupposto del recupero è adesso l'infruttuosità della procedura concorsuale – in un momento successivo, ad esempio quando il credito dovesse subire uno stralcio. Anche su questo punto sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Entrate facesse conoscere il suo orientamento.

ipotesi: “a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare; b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità; c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità”.

Rimane ferma, inoltre, la disposizione di interpretazione autentica contenuta nel comma 9 dell'art. 26, secondo cui “nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni”. Tale norma, come si ricorderà, fu introdotta con la legge di stabilità per lo scorso anno, per riconoscere ai creditori che avessero subito il mancato pagamento degli importi dovuti per le operazioni effettuate, la possibilità di effettuare le variazioni in diminuzione corrispondenti ai mancati pagamenti, sulla base della semplice dichiarazione di volersi avvalere della clausola risolutiva espressa (apposta in sede contrattuale) collegata al mancato pagamento, senza cioè dover attivare una procedura esecutiva.

Conclusivamente, non possiamo che ribadire come il sostanziale ripristino della disciplina in vigore prima dell'intervento operato con la legge di stabilità per lo scorso anno, vada in direzione opposta rispetto a quanto le imprese e i lavoratori autonomi legittimamente si attendessero. La misura consolida una situazione nella quale gli operatori si trovano, in definitiva, a dover anticipare all'erario rilevanti importi di IVA senza conoscere entro quanto tempo tali importi potranno essere recuperati; in alcuni casi, inoltre – in particolare quanto si tratta di crediti di modesto importo - il sistema, come abbiamo già detto, non garantisce nemmeno la concreta possibilità di ottenere il recupero dell'IVA. Sarebbe quanto mai opportuno che tale scelta fosse rivista e che, anzi, fosse ampliata la possibilità di recuperare l'IVA per i mancati pagamenti in base a presupposti analoghi a quelli previsti per la deducibilità delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi.

Il Direttore Generale

Micossi