

MANCATO PAGAMENTO DELLA FATTURA E NOTA DI CREDITO: LE RECENTI RISPOSTE DELL'AGENZIA

RIFERIMENTI

- Artt. 19 e 26, DPR n. 633/72
- Risposte interpello Agenzia Entrate 6.4.2022, n. 175 e 7.4.2022, n. 181

IN SINTESI

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'emissione della nota di variazione in caso di mancato pagamento della fattura da parte dell'acquirente / committente.

In particolare è stato precisato che:

- *per il cedente / prestatore l'emissione della nota di credito costituisce una facoltà e non un obbligo. Di conseguenza, la mancata emissione della stessa non determina l'obbligo, per l'acquirente / prestatore, di regolarizzazione tramite l'emissione di un'autofattura o "altra forma di auto-fatturazione".*

Inoltre, in capo a tale soggetto, resta fermo il diritto alla detrazione, che prescinde dall'avvenuto pagamento della fattura;

- *se il mancato pagamento è connesso all'assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale aperta prima del 25.5.2021, l'emissione della nota di variazione è consentita anche in caso di mancata insinuazione al passivo a condizione che il creditore dimostri l'infruttuosità della procedura per mancanza di attivo da liquidare.*

L'art. 26, DPR n. 633/72 prevede l'emissione di una nota di variazione (in aumento / diminuzione) ai fini IVA, dopo l'emissione della fattura, al verificarsi di eventi che modificano l'imponibile e l'imposta. Mentre le variazioni in aumento sono obbligatorie, quelle in diminuzione sono facoltative e consentite al sussistere delle seguenti ipotesi:

1. dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
2. applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
3. **mancato pagamento in tutto o in parte da parte dell'acquirente / committente** a causa di:
 - procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
 - procedure concorsuali.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito delle Risposte 6.4.2022, n. 175 e 7.4.2022, n. 181, ha fornito alcuni interessanti chiarimenti, di seguito esaminati, in merito alla fattispecie di mancato pagamento della fattura da parte dell'acquirente / committente.

MANCATO PAGAMENTO FATTURA - RISPOSTA N. 175

In caso di mancato pagamento della fattura da parte dell'acquirente / committente l'emissione della nota di variazione costituisce per il cedente / prestatore una facoltà e non un obbligo.

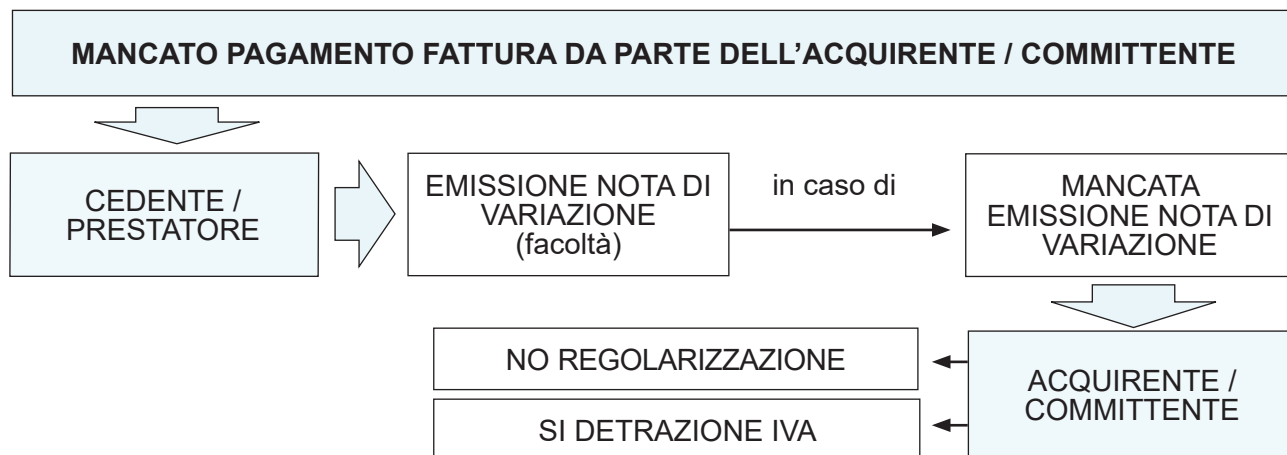
Lo stesso può quindi **rinunciare a tale possibilità**, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 20/E e ribadito nella recente Risposta n. 175.

EFFETTI DELLA MANCATA EMISSIONE PER L'ACQUIRENTE / COMMITTENTE

Posto che la nota di variazione rappresenta una facoltà per il cedente / prestatore, la mancata emissione della stessa **non determina alcun obbligo di regolarizzazione in capo all'acquirente / committente** né ai sensi dell'art. 17, comma 2, DPR n. 633/72 (che peraltro costituisce una procedura riservata esclusivamente alle operazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti), né ai sensi dell'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/97 tramite l'emissione di un'autofattura - denuncia ovvero di altra forma di "auto-fatturazione".

Inoltre, come precisato dall'Agenzia, il mancato pagamento della fattura *"non incide di per sé sui principi generali ... per l'esercizio del diritto alla detrazione"*.

Di conseguenza **l'IVA risultante dalla fattura non pagata**, al sussistere delle condizioni richieste ex art. 19, DPR n. 633/72, resta **detraibile** in capo all'acquirente / committente.



MANCATO PAGAMENTO FATTURA E PROCEDURA CONCORSUALE - RISPOSTA N. 181

La disciplina delle variazioni in diminuzione connesse al mancato pagamento della fattura dovuto all'assoggettamento dell'acquirente / committente ad una procedura concorsuale è stata oggetto di modifica ad opera dell'art. 18, DL n. 73/2021. c.d. "Decreto Sostegni-bis", prevedendo la possibilità per il cedente / prestatore di **emettere la nota di variazione a partire dalla data di assoggettamento**

del debitore alla procedura concorsuale, con conseguente anticipazione del momento in cui viene recuperata l'IVA non incassata.

Tale novità è applicabile per le procedure concorsuali aperte dal 26.5.2021.

Relativamente alle **procedure aperte fino al 25.5.2021**, al fine di poter emettere la nota di variazione è necessario che:

- la **procedura risulti infruttuosa**, con conseguente **giuridica certezza** da parte del cedente / prestatore della **irrecuperabilità del credito**;
- il creditore abbia **partecipato alla procedura**. In particolare, in caso di fallimento è richiesta l'avvenuta **insinuazione nel passivo fallimentare**, come chiarito dal Ministero delle Finanze nella Circolare 17.4.2000, n. 77/E e ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 16.5.2008, n. 195/E e nelle Risposte 3.6.2019, n. 178 e 7.2.2020, n. 33.

Recentemente la stessa Agenzia, nell'ambito della Risposta 7.4.2022, n. 181, dopo aver confermato che, in linea generale, risulta necessario che il "*creditore si [sia] utilmente attivato al fine di recuperare il proprio credito, prendendo parte alla procedura concorsuale*", si "allinea" a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 11.6.2020, causa C-146/19, nella quale è stato sancito il diritto del creditore alla "riduzione" dell'IVA assolta relativa ad un credito non recuperabile **anche qualora lo stesso non si sia insinuato nel fallimento del debitore**.

In particolare nella predetta sentenza è stato evidenziato che gli artt. 90 e 273, Direttiva n. 2006/112/CE



*"ostano ad una normativa di uno Stato membro, in virtù della quale ad un soggetto passivo viene rifiutato il diritto alla riduzione dell'IVA assolta e relativa ad un credito non recuperabile qualora egli abbia **omesso di insinuare tale credito** nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, quand'anche detto soggetto **dimostri che, se avesse insinuato il credito ... , questo non sarebbe stato riscosso**".*

Alla luce di tale orientamento dei Giudici comunitari, l'Agenzia nella citata Risposta n. 181, dopo aver precisato che il presupposto per l'emissione della nota di variazione



*"può dirsi realizzato laddove **il creditore dimostri che la sua «inerzia» consegue alla preventiva valutazione di «antieconomicità» della partecipazione al concorso, dovuta alla prevedibile incapacienza del patrimonio del debitore**",*

conclude affermando che



*"per le procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, **il diritto alla variazione in diminuzione sorge anche nell'ipotesi di omessa insinuazione al passivo della pretesa creditoria, solo laddove il contribuente possa dimostrare l'infruttuosità della procedura fallimentare per mancanza di attivo da liquidare**".*

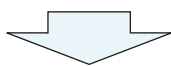
Di conseguenza, come specificato dall'Agenzia nella Risposta 10.3.2022, n. 102, risulta necessaria comunque "**una condotta attiva, ovvero la previa dimostrazione che l'inerzia del creditore consegue alla preventiva valutazione**" che se avesse insinuato il credito, lo stesso non sarebbe stato comunque riscosso.

Nello specifico caso esaminato nella Risposta n. 181 è stata riconosciuta, relativamente a procedure concorsuali aperte ante 26.5.2021, la possibilità di emettere la nota di variazione in mancanza di insinuazione al passivo in presenza di:

- un credito relativo ad una prestazione resa a favore di un soggetto nei cui confronti è stato **dichiarato il fallimento di cui il creditore non ha avuto notizia** stante la mancata comunicazione di apertura della procedura da parte del curatore (a causa della carenza ed incompletezza della documentazione / contabilità dell'impresa fallita) e il mancato "monitoraggio" tramite il sistema di pubblicità della CCIAA da parte del creditore stesso, considerato l'elevato numero di crediti di valore variabile che non consente "*di sottoporre indistintamente i propri debitori a verifica*". La procedura si è chiusa per mancanza di attivo da ripartire;

- un credito relativo ad una prestazione resa a favore di un soggetto nei cui confronti è stato dichiarato il fallimento nell'ambito del quale, con il provvedimento di cui all'art. 102, Legge fallimentare, è stato **disposto il non farsi luogo al procedimento di accertamento del passivo per mancanza di attivo da liquidare** a favore dei creditori. In tal caso la mancata insinuazione al passivo è stata "volontaria", ossia valutata consapevolmente dal creditore in quanto ritenuta "antieconomica", considerato che "*riparti in proprio favore non ne sarebbero mai arrivati*".

PROCEDURA CONCURSUALE APERTA FINO AL 25.5.2021



EMISSIONE NOTA DI VARIAZIONE PER OMESSO PAGAMENTO DELLA FATTURA DA PARTE DELL'ACQUIRENTE / COMMITTENTE



POSSIBILE ANCHE IN CASO DI MANCATA INSINUAZIONE AL PASSIVO FALLIMENTARE

A CONDIZIONE CHE SIA DIMOSTRATA L'INFRUTTUAOSITÀ DELLA PROCEDURA PER MANCANZA DI ATTIVO DA LIQUIDARE

Merita evidenziare che, come più volte precisato dalla stessa Agenzia, da ultimo nella Risposta 3.12.2021, n. 801 e "indirettamente" nella Circolare 29.12.2021, n. 20/E.

Nonché confermato da Assonime nella recente Circolare n. 15.3.2022, n. 10, la nota di credito non può essere emessa per la sola IVA.

Pertanto, la stessa deve **evidenziare sia l'imponibile che la relativa imposta**.



Per le procedure concorsuali aperte dal 26.5.2021, come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 20/E, non è necessaria l'insinuazione al passivo da parte del creditore.

La stessa, tuttavia, resta comunque opportuna qualora il creditore ritenga ancora possibile incassare il credito. Infatti, la mancata inclusione nello stato passivo esecutivo non consentirebbe al creditore, finché la procedura risulta in corso, di ottenere alcun soddisfacimento.

PRESCRIZIONE DEL CREDITO

In assenza di insinuazione al passivo la nota di variazione, secondo quanto affermato dall'Agenzia nella Risposta n. 181 in esame, può comunque essere emessa soltanto alla chiusura della procedura (posto che nel caso specifico la stessa risulta aperta prima del 26.5.2021), ancorché **nelle more sia intervenuta la prescrizione del credito**.

Infatti, il creditore che non ha insinuato al passivo il relativo credito ritenendo antieconomica la partecipazione alla procedura:

- non beneficia dell'interruzione della prescrizione ex art. 2495, comma 2, C.c., riconosciuta esclusivamente con riferimento ai crediti ammessi al passivo;
- non può "*diversamente azionare la propria pretesa creditoria nelle more dello svolgimento della procedura fallimentare, essendo preclusa qualsiasi iniziativa individuale sul patrimonio del fallito*".

Infine, confermando quanto chiarito nella citata Risposta n. 102, l'Agenzia afferma che il diritto alla variazione in diminuzione **non è riconosciuto se la prescrizione del credito si è verificata prima dell'apertura della procedura**. Infatti, la prescrizione preclude l'ammissione del credito al passivo.