



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

**L'EMISSIONE DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA
NEL CONCORDATO PREVENTIVO
E NEGLI ALTRI CASI PREVISTI
DAL NUOVO ART. 26 DEL D.P.R. 633/72**

Germano Rossi
Ordine di Treviso

L'EMISSIONE DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO E NEGLI ALTRI CASI PREVISTI DAL NUOVO ART. 26 DEL D.P.R. 633/72

Germano Rossi
Ordine di Treviso¹

LA DISCIPLINA PREVISTA DALL'ART. 26, secondo comma, del D.P.R. 633/72 in merito all'emissione delle note di variazione IVA in caso di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo da parte del cliente, introdotta nel nostro ordinamento nel 1996, ha suscitato fin dall'inizio notevoli perplessità ed incertezze, dovute essenzialmente ad un disposto normativo non chiaro e non allineato con le Direttive UE². Dette incertezze sono aumentate ancor più con la riforma della Legge Fallimentare del 2005, che ha comportato la radicale trasformazione del Concordato Preventivo e l'introduzione di Istituti del tutto nuovi quali i Piani di Risanamento e gli Accordi di Ristrutturazione dei Debiti. Tali modifiche hanno reso evidente la necessità di ulteriori aggiornamenti e di interpretazioni di carattere sistematico, alle quali ha solo in parte risposto il recente provvedimento in materia di Semplificazioni Fiscali (Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175), che all'art. 31 ha espressamente previsto la possibilità di emettere le note di accredito anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo conseguente ad un Accordo ex art. 182 bis L.F. ovvero ad un Piano Attestato ex art. 67 L.F. pubblicato nel Registro delle Imprese.

Nel presente scritto si cercherà di fare ordine nel quadro normativo esistente, e di individuare l'interpretazione più corretta dell'art. 26, secondo comma, in relazione alle diverse fattispecie interessate, che – come si vedrà – si discosta sensibilmente dalla prassi fin qui adottata dagli operatori.

1 – L'evoluzione normativa interna e le Direttive UE

L'art. 26 comma 2 del D.P.R. 633/72, nella sua originaria formulazione, citava: *“Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponible, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o 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. Il*

cessionario o committente che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.”

Diverse sono state le modifiche apportate all'art. 26, già con l'art. 1 del D.P.R. 23/12/1974 n. 687, e poi con l'art. 1 del D.P.R. 29/1/1979 n. 24 e con l'art. 12 del D.P.R. 30/12/1981 n. 793.

Tuttavia, in nessuno di questi decreti si trovava alcun riferimento al tema del mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo quale evento legittimante l'emissione di una nota di variazione.

Solo nel 1996, grazie all'art. 2 comma 1 lett c bis, D.L. 31 dicembre 1996 n. 669 convertito con modificazioni dalla Legge 28 febbraio 1997 n. 30, è stata aggiunta la fattispecie relativa al *“mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*.

In seguito, con l'art. 13 bis D.L. 28 marzo 1997 n. 79, convertito con modificazioni dalla Legge 28 maggio 1997 n. 140, la parola *“avvio”* è stata eliminata, ed è stato precisato che tale disposizione era applicabile anche alle procedure in corso e a quelle avviate a decorrere dal 2 marzo 1997.

Per effetto della cancellazione della parola *“avvio”* dal testo normativo, è sorto da subito un dibattito sulla riferibilità della condizione dell'infruttuosità alle sole procedure esecutive ovvero anche alle procedure concorsuali³. Nonostante l'analisi sintattica della frase portasse a prediligere la prima delle due opzioni, come osservato dai più attenti osservatori (lo si deduce dalla ripetizione della parola *“procedure”*, che non avrebbe dovuto esservi nel caso in cui si fosse voluto riferire la condizione di infruttuosità anche alle procedure concorsuali), anche a seguito della lettura della norma fornita dalla circolare n. 77/E del MEF del 17/04/2000, sia la dottrina che la giurisprudenza si sono sostanzialmente uniformate sulla seconda opzione, aderendo quindi all'interpretazione più restrittiva, secondo la quale la condizione dell'infruttuosità doveva essere verificata anche nel caso di procedure concorsuali.

L'ultima modifica dell'art. 26, secondo comma, è stata infine apportata, come anticipato, dall'art. 31 del D. Lgs. 21/11/2014, n. 175, che ha aggiunto alle ipotesi già previste le seguenti: *“o a seguito di un*

¹ Elaborato redatto con la collaborazione della dott.ssa Silvia Zanon, dell'Ordine di Treviso.

² Si vedano, tra gli altri: F. BRIGHENTI, *Note di variazione Iva dei creditori del Fallimento*, in Boll. Trib., 1997, p. 434 s.; della stessa Autrice: *Ancora sulle note di variazione Iva nel Fallimento*, in Boll. Trib., 1997, p. 765 s.; E. PIACQUADDIO, *Note di variazione Iva “a causa di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose”*, in Giur. Comm., 1998, I, p. 478/1 s.; S. PETTINATO, *Del “mancato pagamento” nell'IVA ovvero le variazioni per procedure concorsuali e per esecuzioni infruttuose*, in Boll. Trib., 2000, p. 262 ss.; P. ANELLO, *Note di Variazione in presenza di procedure concorsuali*, in Il Fisco, 1997, p. 9397 s.; E. STASI, *Prime riflessioni sulle variazioni IVA nel Fallimento*, in Fallimento, 1997, p. 674 s.; P. PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di IVA ed i limiti alla derogabilità della normativa tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, p. 809 s.; Circolare Assonime n. 64 del 9 giugno 1997; per quanto attiene alle incertezze operative ed alle preoccupazioni che la novella aveva suscitato si veda anche E. VELLANDI, *Il nuovo art. 26 del DPR 633/72: considerazioni di carattere sistematico*, in Comm. Veneto, 1997, n. 118, p. 5; G. CAGNONI, *Note di accredito IVA e procedure concorsuali*, in Comm. Veneto, 1997, m. 116, p. 15 e G. CANDIOTTO, *Autoriduzione IVA in caso di mancato pagamento*, ibidem, p. 14; G. CANDIOTTO, *L'incertezza del diritto e la responsabilità del curatore fallimentare*, in Comm. Veneto, 1998, n. 121, p. 9; A. BRUNORO, *Norme omogenee per i curatori*, ibidem, p. 10; G. CANDIOTTO, *I curatori triveneti in ordine sparso*, in Comm. Veneto, n. 122, p. 6; A. BRUNORO, *Note di variazione IVA nel fallimento*, in Comm. Veneto, n. 137, p. 6.

³ Si rinvia a riguardo alla dottrina citata alla nota precedente, nonché a: G. RIPA, *Fallimenti, l'IVA è irrecuperabile*, in Italia Oggi del 10 luglio 1997; R. RIZZARDI, *Iva e Fallimento, giudici in campo*, in Il Sole 24 Ore del 5 agosto 1997; M. POLLIO, *Variazioni in diminuzione per mancato pagamento del corrispettivo*, in Il Fallimento, 2000, p. 923 s.; F. BRIGHENTI, *Note di variazione Iva nel Concordato Preventivo*, in Boll. Trib., 2000, p. 664.

accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182 bis del regio decreto 16 marzo 1942 n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, lettera d) del regio decreto 16 marzo 1942 n. 267, pubblicato nel Registro delle Imprese”.

Particolarmente importante, a riguardo, la relazione ministeriale che accompagna l'ultima novella, che esplicitamente afferma che “la disposizione proposta ha l'obiettivo di coordinare la disciplina ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi, e la disciplina IVA prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 concernente le variazioni dell'imponibile o dell'imposta”: una finalità di coordinamento esplicita, dunque, che prescinde totalmente da verifiche di infruttuosità, che viene data per scontata in presenza di un accordo di ristrutturazione omologato, ovvero di un piano di risanamento iscritto al Registro delle Imprese, ovviamente nei limiti della falcidia prevista, nell'ovvio presupposto che – in tali situazioni – se tutto andasse per il verso giusto il creditore non incasserebbe verosimilmente di più di quanto previsto nell'accordo o nel piano (il che è, del resto, il presupposto che consente al creditore di portare legittimamente a perdita il credito falcidiato ai fini delle imposte sui redditi, fermo restando che, nella remotissima ipotesi in cui gli incassi dovessero invero rivelarsi superiori, la differenza dovrebbe ovviamente essere rilevata come sopravvenienza attiva tassata).

Un tanto risulta confermato dalla lettura fornita dall'Agenzia delle Entrate, intervenuta sul punto con la Circolare n. 31/E del 30/12/2014, che ha rimarcato l'intento della novella di “allineare la disciplina attualmente in vigore della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi (cfr. l'art. 101 del TUIR), e la disciplina IVA prevista dal citato art. 26”.

Al di là della valenza specifica per le procedure ivi previste, che pur essendo disciplinate dalla Legge Fallimentare non sono propriamente definibili come “concorsuali”, si ritiene che l'ultima modifica sia molto importante ai fini di una integrale rilettura della norma: appare infatti evidente come la sua *ratio* sia quella di consentire il recupero dell'IVA a suo tempo versata dal cedente o prestatore in tutte le ipotesi in cui vi sia la ragionevole certezza del mancato pagamento totale o parziale da parte del cliente finale del corrispettivo a suo tempo addebitato, alla sola condizione della partecipazione del creditore alle procedure o ai nuovi accordi. Meno evidente, ma inequivocabilmente chiarito dalla relazione ministeriale e dall'Agenzia delle Entrate, è l'obiettivo di coordinamento tra la disciplina IVA e quella già stabilita ai fini delle imposte dirette, alla luce del quale sembrerebbe irragionevole continuare ad interpretare la disposizione dell'art. 26 relativa alle procedure concorsuali in maniera differente rispetto a quanto avviene per le imposte sui redditi, ove la semplice dichiarazione di Fallimento o l'omologazione di un Concordato Preventivo autorizzano già il creditore a portare a perdita l'intero credito ovvero la parte oggetto di falcidia, senza che sia necessario attendere una ulteriore verifica di infruttuosità al termine delle procedure, in un contesto di presunzione assoluta di perdita, dalla quale potranno semmai emergere sopravvenienze attive tassate nel caso in cui dovessero esservi incassi inaspettati⁴.

Ciò nondimeno, si ritiene necessaria una disamina della normativa dell'Unione Europea, ai fini di valutare se ed in quale misura l'art. 26 del D.P.R. 633/1972 possa ritenersi norma legittima e legittimamente applicabile. Già nella Sesta Direttiva CEE, n. 388 del 17 maggio 1977, era espressamente statuito che “il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase

d'imposizione”. Tale principio, ripreso senza modifiche dalla Direttiva n. 112 del 28 novembre 2006, pone al centro del sistema comune dell'IVA il prezzo o corrispettivo liberamente determinato dalle parti: per diretta ed inevitabile conseguenza, l'art. 11 – Sezione C della Sesta Direttiva disciplinava la riduzione della base imponibile per effetto di determinate cause, tra cui quella del mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo:

“C . Disposizioni diverse

1 . In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri .

Tuttavia, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma.”.

Anche sotto questo profilo, la nuova Direttiva 112/2006 ripropone sostanzialmente le stesse identiche disposizioni del passato, statuendo, all'articolo 90, che:

1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, **gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1.**

Corrispondentemente, l'art. 185, in ordine alla rettifica della detrazione da parte del cessionario, dispone che:

1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica **non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate**, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

3. In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto **gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica**. Le disposizioni della Direttiva sono invero chiarissime, oltre che cogenti.

Gli Stati Membri possono scegliere se aderire all'obbligo di consentire la riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento in tutto o in parte dei corrispettivi, ovvero se derogarvi. Se scelgono la prima delle due opzioni, possono porre delle condizioni, che peraltro devono essere ovviamente tali da non rendere impossibile o eccessivamente onerosa la fruizione di quello che a quel punto diviene un diritto dei contribuenti. Analogamente, gli Stati Membri possono decidere di esigere la rettifica della detrazione a suo tempo effettuata da parte del cessionario/debitore .

L'originaria formulazione dell'art. 26, dunque, poteva ritenersi in linea con la Sesta Direttiva: pur non essendovi una espressa deroga, vi era tuttavia un silenzio che poteva a buon diritto ritenersi ad essa equiparabile. Lo Stato Italiano aveva legittimamente scelto di non consentire la riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento dei corrispettivi.

Con l'introduzione della novella del 1996/1997, invece, il diritto alla predetta riduzione è entrato a pieno titolo nel nostro ordinamento, e può essere esercitato alle condizioni ivi previste: vale a dire a **condizione** che via sia stata una procedura concorsuale o una procedura esecutiva (individuale) rimasta infruttuosa⁵, ovvero (per effetto dell'ultima menzionata modifica), nel caso in cui sia stato omologato un

⁴ Sulla necessità di allineare la norma ai fini IVA con quella prevista ai fini delle imposte dirette si era recentemente espresso R. RIZZARDI, *Insolvenza del cliente: le regole contrapposte per Iva e redditi*, in Corr. Trib., 2012, p. 2731 s..

⁵ Si veda a riguardo P. CENTORE, *Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose*, in Corr. Trib., 2010, p. 2352 s.; lo stesso autorevole Autore, peraltro, ritiene che lo Stato Italiano abbia inteso non derogare anche all'art. 185 della Direttiva 2006/112/CE, in considerazione della non obbligatorietà dell'emissione della nota di variazione da parte del cedente/prestatore; nello stesso senso anche R. RIZZARDI, op. cit.; a parere di chi scrive, invece, la previsione della seconda parte del secondo comma dell'art. 26, in forza della quale il debitore è tenuto “a registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'articolo 24” vale ad integrare una espressa deroga all'art. 185 della Direttiva, secondo quanto previsto dal terzo comma dell'articolo stesso, seppur limitata al caso in cui il creditore si sia avvalso della facoltà di emettere la nota di variazione.

Accordo di Ristrutturazione dei Debiti ex art. 182 bis L.F. o nel caso in cui sia stato sottoscritto e depositato presso il Registro delle Imprese un Piano di Risanamento ex art. 67 L.F.

2 – Le interpretazioni ministeriali e la giurisprudenza interna

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta più volte sul tema delle note di variazione IVA conseguenti al mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo da parte del debitore, raggiungendo in alcuni casi conclusioni non condivisibili o comunque superate dalla successiva evoluzione normativa.

L'intervento ancor oggi ritenuto fondamentale è quello risalente al 17/4/2000, effettuato con la CM n. 77/E, la quale dopo aver ricordato l'evoluzione normativa che aveva interessato l'art. 26, affermava in modo abbastanza apodittico che: *“Con l'eliminazione delle parole “dell'avvio”, la condizione della infruttuosità, che prima sorreggeva le sole procedure esecutive, deve intendersi, ora, riferita anche alle procedure concorsuali.”*

Come già anticipato, si tratta di una affermazione che non solo risulta sintatticamente scorretta, secondo quanto argomentato sopra, ma che, se letta insieme con le precisazioni poco più avanti formulate in merito al momento in cui verrebbe a realizzarsi il presupposto dell'infruttuosità, integra una palese violazione non solo delle Direttive Comunitarie, ma anche – probabilmente – della stessa volontà del Legislatore⁶. L'analisi ministeriale prosegue con l'introduzione di un ulteriore elemento invero non presente nella norma, vale a dire quello dell'esistenza *giuridica* dell'infruttuosità della procedura concorsuale, statuendo 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. Il verificarsi di tale evento postula, quindi, in via preventiva, da un lato l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro la necessaria partecipazione del creditore al concorso.”

In buona sostanza, l'interpretazione ministeriale esclude la possibilità di dimostrare l'infruttuosità ad esempio con gli *“elementi certi e precisi”* previsti dall'articolo 101, comma 5, del TUIR, richiedendo una *giuridica certezza* della stessa che tuttavia non solo non è espressamente richiesta dalla norma, ma – come vedremo – risulta incompatibile con le Direttive Comunitarie e con i principi ivi disposti, tra cui in particolare quello della proporzionalità⁷.

Per l'effetto, la Circolare individua poi gli specifici momenti nei quali si formerebbe la predetta certezza giuridica dell'infruttuosità⁸, a partire dai quali sarebbe dunque ammissibile l'emissione della nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto.

In particolare, si dovrebbe avere riguardo:

- per il Fallimento, alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del Fallimento stesso;

- per la liquidazione coatta amministrativa, al decorso dei termini per le contestazioni al piano di riparto;
- per il concordato fallimentare, al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione;

- per il Concordato Preventivo (istituito all'epoca profondamente diverso da quello attuale), al momento in cui, dopo la chiusura del concordato, il debitore adempie alle obbligazioni assunte (con espresso rinvio alle disposizioni previste in ipotesi di Fallimento nel caso in cui vi si addivenga “nel corso della procedura”).

Per inciso, la stessa Agenzia delle Entrate, qualche anno dopo, con la Ris. n. 195/E del 16 maggio 2008, nel chiarire la *ratio* dell'art. 26, osservava che *“il legislatore ha, dunque, limitato la rilevanza del mancato pagamento alle ipotesi di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose, perché solo in tali ipotesi si ha una RAGIONEVOLE CERTEZZA dell'incapienza del patrimonio del debitore”*: ad evidenza, una lettura del tutto differente da quella contenuta nella circ. 77/2000, che – molto più correttamente – fa riferimento al criterio della ragionevolezza, di cui è permeato l'ordinamento tributario, e che in particolare trova applicazione proprio in punto di valutazione delle perdite su crediti; è dunque la stessa Agenzia delle Entrate a rimarcare (inconsapevolmente?) che la *certezza* necessaria per l'applicazione della norma non deve essere *giuridica*, bensì semplicemente *ragionevole*.

Per quanto attiene agli adempimenti, invece, la Circ. n. 77/E/2000 aveva lasciato rilevanti incertezze sia in merito agli effetti dell'emissione delle note di variazione per le varie procedure concorsuali, sia in merito ai termini per l'emissione dei documenti.

A questi riguardi, sono intervenuti successivi ed opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, tra cui in particolare:

- la Ris. n. 155/E del 12 ottobre 2001, che ha chiarito che in caso di Fallimento del debitore, l'emissione della nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto comporta l'obbligo per il curatore di provvedere alla registrazione della corrispondente variazione in aumento, pur non sorgendo alcuna inclusione del credito erariale nel riparto finale, ormai definitivo, e ciò ai soli fini di evidenziare il credito eventualmente esigibile da parte dell'Amministrazione Finanziaria nei confronti del fallito tornato *in bonis*;⁹

- la Ris. n. 161/E del 17 ottobre 2001, che ha chiarito che in caso di debitore ammesso alla procedura di Concordato Preventivo, l'emissione della nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto (e la corrispondente registrazione della variazione in aumento da parte del Commissario) non fa parimenti sorgere alcun debito da parte della procedura nei confronti dell'Erario, dal momento che l'operazione imponibile sottostante è stata effettuata anteriormente alla procedura concorsuale, e come tale subisce gli *effetti estintivi* propri del concordato;

- la Ris. n. 89/E del 18 marzo 2002, che ha chiarito che, pur non essendovi alcun limite temporale per l'emissione della nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto, il relativo diritto alla detrazione può essere esercitato solo ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, ovvero *“al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto”*.

⁶ In tal senso F. BRIGHENTI, op. ult. cit. : “Non è un caso che la facoltà di emettere la nota di variazione a fronte di procedure concorsuali origini da un emendamento di genesi parlamentare, approvato nonostante il parere contrario del Governo che lamentava la mancanza di fondi (e che, in sostanza, con la circolare, “aggira” la volontà del Parlamento)”.

⁷ Si veda a riguardo C.T.P. Treviso, Sez. I, 1 febbraio 2007, n. 150, in Giustizia Tributaria, 2007, fasc. 4, con nota di C. VERRIGNI: *I limiti alle note di variazione Iva nel Fallimento: la problematica ipotesi della cessione del credito*. La sentenza, pur allineandosi all'interpretazione ministeriale secondo cui l'infruttuosità della procedura concorsuale deve risultare giuridicamente certa, rimarca che *“Tuttavia, va considerato che la soluzione, adottata dal legislatore italiano in seguito alla citata direttiva CEE, è solo parzialmente aderente allo spirito della medesima, che è nel senso di evitare che, per effetto del mancato incasso del corrispettivo, il cedente del bene o il prestatore di servizi siano gravati dall'imposta, in deroga al principio generale di neutralità dell'IVA. In effetti, appare gravatorio pretendere l'attesa di esiti scontati di costosi procedimenti, quando, in particolare nel caso di Fallimento (del creditore, n.d.r.), l'abbandono dei crediti è soggetto all'autorizzazione da parte del giudice delegato. Che comporta l'esame della loro pratica inesigibilità. Ciò può comportare effettivi dubbi sull'interpretazione della norma sopraccitata”*.

⁸ La circolare esclude che si possa configurare un'ipotesi di emissione di note di variazione in caso di amministrazione controllata ovvero di amministrazione straordinaria di grandi imprese in crisi, mancando nel primo caso il requisito dell'insolvenza, e risultando nel secondo caso il soddisfacimento dei creditori un “elemento di secondo piano a fronte del compito specifico assegnato agli organi della procedura che è quello della continuazione e del risanamento dell'impresa”: quest'ultima affermazione è palesemente irrilevante ai fini dell'applicazione della disposizione in esame, come rilevato molto bene da P. CENTORE, op. cit., che evidenzia come anche l'istituto in questione presupponga uno stato di insolvenza sostanzialmente identico a quello del Fallimento. Un tanto vale a maggior ragione oggi, a seguito delle modifiche apportate dal Decreto Semplificazioni, ove l'obiettivo del risanamento e l'assenza dell'insolvenza sono entrati a pieno titolo nella norma.

⁹ Si ricorda che l'istituto della Esdebitazione del fallito è stato introdotto all'art. 142 della L.F. dal D. Lgs. n. 5 del 9 gennaio 2006: in precedenza, i debiti non soddisfatti con la procedura fallimentare sopravvivevano sempre e comunque alla chiusura della stessa.

Sulle predette questioni la giurisprudenza interna – invero piuttosto scarna – risulta generalmente sviluppata su percorsi argomentativi non soddisfacenti, sia nelle situazioni (prevalenti) in cui si è riscontrato un allineamento con le tesi ministeriali, sia in quelle che vi si erano discostate.

Recentemente, la Cassazione¹⁰ si è pronunciata contro il comportamento di un contribuente che aveva emesso la nota di variazione senza insinuarsi nel passivo del Fallimento, dichiarato successivamente, cogliendo l'occasione per richiamare un precedente orientamento secondo cui esisterebbe la necessità “che la procedura medesima non solo abbia avuto effettivamente inizio, ma anche definitiva conclusione, sicché sia certo - almeno in senso relativo in quanto non può escludersi che il debitore possa in futuro tornare “in bonis” - l'esito infruttuoso dell'esecuzione giudiziale e non vi sia dubbio alcuno sull'incapienza (totale o parziale) del patrimonio del debitore e sulla definitività dell'insoluto”.

La sentenza richiamata¹¹, tra l'altro, si riferiva ad una situazione molto particolare, nella quale il creditore aveva emesso la nota di variazione a valere per un anno (1999) antecedente rispetto a quello in cui a detta dello stesso si sarebbe verificata l'impossibilità di recuperare il credito (luglio 2000). Altre sentenze (tra cui CTP Treviso, n. 150/2006, di cui sopra), si riferiscono a periodi antecedenti alle predette interpretazioni ministeriali, durante i quali i comportamenti risentivano dell'incertezza che circondava la disposizione in esame.

3 – Il principio di proporzionalità e la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Una recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Settima Sezione, Causa C-337/13, Almos A. Kft / Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Amministrazione Tributaria Ungherese, 15 maggio 2014)¹² offre lo spunto per riepilogare brevemente l'evoluzione della giurisprudenza europea sull'argomento che ci occupa¹³, in particolare per quanto concerne l'applicazione di uno dei principi cardine dell'ordinamento giuridico dell'Unione, vale a dire il *principio di proporzionalità*.

Si tratta di un principio cui è riconosciuto il rango di *principio costituzionale*¹⁴ e la natura giuridica cogente, il cui mancato rispetto integra una violazione delle norme applicative del Trattato.

Esso, in buona sostanza, prevede che le disposizioni interne debbano essere *idonee* ai fini del raggiungimento degli obiettivi desiderati dallo Stato Membro, *adeguate* (ovvero tali da bilanciare la pubblica utilità conseguibile con il sacrificio richiesto ai singoli) e soprattutto *necessarie* (ovvero non suscettibili di essere sostituite da strumenti alternativi in grado di raggiungere il medesimo scopo con minori sacrifici imposti ai destinatari, i cui diritti individuali devono essere compressi il meno possibile)¹⁵.

L'applicazione del citato principio all'art. 11, Parte C, della Sesta Direttiva, può farsi risalire alla sentenza della Corte di Giustizia UE del 3 luglio 1997, nella causa C-330/95, Goldsmiths Ltd / Regno Unito¹⁶.

La vicenda traeva origine da una operazione imponibile posta in essere tra due soggetti inglesi, con corrispettivo pattuito fin dall'origine in natura, e pagato anticipatamente dal committente a fronte di un

accordo per prestazioni di servizi pubblicitari. In vigenza di contratto il prestatore fallisce, ed il committente procede quindi al recupero dell'IVA. A riguardo, la legislazione inglese (come oggi quella italiana) pur prevedendo il diritto al recupero dell'IVA in caso di mancato pagamento (*ergo*: pur avendo rinunciato a derogare all'obbligo imposto dall'art. 11, par. C, n. 1, primo comma, della Sesta Direttiva, per le ipotesi di mancato pagamento del debito), aveva posto quale **condizione per il predetto recupero** quella che il corrispettivo fosse pattuito in denaro, e non in natura (nell'asserita motivazione che in quest'ultimo caso le possibilità di frodi sarebbero state maggiori).

La Corte, accogliendo le doglianze della Goldsmiths, ha statuito che “i provvedimenti diretti alla prevenzione di frodi o evasioni fiscali non possono derogare al rispetto della base imponibile IVA di cui all'art. 11 della sesta direttiva, se non nei limiti **strettamente necessari** per raggiungere tale specifico obiettivo”. E, nella valutazione della Corte, l'aver condizionato il diritto al recupero dell'IVA al fatto che il corrispettivo dell'operazione originaria fosse in denaro, e non in natura, costituiva una misura che eccedeva il necessario, in applicazione del principio ermeneutico della proporzionalità.

Appare evidente già dalla lettura di questa sentenza il parallelismo con la norma prevista dal nostro ordinamento, che – nel rinunciare alla facoltà di deroga concessa dalle Direttive Comunitarie – pone pur tuttavia delle *condizioni*, finalizzate evidentemente all'acquisizione della certezza del *fatto* del mancato pagamento.

Orbene: nel momento in cui si condiziona la fruizione di un diritto (perché tale è diventato quello del creditore insoddisfatto a recuperare l'IVA sul corrispettivo non incassato) ad una condizione eccessivamente onerosa e gravosa, quando non addirittura tale da ridurre considerevolmente l'entità del recupero a causa del decorso del tempo (come accade statuendo che, in caso di Fallimento, il creditore debba attendere la chiusura della procedura e l'approvazione del riparto finale), si finisce per violare palesemente il principio di proporzionalità.

In un ordinamento che già prevede (nell'ambito della disciplina sulle imposte sui redditi) che le perdite su crediti siano deducibili ove desumibili da “*elementi certi e precisi*”, risulta “*non necessario*” (e quindi incompatibile con le norme comunitarie) condizionare la verifica di un “*mero fatto*” del tutto simile quanto a contenuti sostanziali ad una “*certezza giuridica di infruttuosità*” sproporzionata agli obiettivi della norma. Nella stessa linea della sentenza Goldsmiths si è sviluppata una giurisprudenza molto chiara e convergente.

Una importante evoluzione, in particolare, si può trovare nella sentenza sulla causa C-588/10, Kraft Foods Polska / Amministrazione Tributaria Polacca, emessa dalla Seconda sezione in data 26 gennaio 2012¹⁷. Secondo questa sentenza, “*un requisito che subordina la riduzione della base imponibile, quale risulta da una fattura iniziale, al possesso, da parte del soggetto passivo, di una conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario dei beni o dei servizi rientra nella nozione di condizione di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. I principi di neutralità dell'IVA nonché di proporzionalità*”

¹⁰ Cass. n. 1541 del 27 gennaio 2014, in Banca Dati Sole 24 Ore.

¹¹ Cass. n. 27136 del 16 dicembre 2011, in Banca Dati Sole 24 Ore; si evidenzia peraltro che – a quanto pare dalla lettura della sentenza – il creditore aveva presentato nel 1999 istanza di Fallimento, rigettata dal tribunale competente in quanto la ditta creditrice – artigiana – non sarebbe stata assoggettabile a Fallimento. Un tanto era stato ritenuto sufficiente dalla sentenza cassata (n. 88/2005 della CTR di ANCONA, depositata il 19/07/2005).

¹² La sentenza è reperibile sul sito della giurisprudenza comunitaria, debitamente tradotta in lingua italiana, al link: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=152344&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=90730>; per un primo commento della sentenza si veda R. PORTALE, *Senza pagamento l'Iva è recuperabile*, Il Sole 24 Ore, 16 maggio 2014.

¹³ Per una più ampia disamina della giurisprudenza europea si rinvia a G. RICCO, *Note di variazione Iva nel Fallimento: la prova dell'infruttuosità*, in Fall., 8-9/2014, p. 953 e s.

¹⁴ Trattato sull'Unione Europea, articolo 5, paragrafo 1: “La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità”. Paragrafo 4: “In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati”.

¹⁵ Per una disamina del principio di proporzionalità si rinvia a P. DALLE CARBONARE, *Principio di proporzionalità e sindacabilità giurisdizionale delle scelte istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria*, di prossima pubblicazione su questa rivista.

¹⁶ La sentenza è reperibile sul sito della giurisprudenza comunitaria, debitamente tradotta in lingua italiana, al link: <http://curia.europa.eu/juris/wPdf.jsf?text=&docid=43683&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=91028>.

¹⁷ La sentenza è reperibile sul sito della giurisprudenza comunitaria, debitamente tradotta in lingua italiana, al link: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=119665&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=104449>

non ostano in linea di principio ad un requisito siffatto. Tuttavia, qualora risultasse **impossibile o eccessivamente difficile** per il soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi, farsi rimettere, in un termine ragionevole, una siffatta conferma di ricevimento, non può essergli negato di provare con altri mezzi dinanzi alle autorità fiscali nazionali, da una parte, che ha fatto prova della diligenza necessaria, nelle circostanze del caso di specie, per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e, dall'altra, che l'operazione in parola sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata". La sentenza, in particolare, statuisce che "tali modalità devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole": concetto non nuovo per la Corte, la cui riproposizione appare peraltro molto importante ai fini dell'interpretazione della norma interna di cui ci si occupa, che risulta penalizzare (ingiustificatamente) i creditori anche sotto questo aspetto. La sentenza Almos, sopra menzionata, svolge un ragionamento del tutto simile, mettendo in risalto specifici aspetti della norma comunitaria, con particolare riguardo alla loro applicazione pratica, e fornendo quindi una lettura quanto mai attuale del principio di proporzionalità innanzi descritto.

La questione riguardava una controversia sorta in Ungheria, nell'ambito di un ordinamento in cui non era prevista alcuna facoltà di recupero dell'IVA per mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, e si contemplava altresì la riduzione ex post della base imponibile nell'ipotesi in cui l'operazione originaria fosse risultata invalida, e non anche nel caso di risoluzione della stessa.

In particolare, la società ricorrente aveva portato in detrazione l'IVA relativa ad una operazione di vendita originariamente effettuata e fatturata, relativamente alla quale era stato raggiunto con la controparte un accordo di risoluzione, cui tuttavia non aveva fatto seguito la restituzione dei beni ceduti.

La sentenza, dopo aver confermato la legittimità della deroga di cui al comma 2 dell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE, ancorchè attuata attraverso il semplice silenzio della norma, ha rimarcato che – con riferimento alle altre disposizioni del primo comma dell'art. 90, ovvero a quelle non relative al mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo – gli Stati Membri hanno una discrezionalità limitata nel porre le condizioni per l'esercizio del diritto alla riduzione della base imponibile ed al recupero dell'imposta: "Anche se gli Stati Membri possono prevedere che l'esercizio del diritto alla riduzione di tale base imponibile sia subordinato al compimento di talune formalità che consentono di dimostrare in particolare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non è stata definitivamente percepita dal soggetto passivo e che quest'ultimo poteva invocare una delle situazioni previste all'articolo 90, par. 1, della direttiva IVA, le misure così adottate non devono eccedere quanto necessario a tale giustificazione".

Ecco quindi riproposte integralmente le indicazioni sul principio di proporzionalità rinvenute nella sentenza Goldsmiths del 1997, e nelle successive pronunce che si sono occupate del tema, alla luce delle quali appare evidente la necessità di una rilettura dell'art. 26, secondo comma, del D.P.R. 633/72, tale da renderlo non incompatibile con le norme comunitarie e con i principi cogenti dell'ordinamento europeo.

4 – La corretta individuazione del momento rilevante per l'emissione delle note di variazione per mancato pagamento del corrispettivo nelle procedure concorsuali e nelle procedure assimilate

Le considerazioni sopra svolte consentono ora di procedere ad una

lettura più corretta dell'art. 26, secondo comma, del D.P.R. 633/72, con particolare riguardo alla determinazione del momento rilevante per l'emissione della nota di variazione per mancato pagamento del corrispettivo a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose, ovvero a seguito degli Accordi di Ristrutturazione del Debito e dei Piani Attestati introdotti nella norma dal Decreto Semplificazioni.

Più precisamente si cercherà di individuare il momento in cui l'infruttuosità dell'azione esecutiva "concorsuale" può ragionevolmente considerarsi maturata (pur ribadendo le personali perplessità sulla riferibilità del requisito dell'infruttuosità anche alle procedure concorsuali), consentendo dunque al creditore insoddisfatto la legittima emissione della nota di variazione per il recupero dell'IVA, secondo una interpretazione della "condizione" imposta dal legislatore non incompatibile con l'ordinamento comunitario, e segnatamente con l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE e del principio di proporzionalità.

1) Fallimento

Con riferimento all'ipotesi del Fallimento del debitore, si ritiene preliminarmente condivisibile l'interpretazione secondo la quale è necessario che il creditore abbia concorso alla procedura, insinuandosi al passivo.

Si tratta infatti di un adempimento che non può ritenersi di per sé "eccessivamente oneroso", e che consente altresì un minimo di vaglio da parte degli organi della procedura sul credito vantato, risultando dunque funzionale (e "adeguato") alla verifica di assenza di frodi o altre irregolarità, esigenza questa espressamente prevista dall'ordinamento comunitario a giustificazione dell'utilizzo di deroghe e condizioni da parte degli Stati Membri.

Non può invece condividersi l'indicazione secondo la quale il momento rilevante per l'emissione della nota di variazione sia esclusivamente quello della scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto ex art. 110 comma 3 L.F.: nella maggior parte dei casi, infatti, questa interpretazione comporterebbe un'attesa eccessiva, stante la durata media dei fallimenti nel nostro Paese¹⁸, tale da violare palesemente il diritto del creditore a recuperare l'IVA eccedente in un termine ragionevole.

Un tanto potrebbe altresì generare situazioni paradossali, obbligando ad esempio un imprenditore che volesse chiudere la propria attività a tenerla invece aperta (con tutti i relativi costi) ai soli fini del recupero dell'IVA; per non parlare dell'"effetto a catena" che si genererebbe quando il creditore in questione sia – a sua volta – fallito, con necessità quindi per il curatore di attendere la chiusura del Fallimento del proprio debitore per poter a sua volta chiudere la procedura.

Si ritiene pertanto, aderendo a quanto proposto dai più attenti osservatori¹⁹, che il momento da cui sia possibile emettere la nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto possa essere anche antecedente alla "chiusura" del Fallimento, e sia individuabile ad esempio nel momento di formazione dell'inventario da parte del curatore (ove da esso traspaia chiaramente l'incapienza della procedura), ovvero nei successivi aggiornamenti sullo stato della liquidazione dell'attivo e sulle probabilità di procedere al pagamento del passivo dallo stesso effettuati. Per quanto concerne gli adempimenti a carico della procedura a seguito dell'emissione della nota di variazione, si ritiene corretta ed ancora attuale l'indicazione fornita dalla Ris. n. 155/2001 dell'Agenzia delle Entrate, che prevede l'obbligo per il curatore di provvedere alla registrazione della corrispondente variazione in aumento, pur non sorgendo alcun obbligo di pagamento a carico della massa; si ritiene dunque che si crei una sorta di effetto surrogatorio di cui dovrà esser data evidenza dal curatore, ai fini di consentire all'Amministrazione Finanziaria un eventuale azione nei confronti del fallito tornato *in bonis* che non avesse avuto accesso alla esdebitazione.

2) Liquidazione coatta amministrativa

¹⁸ Secondo i dati Cerved, fino al 2011 la durata media dei fallimenti in Italia era di 8,6 anni: http://www.cervedgroup.com/c/document_library/get_file?uuid=8f8a19a5-0f4d-48eb-9f7d-f34e7caaa9f9&groupId=20536

¹⁹ Tra gli altri P. CENTORE, op. cit.; G. ROCCO, op. cit.

Per quanto riguarda la liquidazione coatta amministrativa, valgono sostanzialmente le stesse considerazioni svolte per il Fallimento.

3) *Amministrazione Straordinaria*

Anche con riferimento all'Amministrazione Straordinaria delle Grandi Imprese in Crisi si ritiene valgono le stesse considerazioni svolte per l'ipotesi del Fallimento, ancorchè, come sopra ricordato (v. nota n. 8), l'Amministrazione Finanziaria avesse escluso l'applicabilità del secondo comma dell'art. 26 all'Istituto, secondo un ragionamento assolutamente non condivisibile, a maggior ragione oggi, a seguito delle modifiche apportate dal Decreto Semplificazioni, ove l'obiettivo del risanamento e l'assenza dell'insolvenza sono entrati a pieno titolo nella norma.

4) *Concordato fallimentare*

Nel caso del concordato fallimentare, si ritiene condivisibile l'opinione già espressa dall'Amministrazione Finanziaria, secondo la quale la nota di variazione può essere emessa una volta passata in giudicato la sentenza di omologazione del concordato stesso.

5) *Accordi di Riorganizzazione dei Debiti e Piani Attestati*

Per quanto concerne le nuove fattispecie introdotte dal Decreto Semplificazioni, si ritiene che l'attenzione vada posta non tanto sul momento a partire dal quale risulta possibile per il creditore procedere all'emissione della nota di variazione, quanto sugli adempimenti posti a carico del debitore.

Non sembrano infatti potersi porre dubbi sul fatto che il recupero dell'IVA da parte del creditore (ovviamente per la parte del proprio credito soggetta a falcidia convenzionale) sia ammissibile rispettivamente a partire dalla data dell'omologa dell'Accordo ex art. 182 bis L.F. e dalla data dell'iscrizione del Piano Attestato ex art. 67 L.F. presso il Registro delle Imprese. Quel che preme evidenziare, invece, è la contestuale insorgenza, in capo al debitore, dell'obbligo di annotazione della corrispondente variazione in aumento nei registri IVA, e del correlato obbligo di versamento della relativa imposta.

Va da sé che, nel caso in cui il debitore non ottemperasse al versamento dell'IVA derivante dalla predetta annotazione, e dovesse successivamente accedere ad una procedura concorsuale, il relativo debito nei confronti dell'Erario sarà ammesso al passivo con il privilegio ordinario del credito IVA, come debito proprio dell'imprenditore stesso.

5 – Segue: le note di variazione nel Concordato Preventivo.

La questione in esame appare più complessa nelle ipotesi in cui il debitore acceda alla procedura di Concordato Preventivo.

Già prima della riforma, infatti, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria risultava quanto meno ambigua, facendo riferimento *“oltre che alla sentenza di omologazione (art.181 L.F.) divenuta definitiva, anche al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato”*. In buona sostanza, si proponeva una strana ed imprecisata dicotomia, nella consapevolezza che l'art. 181 L.F. prevede che *“la procedura di Concordato Preventivo si chiude con il decreto di omologazione”*. Veniva infatti richiesto un controllo successivo dell'adempimento degli obblighi assunti dal debitore concordatario, che nella prassi è stato generalmente letto dagli operatori come necessità di attendere la chiusura delle operazioni di liquidazione.

L'ambiguità e le incertezze sono vieppiù aumentate, ovviamente, a seguito della riforma della Legge Fallimentare e delle modifiche apportate nel tempo alla disciplina del Concordato Preventivo, le cui

caratteristiche risultano oggi radicalmente diverse rispetto a quelle che l'istituto aveva precedentemente.

Se infatti, un tempo, il concordato rappresentava un procedura *“blindata”*, che si perfezionava solo con la previsione del totale soddisfacimento dei creditori privilegiati e di almeno il 40% degli importi vantati dai creditori chirografari, oggi la nuova disciplina²⁰ ha introdotto nuove possibilità di accordo, modificandone anche il presupposto oggettivo, che non è più solo l'insolvenza, ma bensì più in generale la crisi economica dell'imprenditore.

La relazione ministeriale al D.L. 35/2005 ha chiarito che il Concordato Preventivo deve essere concepito come *“strumento attraverso il quale la crisi dell'impresa può essere risolta anche attraverso accordi stragiudiziali che abbiano ad oggetto la ristrutturazione dell'impresa.”*

Il Concordato ha dunque acquisito tutte le caratteristiche di un **accordo privatistico** tra le parti, completamente libero di essere definito in ogni suo aspetto, che può assumere le più svariate forme, pur essendo sempre soggetto a rigide regole procedurali e pur dovendosi basare su un Piano il cui sostanziale rispetto permane condizione necessaria al fine di evitare possibili azioni volte alla risoluzione o all'annullamento della procedura, ancorchè preventivamente omologata.

Con riferimento alla questione che ci occupa, dunque, appare evidente la necessità di procedere ad una valutazione differente del momento in cui il creditore insoddisfatto acquisisce il diritto a recuperare l'IVA, a seconda delle varie modalità di attuazione dell'Istituto utilizzabili dal debitore.

Una valutazione *“caso per caso”*, dunque, che dovrà necessariamente fondarsi su quanto contenuto nel Piano Concordatario.

A questo riguardo, senza pretesa di esaustività, si propone di seguito l'interpretazione della norma nelle ipotesi più frequentemente utilizzate:

(i) *Concordati “liquidatori”*

Nel tradizionale concordato liquidatorio, nel cui Piano sia prevista la semplice liquidazione di tutti i beni, con il pagamento di una determinata percentuale indicativa a favore dei creditori chirografari e l'integrale soddisfacimento dei privilegiati²¹, oltre alle spese di procedura e prededucibili, si genera solitamente una situazione nella quale già al momento della chiusura della procedura (ovvero al momento del passaggio in giudicato del decreto di omologa) è possibile determinare con ragionevole certezza l'ammontare (minimo) del credito che risulterà insoddisfatto.

Si tratta, nella maggior parte dei casi, di una percentuale che lo stesso Commissario Giudiziale provvede a ridurre, a seguito della sua valutazione del Piano, ed in merito alla quale è più verosimile prevedere ulteriori riduzioni piuttosto che incassi inattesi.

Un tanto sarebbe già sufficiente, ad avviso di chi scrive, per ritenere ammissibile l'emissione della nota di variazione IVA da parte dei creditori oggetto della falcidia.

Con le modifiche introdotte dal “Decreto Semplificazioni”, peraltro, questa opinione risulta oltremodo rafforzata, essendo chiaramente statuita la volontà del legislatore di cercare un coordinamento tra la normativa IVA e quella prevista ai fini delle imposte sui redditi, ove il creditore è ammesso a portare immediatamente in deduzione l'importo del credito falcidiato.

Ovviamente potrebbero esservi casi particolari, nei quali il Piano si presenti particolarmente prudente, e lasci intravedere la possibilità di incassi superiori alle percentuali prospettate: in tali specifiche situazioni si potrà effettivamente ritenere che il momento per l'emissione della nota di variazione possa essere posticipato, raccordandolo ad esempio alle relazioni periodiche dei liquidatori, che daranno conto

²⁰ Introdotta dal D.L. 13.03.2005 n. 35 convertito in L. 14.05.2005 n. 80, modificata ed integrata dalla riforma del sistema normativo delle procedure concorsuali (D.Lgs. 09.01.2006 n. 5), dal c.d. “decreto correttivo” (D.Lgs. 12.09.2007 n. 169) e da numerose successive e rilevanti modifiche (da ultimo con il D.L. 91/2014, conv. nella L. 11 agosto 2014 n. 116).

²¹ Per inciso, è noto come il Piano possa prevedere anche una falcidia a carico di taluni creditori privilegiati, motivo per cui anch'essi – contrariamente a quanto affermato dalla Circ. n. 77/2000 – avranno la possibilità di emettere note di variazione per gli importi non incassati.

dello sviluppo delle attività previste dal Piano stesso.

Va da sé che, in ogni caso, al momento della conclusione delle operazioni di liquidazione (o anche prima, qualora si possa altrimenti acquisire la ragionevole certezza del mancato pagamento del residuo credito), i creditori insoddisfatti potranno emettere nota di variazione per la restante parte del credito non incassata.

(ii) *Concordati che prevedono il pagamento di una percentuale massima ai chirografari*

Le considerazioni sopra svolte valgono a maggior ragione nei casi in cui il Piano Concordatario preveda il pagamento di percentuali massime non modificabili ai creditori chirografari (o, più frequentemente, ad alcune classi degli stessi, lasciando invece ad una classe “residuale” una percentuale “indicativa”).

Un tanto può avvenire anche attraverso formule particolari di pagamento “in natura”, ad esempio con modalità equivalenti alla “*datio in solutum*”, con le quali si soddisfa una determinata classe di creditori in una percentuale prestabilita.

In queste situazioni, ancor più che nel caso generale dei concordati liquidatori classici, il momento in cui si perfeziona il diritto del creditore ad emettere la nota di variazione (sempre, ovviamente, per la parte di credito oggetto di falcidia) coincide senz’altro con quello del passaggio in giudicato della sentenza di omologa, non essendovi alcuna possibilità di recupero di somme aggiuntive.

Ovviamente, qualora dal compimento delle attività liquidatorie emergesse una ulteriore perdita, i creditori insoddisfatti potranno emettere una ulteriore nota di variazione per la restante parte del credito non incassata.

(iii) *Concordati con continuità aziendale*

Tra le novità più importanti della Riforma si annovera indubbiamente la possibilità per il debitore di proporre un concordato “in continuità”, proseguendo dunque in proprio la gestione dell’attività aziendale. Anche relativamente a questa particolare tipologia di concordato la libertà del proponente risulta molto ampia, per cui si può assistere a Piani anche molto differenti tra loro.

E’ tuttavia molto più probabile che venga determinata in queste ipotesi una percentuale massima a favore di tutti i creditori oggetto di falcidia, al fine di consentire al debitore di individuare un preciso momento in cui la gestione dell’attività possa tornare a suo esclusivo beneficio, anziché essere destinata al soddisfacimento degli obblighi assunti con il Piano.

Anche in queste situazioni, pertanto, la nota di variazione da parte dei creditori chirografari potrà essere emessa, per la parte oggetto di falcidia, fin dal momento del passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato.

Analogamente a quanto sopra visto per i concordati liquidatori, qualora dalla gestione del concordato dovesse emergere una perdita superiore a quella prevista, i creditori insoddisfatti potranno emettere

una ulteriore nota di variazione per la residua parte del credito non incassata.

(iv) *Risoluzione e Annullamento del Concordato*

La Circ. n. 77/2000 prevedeva esplicitamente che “*nell’ipotesi di dichiarazione di Fallimento nel corso della procedura in argomento, in conseguenza del mancato adempimento degli obblighi assunti o alla luce di comportamenti dolosi da parte del debitore concordatario, la rettifica in diminuzione, ricadendosi nell’ipotesi di procedura fallimentare, va operata solo dopo che il piano di riparto dell’attivo sia divenuto definitivo ovvero, in assenza di un piano, a chiusura della procedura fallimentare*”.

Si tratta di una affermazione che merita un chiarimento, non essendo – ora come allora – pienamente condivisibile.

Non v’è dubbio che, nel caso in cui “*nel corso della procedura*” (ovvero *prima dell’omologa*), il debitore venga dichiarato fallito, ai fini che qui interessano si debba fare riferimento a quanto sopra previsto per le procedure fallimentari.

Tuttavia, una volta omologato il concordato, e una volta dunque che la procedura relativa sia “chiusa”, stante la nuova integrale formulazione dell’art. 186 L.F., la dichiarazione di Fallimento deve ritenersi una conseguenza probabile, ma non necessaria, sia nel caso di risoluzione per inadempimento deliberata su richiesta dei creditori, sia nel caso di annullamento deliberato su istanza del Commissario Giudiziale.

In tali situazioni, risulterà semplicemente che la procedura concorsuale di Concordato Preventivo si sarà definitivamente conclusa, realizzandosi dunque l’evento espressamente previsto dalla norma per l’emissione della nota di variazione, vale a dire l’infertilità di una procedura (concorsuale), a nulla rilevando che ad essa ne segua poi un’altra, peraltro del tutto eventuale, ed in ogni caso aperta con diverso e separato provvedimento (allo stesso modo in cui un creditore che abbia inutilmente esperito una procedura esecutiva individuale risulta legittimato all’emissione della nota di variazione, a prescindere dalla successiva apertura di una procedura concorsuale a carico del debitore).

(v) *Adempimenti a carico della procedura*

Con riferimento agli adempimenti posti a carico della procedura, corre l’obbligo di rimarcare la correttezza dell’interpretazione fornita dalla Circ. n. 161/2001, che valuta perfettamente le conseguenze degli *effetti estintivi* tipici della procedura di Concordato Preventivo.

Pertanto, in queste situazioni l’emissione della nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto, pur comportando l’obbligo in capo al Commissario di annotazione della corrispondente variazione in aumento nei registri IVA, non fa sorgere alcun debito da parte della procedura nei confronti dell’Erario, poiché l’operazione imponibile originaria cui la nota si riferisce è stata posta in essere prima e fuori della procedura concorsuale, e come tale subisce gli *effetti estintivi* propri e tipici del Concordato Preventivo.