

Normativa e prassi

Note di variazione post fallimento: la “clausola” condiziona l'emissione

11 Agosto 2020

In caso di mancato pagamento delle fatture, come causa di risoluzione del contratto, il cedente può operare gli “aggiustamenti” in diminuzione, senza promuovere procedura esecutiva e attendere l'esito

immagine generica illustrativa

Con la **risposta n. 261** dell'11 agosto 2020, l'Agenzia delle entrate risponde al quesito di una società che chiede come

registrare le note di accredito ricevute successivamente alla dichiarazione di fallimento, chiarendo che, per le prestazioni ad esecuzione continuata o periodica, in caso di mancato pagamento delle fatture previsto come causa di risoluzione del contratto il prestatore, senza promuovere una procedura esecutiva, può recuperare l'Iva relativa a tutte le forniture regolarmente adempiute e per le quali non ha ricevuto alcun corrispettivo. Se, invece, il fallimento viene dichiarato prima della risoluzione per inadempimento e dell'emissione delle note di variazione, il fornitore, per recuperare l'Iva non riscossa, deve insinuarsi al passivo della procedura concorsuale e attenderne l'esito (**articolo 26**, comma 2 del decreto Iva).

L'istante, dichiarata fallita, ha ricevuto note di accredito emesse da fornitori di servizi ad esecuzione continuata o periodica, relative a fatture rimaste insolute, emesse sia nel periodo antecedente che in quello successivo al fallimento, per servizi effettivamente resi all'istante (principalmente elettrici e di telefonia) nel periodo antecedente al fallimento.

Tuttavia, tali note di accredito non sono state emesse avvalendosi del presupposto del "mancato pagamento" del corrispettivo, ma a seguito della "risoluzione del contratto" per inadempimento del cliente, poi fallito, per effetto di una clausola risolutiva espressa prevista nei contratti di fornitura, che consente la risoluzione immediata del contratto per inadempimento.

L'istante chiede all'amministrazione come registrare dal punto di vista contabile/fiscale le note di accredito ricevute, ritenendo di poterle considerare come quelle dovute a "mancato pagamento" e

quindi annotare nei registri Iva del fallimento, senza includerle nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione Iva.

L'Agenzia fa presente, innanzitutto, che l'esercizio delle variazioni "in diminuzione" dell'imponibile e dell'imposta, disciplinate dall'articolo 26, comma 2 del decreto Iva, diversamente dalle variazioni "in aumento", ha natura facoltativa ed è limitato ai casi espressamente previsti dal legislatore. In particolare, il comma 9 dell'articolo 26 richiamato, introdotto dalla legge di stabilità 2016, consente al cedente/prestatore di recuperare l'Iva relativa ai corrispettivi non percepiti per forniture di beni e servizi effettuate in forza di contratti ad esecuzione continuata o periodica, purché si tratti di una risoluzione contrattuale per inadempimento e l'esercizio della clausola comporti l'effettiva interruzione della fornitura.

Pertanto, in caso di mancato pagamento, inquadrato come causa di risoluzione del contratto, il cedente/prestatore può effettuare le corrispondenti variazioni in diminuzione, senza promuovere una procedura esecutiva e attenderne l'esito, e, quindi, recuperare l'Iva relativa a tutte le forniture regolarmente adempite e per le quali non ha ricevuto alcun pagamento.

Al proposito, l'amministrazione richiama la pronuncia n. 12468/2019 della Corte di cassazione, la quale ha chiarito che *"a fronte della risoluzione per inadempimento da parte del consumatore finale di un contratto di abbonamento a servizi telefonici, il prestatore, in base alla norma sopravvenuta introdotta dal comma 126 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, ha la facoltà di variare in diminuzione la base imponibile dell'IVA in relazione alle prestazioni eseguite, e non remunerate antecedentemente alla risoluzione"*.

In sostanza, per le prestazioni ad esecuzione continuata o periodica, il mancato pagamento, contemplato da una causa risolutiva espressa apposta al contratto, determina la risoluzione del contratto *ex tunc*, cioè a decorrere dalla prima fattura rimasta insoluta.

Fatte le premesse, la soluzione va per differenza.

Nel caso prospettato dall'istante, le note di variazione, emesse per effetto dell'esercizio della clausola risolutiva dopo l'apertura della procedura concorsuale, sono relative a fatture emesse sia prima che dopo la dichiarazione di fallimento per servizi resi prima del fallimento.

Pur non essendo palese se l'esercizio della clausola risolutiva abbia avuto l'effetto di interrompere il servizio, l'Agenzia ritiene che, essendo stato comunque dichiarato il fallimento prima dell'esercizio della clausola risolutiva per inadempimento e dell'emissione delle note di variazione, il fornitore, per recuperare l'Iva non riscossa, deve necessariamente insinuarsi al passivo della procedura e attenderne l'esito (in caso di fallimento, la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale o, in assenza di tale piano, alla scadenza del termine per opporre reclamo

contro il decreto di fallimento), secondo le disposizioni dell'articolo 26, comma 2 del decreto Iva. A sua volta, il curatore, ricevute le note di accredito emesse, dovrà procedere alla sola annotazione di dette note di accredito senza inclusione nel riparto finale e nella dichiarazione Iva finale della procedura. Tale annotazione ha soltanto lo scopo di evidenziare il credito da parte dell'erario eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato *in bonis*, senza determinare l'inclusione del relativo credito Iva nel riparto finale, ormai definitivo.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/note-variazione-post-fallimento-clausola-condiziona-lemissione>