

**CIRCOLARE N. 5 DEL 10 FEBBRAIO 2016**

**IMPOSIZIONE INDIRETTA**

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

---

## ABSTRACT

La legge di stabilità ha introdotto alcune misure importanti per le imprese che risolvono pressanti problemi da tempo segnalati anche da parte nostra. Fra tali misure, particolare rilievo assumono quelle concernenti il recupero dell'IVA nei casi di mancato pagamento dei corrispettivi e dell'imposta addebitata ai clienti; imposta che il fornitore anticipa all'erario senza poter concretamente esercitare la rivalsa.

In particolare, i temi affrontati dalle nuove disposizioni sono tre. Il più importante è quello del recupero dell'imposta nei casi in cui il debitore sia stato assoggettato a procedure concorsuali: le nuove norme anticipano 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, come invece era fino ad oggi sancito. Il secondo tema è quello dell'identificazione del momento in cui le procedure esecutive a carattere individuale – per le quali il recupero dell'IVA resta subordinato all'esito negativo della procedura – si possono considerare infruttuose; riguardo a tale questione sono state date indicazioni precise e semplificatorie circa la prova dell'infruttuosità della procedura. Il terzo tema, pure fortemente sentito per molte categorie di imprese, è quello della 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. Su questi punti, la presente circolare analizza le questioni applicative di maggior interesse e le implicazioni che derivano dalla nuova disciplina.

## PROVVEDIMENTI COMMENTATI

---

**Art. 1, commi 126 e 127, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016)**

---

## **INDICE**

Introduzione	p. 4
1. Le variazioni dipendenti da mancato pagamento del corrispettivo	p. 8
a) Le procedure concorsuali	p. 8
b) Le procedure esecutive individuali	p.13
2. Le variazioni dipendenti da risoluzione del contratto	p.14
3. L'efficacia nel tempo della nuova disciplina	p.20
4. Considerazioni finali	p.21

## Introduzione

La legge di stabilità 2016<sup>1</sup> ha modificato, in modo particolarmente incisivo, la disciplina IVA concernente le variazioni dell'imponibile o dell'imposta conseguenti a eventi che abbiano comportato il venir meno di un'operazione già effettuata, oppure il mancato pagamento, totale o parziale, dei corrispettivi fatturati.

Le nuove norme sono 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 hanno natura innovativa, in quanto modificano i presupposti in relazione ai quali il contribuente può recuperare l'IVA applicata attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione; altre, invece, hanno natura interpretativa. Tale diversa natura si traduce in una differente disciplina transitoria, come appresso si dirà, in quanto per le prime è stato previsto un differimento dei relativi effetti, mentre le seconde esplicano efficacia anche per le situazioni pregresse.

Per una più agevole comprensione della portata della nuova disciplina, appare utile ricostruire la base normativa, comunitaria e interna, delle variazioni dell'imponibile e la loro funzione nel sistema comune dell'IVA.

Ricordiamo che in ambito comunitario il tema delle riduzioni dell'imponibile è regolato dall'art. 90 della direttiva n. 112 del 2006, nel quadro delle disposizioni dirette ad evitare che gli operatori subiscano oneri impropri nell'applicazione del tributo a causa dell'impossibilità di recuperare a valle l'imposta applicata e versata all'erario. Si tratta, come noto, di un'esigenza di primaria importanza, perché l'IVA, come imposta sui consumi, dovrebbe incidere solo sui consumatori finali senza determinare costi a carico degli operatori, oltre ai normali costi amministrativi. In tale ottica, l'art. 90 dispone che *“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”*. Il secondo paragrafo dello stesso articolo, peraltro, stabilisce che *“in caso di mancato pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1”*.

In sostanza, gli Stati membri sono tenuti a prevedere la riduzione dell'imponibile in presenza di modifiche del rapporto contrattuale che abbiano fatto venir meno, in tutto o in parte, l'operazione. Nei casi, invece, di inadempimento da parte del cessionario o

<sup>1</sup> Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 126 e 127.

committente – e cioè di mancato pagamento che non abbia fatto venir meno l'operazione – gli Stati membri possono, in via facoltativa, consentire la riduzione. Si è quindi lasciata ai singoli Stati la valutazione sull'opportunità di prendere in considerazione, e in quali limiti, i casi in cui il mancato pagamento non abbia inciso sulla permanenza del rapporto contrattuale.

In attuazione di questa disciplina, lo Stato italiano ha dettato le norme contenute nell'art. 26 del d.p.r. n. 633. Questo articolo è il risultato di un'evoluzione piuttosto complessa. Nella sua formulazione originaria, esso prendeva in considerazione solo le ipotesi di variazioni relative a modifiche contrattuali, precisamente i casi in cui l'operazione fatturata e registrata venisse meno in conseguenza di dichiarazioni di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, consentendo limitatamente a tali fattispecie il recupero dell'imposta anticipata all'erario dal cedente o prestatore. Era dubbio, invece, se il cedente o prestatore potesse recuperare l'imposta nei casi in cui il debitore risultasse assoggettato a procedura concorsuale o, comunque, in presenza di situazioni nelle quali l'inadempimento non consentisse, in concreto, di recuperare il credito insoluto relativo al corrispettivo dovuto e all'imposta addebitata in via di rivalsa.

Questa lacuna fu colmata, in un primo, tempo, con la legge n. 30 del 1997, che aveva integrato l'art. 26, consentendo 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 è stata nuovamente modificata con la legge n. 140 del 1997<sup>2</sup>, allo scopo di 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 aveva tentato di recuperare il proprio credito, differendosi il recupero al momento in cui la perdita del credito, con l'esaurimento della procedura, può ritenersi definitiva.

L'art. 26 è stato, poi, modificato di recente dall'art. 31 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175<sup>3</sup>, 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

<sup>2</sup> Cfr. la nostra circolare n. 48 del 2000.

<sup>3</sup> Cfr. la nostra circolare n. 14 del 2015.

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 – individuate dalla nuova norma – 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).

Tale normativa, nel suo complesso, ha determinato molti problemi alle imprese, rivelandosi sotto diversi profili inadeguata. Essa, in termini generali, limita fortemente la possibilità di recuperare l'IVA nei casi di inadempimento, con il risultato di porre a carico degli operatori rilevanti oneri finanziari derivanti dall'applicazione dell'IVA, nei casi di inadempimento; oneri che, nel migliore dei casi, derivano dal differimento del recupero dell'imposta alla conclusione della procedura esecutiva (concorsuale o individuale), e in altri casi dall'impossibilità concreta di recuperare l'imposta, in particolare quando l'attivazione di procedure esecutive si rivelerebbe antieconomica. Si tratta di effetti sicuramente incompatibili con la natura dell'IVA la quale, essendo un tributo sui consumi, dovrebbe gravare solo sui consumatori finali dei beni e servizi prodotti.

Più in particolare, sono stati rilevati tre ordini di problemi. In primo luogo, il differimento del recupero dell'IVA al termine della procedura concorsuale è troppo lungo e incerto: tali procedure, come noto, possono durare un numero indefinito di anni, con la conseguenza di rendere incerto, e comunque difficilmente valutabile, il credito verso l'erario relativo al recupero dell'imposta.

In secondo luogo, la disciplina finora in vigore ha determinato incertezze interpretative poiché non era chiaro quale fosse il momento in cui una determinata procedura dovesse considerarsi infruttuosa; e ciò, in particolare, per le procedure individuali il cui esito può rivelarsi negativo per le ragioni più svariate, non riconducibili, necessariamente, all'incapienza del credito nel patrimonio del debitore.

In terzo luogo, l'art. 26 non prevedeva un chiaro coordinamento fra le norme che consentono di operare le variazioni in diminuzione per il venir meno dell'operazione (nullità, risoluzioni ecc.) e le norme che consentono di variare l'imponibile nei casi di inadempimento. A tale ultimo proposito, la pratica commerciale ha posto in evidenza che le risoluzioni del contratto (in particolare le risoluzioni di diritto) sono spesso

collegate al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente. Senonché, taluni uffici hanno negato che, in presenza di contratti ad esecuzione continuata o periodica, l'impresa potesse recuperare l'imposta al verificarsi della risoluzione – ad esempio con l'attivazione di una clausola risolutiva espressa inserita nel contratto – ritenendo che la risoluzione avesse effetto, ai fini del recupero dell'IVA, solo per le cessioni e le prestazioni per le quali non fosse stato erogato il bene o il servizio per il quale si è manifestato l'inadempimento, ritenendo necessario, per le altre forniture, l'attivazione di una procedura esecutiva e attenderne l'esito. In altri termini, taluni uffici hanno ritenuto che per le forniture eseguite ma non pagate, il creditore dovesse sempre attivare una procedura esecutiva per avere diritto al recupero dell'imposta; e tale orientamento metteva in difficoltà soprattutto quelle imprese la cui attività si estrinseca nei confronti di un numero rilevante di clienti, ciascuno dei quali è debitore per importi esigui.

La rigidità e le difficoltà interpretative emerse dall'applicazione di questa disciplina sono state evidenziate in misura maggiore dopo l'approvazione di una disciplina delle perdite su crediti nel comparto delle imposte sui redditi che ha accolto, invece, soluzioni favorevoli alle imprese tendenti a consentire la deduzione delle perdite su crediti prima del termine della procedura concorsuale e, in alcuni casi, anche in presenza di situazioni che prescindono dall'attivazione di procedure contenziose<sup>4</sup>. Ciò, in particolare, nei casi in cui sarebbe antieconomico promuovere azioni per il recupero dei crediti stessi poiché l'importo del credito non giustifica l'avvio di una procedura esecutiva o perché, comunque, i costi della procedura supererebbero l'ammontare del credito che si prevede di recuperare. Da più parti, infatti, è stata chiesta una riformulazione della disciplina in esame che consentisse il recupero dell'IVA sulla base di presupposti analoghi a quelli che consentono la deduzione delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi.

La legge di stabilità, pur avendo risolto, come appresso diremo nel dettaglio, molte delle problematiche sopra evidenziate, non ha accolto del tutto le suddette istanze, probabilmente per ragioni legate alla perdita di gettito che ne sarebbe derivata. In particolare, essa ha mantenuto il principio secondo cui le variazioni in diminuzione dipendenti da inadempimenti sono ammesse solo se il creditore promuove azioni esecutive o si insinua al passivo di procedure concorsuali o negli altri casi ricordati di adesione a piani di risanamento o di accordi di ristrutturazione del debito, nonché, come appresso si dirà, nei casi di modifiche del rapporto contrattuale. Più

<sup>4</sup> Si veda, al riguardo, la nostra circolare n. 15 del 2013.

precisamente, non è stata ammessa la possibilità di operare variazioni in diminuzione per i crediti di modesta entità solo in dipendenza del mancato pagamento. Cionondimeno, le innovazioni apportate, che di seguito illustriamo, sono di rilevante interesse.

## **1. Le variazioni dipendenti da mancato pagamento del corrispettivo**

### **a) Le procedure concorsuali**

Una delle principali modifiche apportate all'art. 26 dalla legge di stabilità consiste nell'anticipazione dei presupposti che permettono di operare le variazioni in diminuzione quando i cessionari o committenti siano assoggettati a procedure concorsuali. L'art. 26 dispone, infatti – al comma 4, lettera a) – che 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 è assoggettato a una procedura concorsuale, senza dover attendere, quindi, che sia definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura.

Si tratta di un cambio radicale di impostazione che viene incontro ad esigenze fortemente sentite. Il criterio accolto, infatti, consente al creditore di procedere al recupero dell'imposta già al verificarsi di una circostanza che sancisce, in modo ufficiale, lo stato di crisi del debitore e, quindi, la ragionevole certezza che almeno una parte del credito non sarà recuperata. Il presupposto della variazione, in sostanza, non è più legato all'esito dell'insinuazione allo stato passivo dello specifico credito, bensì a un fatto oggettivo riferito alla situazione in cui versa il debitore. Tale modifica, a ben vedere, ripristina, limitatamente alle procedure concorsuali, la disciplina introdotta con la legge n. 30 del 1997, e subito dopo modificata, la quale, come si è detto nell'introduzione, faceva riferimento all'"avvio" della procedura come presupposto delle variazioni in diminuzione.

L'accertamento giudiziale dello stato di crisi pone l'erario al riparo da possibili abusi che potrebbero essere realizzati se il presupposto delle variazioni in diminuzione fosse legato a valutazioni soggettive – e cioè dello stesso creditore – riguardo alla recuperabilità del credito. Proprio per quest'esigenza di cautela, non è stata ammessa un'analoga apertura alla possibilità di recupero anticipato dell'IVA nei casi in cui il credito in questione formi l'oggetto di una semplice procedura esecutiva individuale: in



tali ipotesi, infatti, la facoltà di operare la variazione in diminuzione rimane subordinata all'infruttuosità della procedura stessa, anche se la legge di stabilità, come appresso diremo nel dettaglio, ha reso più semplice il riscontro di questo presupposto.

A ben vedere, il riferimento preciso alla data in cui inizia la procedura porta a ritenere che la possibilità di operare le variazioni in diminuzione prescindano dalla circostanza che il creditore presenti domanda di ammissione al passivo; infatti, se l'insinuazione al passivo fosse un presupposto del recupero dell'IVA, la data di riferimento avrebbe dovuto essere individuata proprio in quella di presentazione della relativa domanda che, per il fallimento, è disciplinata dall'art. 93 della legge fallimentare.

Per quanto riguarda il momento preciso nel quale deve ritenersi realizzato il presupposto per la variazione in diminuzione in presenza di procedure concorsuali, il comma 11 dell'art. 26 precisa che *"il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla 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 straordinaria delle grandi imprese in crisi"*.

Questa disposizione assume particolare importanza, non solo perché elimina i dubbi relativi al momento in cui è possibile effettuare le variazioni in diminuzione – in base al nuovo presupposto costituito dall'assoggettamento del debitore alle suddette procedure – ma anche perché menziona espressamente la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, riconoscendo implicitamente che l'ambito delle procedure concorsuali che danno diritto a operare le variazioni in diminuzione comprende anche questa procedura; ricordiamo, in proposito, che secondo la circolare ministeriale n. 77 del 17 aprile 2000, l'amministrazione straordinaria non consentiva il recupero dell'IVA per carenza dei presupposti indicati nell'art. 26. La precisazione introdotta dalla nuova norma, dunque, è sicuramente da condividere poiché, come abbiamo osservato nella nostra circolare n. 48 del 2000, questa procedura comporta di regola una moratoria nel pagamento dei debiti che, protrandosi per lunghi periodi di tempo, può avere per il creditore effetti sostanziali del tutto analoghi a quelli di una vera e propria insolvenza. Del resto, la motivazione addotta per negare la rilevanza di tale procedura – e cioè che in essa *"la posizione dei creditori e il soddisfacimento dei loro crediti degrada ad elemento di secondo piano a fronte del compito specifico assegnato agli organi della procedura che è quello della continuazione e del risanamento dell'impresa"* – non sarebbe coerente con l'evoluzione dell'art. 26 che, come si è detto, è ora espressamente operante anche quando siano

attivate procedure non liquidatorie, ma di risanamento. Resta ferma, infatti, la possibilità di operare le variazioni in presenza di accordi di ristrutturazione o di piani attestati di risanamento. Peraltro, la relativa norma è stata resa più precisa poiché stabilisce che la data a partire dalla quale il contribuente può detrarre l'imposta corrispondente alla variazione è quella del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione o quella di pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato.

Tali diversi istituti, e cioè l'amministrazione straordinaria, gli accordi di ristrutturazione e i piani attestati di risanamento, sono accomunati dal fatto che tendono al risanamento dell'impresa e non alla sua liquidazione. Pertanto, la sottoposizione del debitore a una di tali procedure non comporta sempre effetti esdebitatori. Le conseguenze di tali procedure per i crediti possono essere le più varie: potrebbe esservi la remissione in tutto o in parte di alcuni crediti, ma anche la loro dilazione o la rinegoziazione del tasso di interesse, o anche la conversione dei crediti in azioni o quote di partecipazione nell'impresa del debitore. In presenza di tale varietà di situazioni, si pone il problema di individuare i casi in cui può ammettersi la possibilità di recuperare l'imposta a norma dell'art. 26. Sicuramente il creditore può effettuare variazioni in diminuzione per i crediti o la parte dei crediti che viene stralciata. A nostro avviso, tuttavia, dovrebbe ammettersi tale facoltà anche in altre ipotesi nelle quali viene precluso al creditore di avvalersi degli ordinari mezzi per il recupero dei crediti, come ad esempio, nei casi in cui l'apertura della procedura abbia l'effetto di impedire azioni esecutive da parte del creditore; tale impedimento, infatti, ha l'effetto sostanziale di dilazionare *sine die* il termine per il pagamento, determinando una sostanziale perdita del credito. Si tratta, peraltro, di un tema che non è stato ancora approfondito, in relazione al quale sarebbe quanto mai opportuno un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Quanto al regime delle variazioni in diminuzione – sia quelle dipendenti dal mancato pagamento che quelle derivanti da modifiche del rapporto contrattuale – sono previsti, come noto, adempimenti a carico del cedente o prestatore, costituiti dalla registrazione della variazione e dal suo computo ai fini della liquidazione dell'imposta, nonché di adempimenti a carico del cessionario o committente il quale, avendo detratto l'imposta oggetto del recupero da parte del suo fornitore, dovrebbe restituire all'erario l'imposta a suo tempo detratta. Anche questa disciplina aveva determinato incertezze nei casi in cui la variazione fosse fondata sull'esito infruttuoso di una procedura concorsuale, giacché non poteva immaginarsi che il debito verso l'erario potesse includersi in un piano di riparto divenuto definitivo. L'Agenzia delle entrate aveva analizzato la

questione – con riferimento al fallimento e al concordato preventivo<sup>5</sup> – ritenendo che non vi fosse un obbligo di versamento del tributo, ma che permanesse un obbligo di registrazione della nota di variazione e che il credito dell'erario si dovesse considerare esigibile nei casi i cui il soggetto fallito fosse eventualmente tornato *in bonis*.

La nuova disciplina viene a superare le incertezze relative alla necessità di registrare le note di variazione da parte del debitore e di computare in aumento l'imposta variata che era stata a suo tempo detratta, distinguendo le diverse situazioni che si possono venire a determinare. Ed invero, il comma 5 dell'art. 26 stabilisce in linea generale – e cioè per la generalità delle situazioni nelle quali è consentito operare una variazione in diminuzione, sia se consegue a modifiche contrattuali, sia se consegue a mancati pagamenti (salvo le deroghe di cui appresso diremo) – che il cessionario o committente ha l'obbligo di registrare l'operazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24 e, quindi, di computare l'IVA corrispondente nella liquidazione come operazioni attive ai fini del riversamento dell'imposta. Lo stesso comma, peraltro, precisa che tale obbligo sussiste “nei limiti della detrazione operata”, e cioè limitatamente alla parte dell'imposta variata che il debitore aveva a suo tempo detratto. Inoltre, la norma chiarisce che rimane salvo il diritto del debitore alla restituzione dell'importo pagato al suo fornitore a titolo di rivalsa: ciò, evidentemente, se la variazione non deriva dal mancato pagamento, ma da altre vicende, quali la nullità, la risoluzione del rapporto contrattuale e simili.

Il comma 5, inoltre – e tale punto costituisce quello di maggiore portata riguardo agli adempimenti da eseguire – prevede una deroga a questo principio generale per i casi di variazioni derivanti da procedure concorsuali, con la conseguenza che, in tali fattispecie, il cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, non ha più l'obbligo di registrare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, né tantomeno di computare la relativa imposta nella liquidazione.

Si tratta di una soluzione di buon senso in quanto non è plausibile che il credito da rivalsa non pagato al fornitore possa tramutarsi in un credito dell'erario nei confronti del debitore insolvente relativamente all'imposta che il debitore stesso ha detratto pur senza aver corrisposto il relativo importo al fornitore. In concreto, il recupero dell'imposta in presenza di procedura concorsuale comporta che l'erario si assume l'onere della restituzione al fornitore dell'IVA che non ha potuto recuperare attraverso la rivalsa sul cliente.

<sup>5</sup> Cfr. le risoluzioni 12 ottobre 2001, n. 155 e 17 ottobre 2001, n. 161.

Tale soluzione appare in linea con la direttiva comunitaria concernente il sistema comune dell'IVA – in particolare con l'art. 185, par. 2 della direttiva n. 112 del 2006 – secondo cui la rettifica della detrazione *“non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate”*. Per la verità, lo stesso art. 185, par. 2, dispone anche che, comunque, gli Stati membri possono esigere la rettifica per le operazioni non pagate. E lo Stato italiano si è avvalso di questa facoltà di deroga prevedendo, per tutti gli altri casi di variazione legati a mancati pagamenti non riconducibili a procedure concorsuali – così come per i casi di variazione dipendenti da modifiche del rapporto contrattuale – l'obbligo per il cessionario o committente di registrare l'operazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24 e, quindi, di computare l'IVA corrispondente nella liquidazione come operazioni attive ai fini del riversamento dell'imposta. Peraltro, l'importo da riversare, ripetiamo, è solo quello corrispondente all'imposta che era stata a suo tempo detratta giacché tale procedura, in sostanza, non è altro che una modalità per rettificare la detrazione già operata.

Quanto alle procedure concorsuali, il riferimento solo a tali procedure potrebbe far ritenere che l'obbligo di registrare la variazione permanga nei casi in cui la variazione deriva dalla definizione di accordi di ristrutturazione del debito o da piani attestati di risanamento, dal momento che questi istituti non sarebbero tecnicamente riconducibili alle procedure concorsuali. A tale conclusione, in particolare, è giunta l'Agenzia delle Entrate che, in una risposta a Telefisco 2016, ha affermato che *“tra le procedure concorsuali non rientrano l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il piano attestato di cui ... e conseguentemente, alle medesime non è possibile estendere in via analogica l'eccezione disposta dall'ultimo periodo del comma 5, stante il principio di indisponibilità della pretesa fiscale”*. Sarebbe auspicabile, tuttavia, che tale posizione interpretativa fosse rimeditata, poiché la situazione in tale fattispecie che si verifica per il debitore non è diversa da quella che si può riscontrare nelle procedure pacificamente ritenute “concorsuali” che abbiano finalità di risanamento, come nel caso dei concordati preventivi. Del resto, proprio con riferimento ai concordati preventivi, l'Agenzia delle entrate aveva affermato che la registrazione della nota di variazione, prevista in linea generale dalla disciplina anteriore alle modifiche in commento, *“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”*<sup>6</sup>. In base allo stesso ragionamento sarebbe logico ritenere che anche gli effetti derivanti dagli accordi di ristrutturazione o dai piani attestati di risanamento consentano di escludere l'obbligo di riversare

<sup>6</sup> Cfr. la risoluzione n. 161 del 17 ottobre 2001.

l'imposta a suo tempo detratta (e non pagata al fornitore), sicché la registrazione della variazione non avrebbe in realtà alcuna funzione nel procedimento di applicazione dell'IVA. Pertanto, sembrerebbe, a nostro avviso, più aderente al sistema che si è voluto creare che il riferimento contenuto nel comma 5 alle procedure concorsuali previste dalla lettera a) del comma 4 riguardasse anche i suddetti istituti.

Come si è già rilevato, nell'ambito delle fattispecie considerate nel comma 4, ve ne sono alcune che comportano un'effettiva esdebitazione e altre che non hanno tale effetto per le quali, quindi, non può essere esclusa l'ipotesi di adempimento da parte del debitore successivamente alla variazione e, quindi, di esercizio della rivalsa da parte del creditore. Tenendo conto di tale eventualità, il comma 6 dell'art. 26 dispone che se successivamente agli eventi previsti dal comma 4 – e cioè quelli che hanno consentito il recupero dell'imposta – il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la procedura prevista per i casi in cui l'ammontare imponibile di un'operazione viene ad aumentare, e cioè la procedura delle variazioni in aumento prevista dal comma 1 del medesimo art. 26, con la conseguenza che il cedente o prestatore deve emettere un documento con le caratteristiche stabilite dall'art. 21 per le fatture.

Il cessionario o committente, d'altro canto, ha il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente a tale variazione in aumento. Tale diritto sussiste, evidentemente, solo nei casi nei quali il cessionario o committente abbia adempiuto all'obbligo previsto dal comma 5, annotando l'ammontare della variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi per la parte corrispondente alla detrazione a suo tempo operata e successivamente "restituata" all'erario in conseguenza della registrazione della variazione in diminuzione. Relativamente a tale parte, il cessionario o committente potrà nuovamente esercitare il diritto alla detrazione come per qualsiasi variazione in aumento.

#### **b) Le procedure esecutive individuali**

Come accennato, la possibilità di operare le variazioni nei casi in cui siano state attivate procedure esecutive individuali rimane confermata anche con riferimento al momento in cui il cedente o prestatore può procedere al recupero dell'imposta con il meccanismo della variazione in diminuzione; in particolare, la variazione resta subordinata all'esito infruttuoso della procedura<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Lettera b) del comma 4 dell'art. 26.

In altri termini, la nuova disciplina distingue le ipotesi in cui il debitore sia stato assoggettato a procedure concorsuali da quelle in cui sia stato assoggettato a procedure esecutive. Per le prime, il momento in cui il contribuente può operare la variazione e detrarre la relativa imposta è stato anticipato alla data dell'avvio della procedura – analogamente a quanto era stato stabilito con la legge n. 30 del 1997 – mentre per le seconde è rimasto operante il principio secondo cui la detrazione è ammessa solo al termine della procedura quando se ne sia riscontrato l'esito negativo. Tale scelta, come già riferito, potrebbe trovare una giustificazione in esigenze di cautela, in quanto l'avvio di una procedura individuale potrebbe non essere indicativa di un effettivo stato di crisi del debitore, essendo rimessa la sua attivazione all'iniziativa del creditore.

Peraltro, il nuovo testo dell'art. 26 contiene disposizioni interpretative che precisano in quali situazioni una procedura esecutiva può essere ritenuta infruttuosa ai fini in esame, rimediando a incertezze che in passato erano state evidenziate al riguardo. Il comma 12, infatti, stabilisce che una procedura esecutiva individuale si considera infruttuosa in tre 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”*.

Le disposizioni appaiono ispirate a un criterio di favore per i contribuenti, poiché consentono di operare le variazioni pressoché in tutte le ipotesi nelle quali la procedura non ha avuto un esito positivo, senza considerare le ragioni di tale esito, che potrebbero anche prescindere dall'effettiva capienza del debito nel patrimonio del debitore assoggettato all'azione esecutiva.

## 2. Le variazioni dipendenti da risoluzione del contratto

Come si è detto nell'introduzione, la nuova formulazione dell'art. 26 contiene importanti precisazioni che riguardano le variazioni in diminuzione da operare nei casi di modificazioni del rapporto contrattuale. Nella vigenza della precedente disciplina,

infatti, era stato posto in dubbio se la possibilità di recuperare l'imposta applicata da parte del cedente o prestatore fosse ammessa anche quando un contratto ad esecuzione continuata o periodica fosse risolto di diritto a seguito dall'attivazione da parte di tale soggetto di una clausola risolutiva espressa collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente.

Si tratta di ipotesi che ricorrono frequentemente in molti settori industriali: in particolare, in quelli delle forniture di energia elettrica, gas, servizi telefonici (c.d. *utilities*), servizi televisivi, ecc., nei quali le imprese emettono le fatture prima del pagamento del corrispettivo e si trovano, quindi, ad anticipare all'erario l'imposta addebitata ai clienti in via di rivalsa. Tali imprese devono gestire una mole considerevole di mancati pagamenti per importi unitari il più delle volte contenuti e si trovano a subire notevoli oneri finanziari per il fatto di dover versare un'imposta che non hanno potuto ribaltare sui clienti. Esse utilizzano spesso schemi contrattuali che prevedono una clausola risolutiva espressa per i casi di mancato pagamento.

Come abbiamo visto, l'art. 26 prende in considerazione due diverse tipologie di situazioni che consentono il recupero dell'imposta addebitata in fattura: da un canto, le situazioni che comportano il venir meno del contratto (risoluzioni, rescissioni, dichiarazioni di nullità, ecc.), dall'altro, quelle in cui il contratto permane con tutti i suoi effetti giuridici, ma il rapporto fra le parti viene ad essere squilibrato a causa dell'inadempimento del cessionario o del committente. In entrambi i casi il cedente o prestatore non è in grado di esercitare concretamente la rivalsa dell'imposta addebitata in fattura; imposta che rimarrebbe quindi a suo carico in assenza del rimedio stabilito dall'art. 26.

Ora, tornando al caso dei contratti a esecuzione continuata o periodica, il venir meno del contratto (e quindi il verificarsi della prima delle situazioni considerate dall'art. 26) può derivare, secondo determinati schemi giuridici, anche dallo stesso inadempimento del cessionario o committente; e ciò sia nei casi in cui vi sia una pronuncia del giudice che valuti l'esistenza dei presupposti per la risoluzione (c.d. risoluzione giudiziale), sia, come si è detto, quando sia attivata una clausola risolutiva espressa connessa all'inadempimento (risoluzione di diritto ai sensi dell'art. 1456 del codice civile).

In tali ultime ipotesi, in particolare, le parti hanno convenuto che il mancato adempimento di una data obbligazione (ad esempio dell'obbligo di pagamento del prezzo di una fornitura) possa determinare la risoluzione del contratto a seguito della semplice dichiarazione resa alla controparte di volersi valere della clausola. La



risoluzione, in queste ipotesi, esplica effetto “di diritto” e, quindi, senza necessità di adire l'autorità giudiziaria. È pur vero che la controparte potrebbe contestare la validità della clausola o l'esistenza dei presupposti cui la stessa connette il venir meno del contratto; tuttavia, quand'anche un giudizio fosse instaurato, la relativa sentenza che si pronunciasse in senso favorevole alla risoluzione, non avrebbe certamente effetti costitutivi dell'evento risolutivo, bensì di mero accertamento di una situazione giuridica già in essere in virtù dell'attivazione della clausola risolutiva espressa.

Sulla base di tali considerazioni, si è sostenuto che la possibilità di effettuare le variazioni in diminuzione fosse ammessa per il solo fatto che il fornitore dichiarasse di volersi avvalere della clausola, senza necessità di promuovere una procedura esecutiva e attenderne l'esito.

Tale conclusione, peraltro, non era condivisa dagli uffici i quali, in varie occasioni, avevano contestato la legittimità delle variazioni e su tale questione erano sorte controversie che, a quanto ci consta, non risultano al momento definite. In particolare, come accennato nell'introduzione, gli uffici ritenevano che la disciplina prevista dall'art. 26 per i mancati pagamenti dei corrispettivi fosse applicabile anche nei casi in cui il contratto fosse stato risolto – a causa dell'inadempimento – relativamente alle prestazioni eseguite e non pagate.

L'art. 26 risolve, adesso, la questione mediante una disposizione di interpretazione autentica contenuta nel comma 9, 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”*. In sostanza, la norma ammette la possibilità di recuperare l'imposta per i corrispettivi non pagati relativi a forniture di beni o servizi nell'ambito di contratti ad esecuzione continuata o periodica nei casi in cui la risoluzione conseguente all'inadempimento (sia giudiziale che di diritto) abbia effetto retroattivo a partire dalle forniture per le quali non è stato pagato il corrispettivo nonostante che il cedente o prestatore abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di consegnare i beni o rendere i servizi pattuiti.

Non è di ostacolo a tale soluzione la circostanza che l'art. 1458 del codice civile dispone, proprio con riferimento a questa tipologia di contratti, che l'effetto retroattivo della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite. Per prestazioni eseguite, infatti, s'intendono quelle che abbiano avuto piena efficacia satisfattiva. La dottrina



civilistica ha precisato cosa deve intendersi con la suddetta locuzione, ritenendo che le prestazioni già eseguite sono quelle per le quali si sia realizzata la piena soddisfazione delle reciproche ragioni creditorie in attuazione del nesso sinallagmatico, in modo che, rispetto alle reciproche prestazioni, il rapporto si è esaurito e non vi è ragione di prevedere un effetto restitutorio, dato che per tali prestazioni pregresse si è già realizzato il riequilibrio delle situazioni reciproche delle parti<sup>8</sup>. La nuova disposizione si pone, quindi, nel solco di tale orientamento, riconoscendo che la risoluzione verrebbe a travolgere le forniture per le quali si è verificato l'inadempimento, lasciando invece impregiudicate quelle per le quali il cessionario ha regolarmente adempiuto all'obbligo di pagamento del prezzo.

Non costituisce un ostacolo alla soluzione prospettata la circostanza che non sarebbe possibile la restituzione dei beni o dei servizi forniti – che costituisce l'effetto tipico della risoluzione del rapporto – in quanto, per ipotesi, essi siano stati rivenduti o consumati dall'acquirente o non siano, comunque oggettivamente restituibili in quanto servizi. Infatti, se pure dovesse escludersi la possibilità di adempiere all'obbligo restitutorio con l'effettivo trasferimento del bene fornito, tale obbligo potrebbe comunque essere validamente adempiuto per equivalente pecuniario, e cioè attraverso il risarcimento del danno, che è comunque un effetto che può derivare dalla risoluzione del rapporto (così come dall'attivazione di altri istituti richiamati dall'art. 26, quali l'annullamento o la nullità del contratto). Né può ritenersi che la restituzione per equivalente possa avere rilevanza agli effetti dell'IVA, trattandosi di obbligazione sostanzialmente diversa da quella relativa al pagamento del corrispettivo. Quest'ultima, infatti, nasce dal contratto e rappresenta il prezzo di una fornitura; l'altra, invece, deriva dalla risoluzione del contratto e ha natura di risarcimento. Tale obbligazione, se non adempiuta, non potrebbe dar luogo ad un procedimento di esecuzione forzata fondato su titolo esecutivo avente ad oggetto il credito originario e cioè quello nascente dall'obbligazione contrattuale – venuto meno per effetto della risoluzione – ma dovrebbe prima essere accertata, nell'*an* e nel *quantum*, con apposito giudizio di cognizione.

Per completezza, merita anche considerare che la possibilità di attribuire effetto retroattivo alle risoluzioni del contratto non riguarda, viceversa, le ipotesi in cui sia il cessionario o committente inadempiente – e non il cedente o prestatore – a recedere del contratto, come avviene frequentemente, ad esempio, nelle somministrazioni di energia elettrica, gas o servizi telefonici. Tali recessi, infatti, hanno una causa diversa

<sup>8</sup> Nanni, Risoluzione per inadempimento, in Comm. del codice civile Scialoja-Branca, 2007, p.116.

da quella dell'inadempimento e hanno naturalmente effetto solo per il futuro. In questi casi, peraltro, si dovrebbe ammettere che il fornitore possa far valere il diritto di risolvere il contratto – anche ai fini dell'applicazione dell'art. 26 – in modo da anticipare il venir meno del vincolo contrattuale e renderlo inoperante anche per le forniture eseguite e non pagate.

Venendo ai profili operativi, l'impresa che voglia avvalersi della facoltà di recuperare l'imposta a seguito della risoluzione, deve registrare la variazione a norma dell'art. 25, e cioè annotarla nel registro degli acquisti per recuperare l'imposta attraverso il meccanismo della detrazione<sup>9</sup>. La nota di variazione deve essere emessa nei confronti del cessionario o committente ai fini del riversamento dell'imposta a suo tempo detratta – mediante l'annotazione della variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi – secondo quanto stabilito dal comma 5. Riteniamo, peraltro, che la nota non debba essere necessariamente inviata al cliente nei casi in cui questi non sia un soggetto d'imposta, dal momento che tale soggetto non ha alcun obbligo di riversamento dell'imposta, non avendo detratto l'imposta relativa alle forniture non pagate, in quanto consumatore finale.

Sott'altro profilo, un aspetto importante da considerare riguarda le implicazioni del recupero dell'IVA sulla disciplina della deduzione delle perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 101 del TUIR. Come noto, l'art. 101, comma 5, consente di dedurre le perdite relative a crediti di modesta entità – presumendo che ricorrano gli "elementi certi e precisi" di esistenza della perdita richiesti dalla norma – quando sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del termine per il pagamento, considerando come di "modesta entità" i crediti di importo non superiore a 5.000 euro, per le imprese di più rilevante dimensione, ed a 2.500 euro per le altre imprese.

Come si ricorderà, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 26 del 1° agosto 2013, aveva affermato che la verifica del limite quantitativo della modesta entità va fatta considerando anche l'IVA oggetto di rivalsa nei confronti del debitore e che, di conseguenza, l'ammontare della perdita da dedurre è costituito dall'importo del credito al lordo dell'IVA addebitata al cliente in via di rivalsa e non riscossa. In altri termini, l'IVA addebitata in via rivalsa rileva, a questi fini, sia per l'individuazione del credito di

<sup>9</sup> Ricordiamo, in proposito, che l'Agenzia delle entrate – con la risoluzione n. 89 del 18 marzo 2002 – ha chiarito il termine entro il quale il cedente o prestatore può avvalersi di questa detrazione, precisando che tale termine è quello stabilito dall'art. 19, comma 1, per la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti: in base a tale norma, la detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica il presupposto della variazione.

modesto importo<sup>10</sup>, sia per la determinazione dell'importo della perdita ammesso in deduzione.

A seguito delle modifiche introdotte alla disciplina sul recupero dell'IVA per i casi di mancato pagamento, questo regime dovrebbe essere rivisto, nel senso che i crediti per i quali è stata attivata la risoluzione dovrebbero determinare una perdita deducibile a norma dell'art. 101 limitatamente all'ammontare dei corrispettivi, e cioè senza considerare l'IVA addebitata in via di rivalsa, dal momento che l'importo corrispondente a tale tributo è recuperato con il meccanismo delle variazioni in diminuzione. Il principio enunciato dalla circolare n. 26, in sostanza, dovrebbe continuare a operare solo per le fattispecie nelle quali non si è verificata la risoluzione del contratto.

Ricordiamo, peraltro, che la nuova norma dell'art. 26 sul recupero dell'IVA in presenza di risoluzione di contratti a esecuzione continuativa o periodica, opera anche per il passato. Pertanto, ben può essersi verificato che i contribuenti abbiano dedotto perdite su crediti a norma dell'art. 101, comprendendo nell'importo del credito anche l'IVA. In questi casi, il recupero dell'IVA, nei modi e criteri sopra indicati, esplica effetti sulle deduzioni operate prima dell'entrata in vigore della nuova normativa.

Pertanto, se le imprese avessero dedotto la perdita a lordo dell'IVA nei periodi d'imposta precedenti quello in corso, l'esercizio del diritto di operare la variazione in diminuzione determinerà una sopravvenienza attiva a norma dell'art. 88 del TUIR, configurandosi un provento a fronte di perdite dedotte in precedenti esercizi<sup>11</sup>. E tale principio dovrebbe valere prescindendo dalle modalità con le quali l'impresa ha contabilizzato la perdita; in particolare, tanto nel caso in cui la relativa perdita sia stata imputata a un precedente fondo rischi stanziato con rilevanza fiscale, quanto se il relativo importo abbia ecceduto tale fondo<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate 1° agosto 2013, n. 26 e la nostra circolare n. 18 del 2014.

<sup>11</sup> Vero è che la disposizione che consente di recuperare l'IVA in presenza di risoluzione dei contratti in questione è una norma di interpretazione autentica, sicché avrebbe potuto attribuirsi rilevanza al recupero dell'IVA anche nell'esercizio in cui la risoluzione si è verificata. Tuttavia, a nostro avviso non dovrebbero prospettarsi errori di competenza perché la norma, anche se ha valenza interpretativa, tende a risolvere un problema sul quale gli uffici – come già sottolineato – esprimevano, il più delle volte, una posizione opposta negando la possibilità di operare le variazioni in diminuzione in dipendenza della risoluzione del contratto. In altri termini, la norma non mette in discussione le scelte passate relative alla determinazione delle perdite su crediti al lordo dell'IVA, ma evidentemente, il recupero dell'IVA in base alla norma stessa impone ora di effettuare le relative correzioni.

<sup>12</sup> La fattispecie non è dissimile da quella esaminata nella circolare dell'Agenzia n. 26 del 2013 relativa ai recuperi delle perdite su crediti nella quale si è affermato che *“poiché la perdita dedotta determina un decremento del valore fiscalmente riconosciuto del credito, eventuali somme ricevute in misura maggiore rispetto al credito residuo dopo la rilevazione della perdita, o eventuali riprese di valore del credito stesso*

Altra integrazione di natura interpretativa è quella contenuta nel comma 10, che riguarda le ipotesi in cui i debitori dell'imposta sono i cessionari o i committenti, invece che i cedenti o prestatori (c.d. *reverse charge*); fattispecie queste che sono previste dall'art. 17 e dall'art. 74 del d.p.r. n. 633, nonché, per le operazioni intracomunitarie, dall'art. 44 del decreto-legge n. 331 del 1993. La disposizione chiarisce che anche tali soggetti, debitori dell'imposta, esercitano la facoltà di variare in diminuzione l'imponibile o l'imposta nei casi in cui l'operazione venga meno in tutto o in parte in conseguenza di modifica del rapporto contrattuale (nullità, annullamento, risoluzione ecc.). In questi casi si applica la norma del comma 5 che prevede l'obbligo di annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, nei limiti della detrazione operata.

Meramente di coordinamento formale, infine, sono le modifiche contenute nel comma 7 dell'art. 26, rispetto alla corrispondente disposizione del comma 4 del previgente testo, relative alla correzione di errori materiali e di calcolo. Infatti, in luogo del riferimento alle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27 e 33 del d.p.r. n. 633, la nuova disposizione fa riferimento, oltre che all'art. 27, alle nuove norme che regolano la liquidazione IVA, e cioè l'art. 1 del d.p.r. n. 100 del 1998 e l'art. 7 del d.p.r. n. 542 del 1999. Rimane fermo, quindi, il principio secondo cui la correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni e nelle liquidazioni periodiche deve essere fatta mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'art. 23 e delle variazioni in diminuzione nel registro di cui all'art. 25.

### 3. L'efficacia nel tempo della nuova disciplina

Per quanto riguarda l'efficacia nel tempo delle disposizioni in esame, l'art. 1, comma 127, della legge di stabilità distingue quelle di natura innovativa da quelle di natura interpretativa.

Le prime sono le disposizioni contenute nel comma 4, lett. a), e nel comma 5, secondo periodo, dell'art. 26; vale a dire la norma che anticipa il momento in cui il cedente o prestatore può effettuare la variazione in diminuzione alla data in cui il debitore è stato assoggettato a procedura concorsuale e la norma che esonera il cessionario o committente sottoposto a procedura concorsuale dall'obbligo di annotare la variazione

*imputate a conto economico, concorrono alla determinazione del reddito imponibile come sopravvenienze attive (cfr. Ris. n. 9/016 del 1° aprile 1981)".*

nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi. Queste norme non hanno immediata operatività poiché il comma 127 ne differisce l'efficacia ai *“casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016”*. La lettera della norma si presta a un duplice significato: essa potrebbe far ritenere che le disposizioni richiamate trovino applicazione nei casi in cui la procedura concorsuale inizi successivamente a tale data, ad esempio quando la sentenza dichiarativa del fallimento sia emessa a partire dal 1° gennaio 2017. Ma essa si presta anche a una diversa interpretazione legittimando l'operatività delle nuove disposizioni nei casi in cui il debitore risulti assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016. Tale ultima soluzione consentirebbe di effettuare le variazioni anche se la procedura concorsuale è iniziata entro tale data ma non si è ancora conclusa. Da un punto di vista logico sembrerebbe condivisibile quest'ultima interpretazione poiché, altrimenti, si negherebbe la possibilità di anticipare le variazioni, in base alla nuova disciplina, per corrispettivi relativi a procedure iniziate anche da molto tempo e non ancora concluse, mentre per i corrispettivi relativi a procedure appena iniziate, la variazione potrebbe essere effettuata senza attendere l'esito della procedura stessa. La questione è, comunque, dubbia e sarebbe opportuno che l'Agenzia delle entrate facesse conoscere il proprio avviso al riguardo.

Per quanto riguarda le altre disposizioni, esse trovano applicazione anche per fattispecie pregresse – come precisato dal comma 127 – trattandosi, come si è detto, di norme di interpretazione autentica. Si tratta, in particolare, di quelle relative al momento in cui si può ritenere che una procedura esecutiva sia stata infruttuosa, nonché di quelle concernenti le variazioni dipendenti da risoluzione contrattuale per contratti ed esecuzione continuata o periodica.

#### 4. Considerazioni finali

Le modifiche introdotte dalla legge di stabilità alla disciplina delle perdite su crediti agli effetti dell'IVA, indubbiamente costituiscono una risposta positiva alle esigenze delle imprese. Esse vanno nella direzione di limitare gli oneri finanziari derivanti da queste perdite nei casi in cui tali oneri sono riconducibili al meccanismo di applicazione del tributo; meccanismo che, ripetiamo, è incentrato sull'anticipazione del tributo da parte del fornitore e sul suo recupero attraverso la rivalsa sul cliente. Tuttavia, la disciplina

rimane fortemente differenziata rispetto a quella prevista per la deducibilità delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi, poiché non è stata ammessa la possibilità di recuperare l'IVA per i mancati pagamenti di crediti di modesta entità in assenza di una procedura esecutiva, individuale o concorsuale.

Sarebbe auspicabile che questo divario possa essere in futuro eliminato o ridotto, soprattutto in quelle situazioni nelle quali la tipologia di contribuenti (come ad esempio le società di *utilities* di rilevanti dimensioni) e la massa di crediti di modesta entità rimasti insoluti, facciano escludere che il mancato pagamento non sia effettivo ma sia riconducibile a tentativi di frode.

Il Direttore Generale

**Micossi**