

Procedure concorsuali infruttuose, note di variazione IVA e rettifica della detrazione

Di Barbara Denora, 4 gennaio 2018

1 (Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello 30 ottobre 2018, n. 54)

Con la risposta ad interpello n. 54 pubblicata sul proprio sito istituzionale, l’Agenzia delle Entrate ha confermato la perdurante attualità delle posizioni interpretative, già fornite in passato, in ordine agli effetti, per il soggetto debitore, delle note di variazione IVA emesse dal creditore rimasto insoddisfatto al termine della procedura concorsuale e, in particolare, della soluzione in base alla quale, in via di principio, deve escludersi la necessità, per il soggetto debitore, di rettificare la detrazione IVA a suo tempo operata. Tale conferma, in realtà, appare piuttosto sorprendente, stante il recente intervento in materia – di segno contrario – del giudice europeo, che sembra ricostruire il fenomeno, *prima facie*, partendo da una prospettiva diametralmente opposta a quella adottata dalla nostra Amministrazione finanziaria.

Ma andiamo con ordine.

Con la sentenza del 22 febbraio 2018, causa C-396/16, la Corte di Giustizia UE ha, in primo luogo, ribadito ancora una volta che il “mancato pagamento” del prezzo, di cui al par. 2 dell’art. 90 della direttiva IVA 2006/112/CE – diversamente dai casi di “annullamento, recesso, risoluzione” contemplati al par. 1 del medesimo articolo – “*non rimette le parti nella loro situazione iniziale*”. Tale principio era già stato espresso nella causa C-404/16 (cfr., in questa rivista, il commento di [G. FRANSONI, La rettifica della fatturazione nell’interpretazione della Corte di Giustizia UE](#), 22 ottobre 2017) e sul punto, in effetti, la Corte si limita nuovamente a ribadire che, “*ove il non pagamento totale o parziale del prezzo di acquisto intervenga senza che vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, l’acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre – in linea di principio – del suo credito, che può far valere in sede giurisdizionale*”.

Sulla base di questo presupposto di fondo, però, i giudici europei hanno pure tenuto a precisare che “*tale interpretazione della nozione di «non pagamento», ai sensi dell’articolo 90 della direttiva IVA, si applica anche alla nozione di «operazione totalmente o parzialmente non pagata», ai sensi dell’articolo 185, paragrafo 2*” della direttiva; disposizione quest’ultima che, come noto, esclude la rettifica della detrazione “*in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate*”, facendo salva comunque la facoltà per gli Stati membri di esigere la rettifica anche in tale ipotesi.

Proseguendo nel proprio percorso argomentativo, il giudice europeo ha rilevato come l’omologazione del concordato abbia, di norma, come effetto, quello di “ridurre” le obbligazioni del debitore, perché “*la parte corrispondente dei crediti dei fornitori*” diviene “*definitivamente irrecuperabile*”, fermo restando che, per la Corte, spetterebbe comunque al giudice nazionale valutare “*se, dopo l’omologazione definitiva di un concordato, secondo il diritto nazionale applicabile, l’acquirente resti debitore del prezzo convenuto e se il venditore o il fornitore sia sempre titolare del suo credito, che può far valere dinanzi al giudice*”.

Ne consegue, a rigor di termini, che la “riduzione” delle obbligazioni di un debitore derivante dall’omologazione definitiva di un concordato non dovrebbe mai costituire un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata ai sensi della predetta normativa europea: tale “riduzione”, infatti, comporterebbe sempre, per

l'appunto, la definitiva indisponibilità del credito a fronte della quale la deroga alla rettifica della detrazione IVA prevista – in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate – dall'art. 185, par. 2, non potrebbe mai trovare applicazione.

2 In definitiva, per i giudici europei *“la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato non costituisce un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata che non dà luogo a una rettifica della detrazione operata inizialmente, allorché tale riduzione è definitiva, circostanza che spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare”*.

In sostanza quindi, per il giudice europeo, dalla chiusura di una procedura concorsuale non potrebbe originare un'ipotesi di operazione “totalmente o parzialmente non pagata” legittimante la mancata rettifica della detrazione a suo tempo operata dal debitore inadempiente ai sensi dell'art. 185, comma 2, della direttiva: infatti, la *ratio* della deroga al principio generale di “correzione” del diritto di detrazione IVA prevista nel citato art. 185, comma 2, della direttiva origina esclusivamente nella circostanza che il “mancato pagamento” è, di norma, “provvisorio” e/o “difficilmente accertabile”. Caratteristiche, queste ultime, che non si verificherebbero in caso di chiusura della procedura concorsuale che – analogamente a quanto avviene per le ipotesi di annullamento, recesso, rescissione, ecc. – non presenta, per definizione, alcuna incertezza in ordine alla “definitiva” indisponibilità del credito che, per l'appunto, non potrebbe più essere fatto valere in sede giurisdizionale.

A fronte del chiaro orientamento interpretativo del giudice europeo, la ricostruzione della nostra Agenzia delle Entrate in ordine al quadro normativo di riferimento appare sicuramente meno lineare e persuasiva, sebbene si dimostri forse maggiormente giustificabile sul piano tecnico-operativo, salvaguardando l'*appeal* del ricorso all'istituto del concordato e, nel contempo, rispondendo ad esigenze di certezza e semplificazione. In particolare, in ordine all'ipotesi di procedure concorsuali rimaste infruttuose, la nostra Amministrazione finanziaria evidenzia che l'art. 26, al comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, nella sua vigente formulazione, *“qualifica le procedure concorsuali come causa del “mancato pagamento in tutto o in parte” del prezzo convenuto”* di modo che, a detta dell'Agenzia, si mostrerebbe perfettamente in linea con la normativa europea così come interpretata dalla Corte di Giustizia e, soprattutto, con quanto prevede l'art. 185, par. 2, della direttiva, perché alla *“qualifica le procedure concorsuali come causa del “mancato pagamento in tutto o in parte del prezzo convenuto” conseguirebbe automaticamente “il diritto del debitore al mantenimento della detrazione dell'IVA conseguente all'operazione originaria”*.

Sulla base di tale presupposto normativo squisitamente “domestico” l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. 54, ha confermato le soluzioni interpretative già espresse in passato in materia, e precisamente:

- a) con specifico riferimento al fallimento, l'Agenzia ha escluso l'insorgenza di un debito a carico della procedura, confermando che il curatore fallimentare non è tenuto ad ulteriori adempimenti. In base a tale soluzione interpretativa, quindi, *“gli organi della procedura sono tenuti ad annotare nel registro Iva la corrispondente variazione in aumento; tale adempimento, tuttavia, non determina l'inclusione del relativo credito IVA vantato dall'Amministrazione nel riparto finale, ormai definitivo, ma consente di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis”* (così risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155/E e, più di recente, circolare 7 aprile 2017, n. 8/E, par. 13.1);
- b) per quanto concerne, poi, il concordato preventivo, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il debitore in concordato, dopo aver ricevuto le note di variazione IVA relative ai debiti chirografari

oggetto di falcidia, è obbligato ad annotarle nei registri IVA, ma non anche a versare all'Erario l'IVA oggetto di rettifica. Precisamente, nella risoluzione 17 ottobre 2001, n. 161/E, era stato chiarito che la procedura di concordato *“consente al debitore di evitare la dichiarazione di fallimento, a condizione che egli adempia agli obblighi assunti nei confronti dei creditori. Con gli effetti estintivi del concordato si ha la riduzione del credito chirografario di rivalsa IVA. Conseguentemente, dato che la nota di variazione è afferente all'IVA non riscossa dal creditore, per un debito sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, la registrazione della predetta nota non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di rispondere verso l'Erario di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi del concordato preventivo. Diversamente, si avrebbe una deroga all'efficacia liberatoria della procedura, da ritenersi ingiustificata in relazione alle norme che dispongono l'estinzione di ogni debito sorto anteriormente all'inizio della procedura medesima”*.

È evidente che la nostra Amministrazione, in un certo qual modo, “supera” l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE con un *escamotage* piuttosto ingegnoso della cui “solidità”, tuttavia, è forse lecito dubitare. A ben guardare, infatti, la soluzione dell'Agenzia delle Entrate sembra semplicemente “spostare” i termini del problema, spingendo cioè ad interrogarsi sulla conformità o meno della disciplina normativa nazionale rispetto a quella europea sul punto. E d'altro canto, l'Agenzia afferma perentoriamente come l'insussistenza di un obbligo di rettifica della detrazione IVA dipenda *ictu oculi* dall'efficacia “liberatoria” della procedura di concordato preventivo, *ex se* produttivo di “effetti estintivi” del debito. Si tratterebbe, quindi, proprio di quell'ipotesi di “riduzione” definitiva del debito a fronte della quale, per i giudici europei, non è possibile derogare al principio generale di rettifica della detrazione perché, per definizione, non sussiste incertezza alcuna in ordine alla “definitiva” indisponibilità del credito.