

**RETTIFICA IVA PER MANCATO PAGAMENTO DEL
CORRISPETTIVO: INCOMPATIBILITA' DELLE NORME E
PRASSI ITALIANE**

Milano, 25 novembre 2019

Silvia Confalonieri
PC&A - P. Centore & Associati



Articolo 26, comma 2, del D.P.R. 633/72

*«Se un'operazione ...viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o **per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di** procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese 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'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25».*

Condizioni
Art. 26 DPR 633/72

- procedure concorsuali rimaste infruttuose o
- accordi di ristrutturazione del debito omologato ex art. 182-bis R.D. 267/42 ovvero di un piano attestato ex art. 67, c. 3 lett. d), R.D. 267/42, pubblicato nel registro delle imprese

La **prassi dell’Agenzia** interpreta la norma nel senso che occorre attendere la chiusura della procedura concorsuale ovvero l’omologazione dell’accordo di ristrutturazione del debito ovvero il piano attestato (tra altre, Circ. 77/2000, Risposta interpello 113/2018)

La **giurisprudenza di legittimità** ha confermato tale posizione (tra altre Cass. 1541/2014)

Condizioni
Art. 26 DPR 633/72

- procedure esecutive individuali rimaste infruttuose

Articolo 26, comma 12, DPR 633/72:

«Ai fini del comma 2 una **procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:**

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.»

segue

Condizioni
Art. 26 DPR 633/72

La **prassi dell’Agenzia** interpreta la norma nel senso che occorre dare prova di aver esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito senza trovare soddisfacimento

(tra altre Risposta interpello 64/2018)

Condizioni
Art. 26 DPR 633/72

La norma e la prassi impongono il rinvio nel tempo del diritto di recupero dell'imposta anche quando:

- vi sono elementi oggettivi che rendono manifesta la ragionevole certezza della perdita del credito

=

irrilevanza di altri elementi oggettivi che provino la certezza della perdita del credito

- il costo delle azioni di recupero è manifestamente sproporzionato rispetto al credito da recuperare

=

irrilevanza dell'antieconomicità dell'azione esecutiva

Articolo 90 Direttiva 2006/112/CE

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.

Le condizioni poste dalla normativa nazionale sono compatibili con la normativa unionale?



Le condizioni poste dalla norma italiana come interpretata dalla prassi dell'Agencia si risolvono in limiti procedurali e temporali che rendono la norma incompatibile con il diritto dell'Unione



La valutazione della compatibilità deve essere effettuata alla luce

- della normativa UE
- dell'interpretazione della Corte di Giustizia e dei principi che governano l'IVA.

Tra le varie sentenze:

- C-242/18 del 3 luglio 2019 - UniCredit Leasing
- C 672/17 del 6 dicembre 2018 – Tratave
- C 246/16 del 23 novembre 2017, Di Maura,
- C-337/13 del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi

- C-588/10 del 26 gennaio 2012 - Kraft Foods Polska
- C-462/16 del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma
- C-404/16 del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing,,
- C-204/13 del 13 marzo 2014, Malburg,
- C-437/06 del 13 marzo 2008, Securenta

- Ai fini IVA la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto
- L'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo
 - C-242/18 del 3 luglio 2019 - UniCredit Leasing, punto 37
 - C 672/17 del 6 dicembre 2018 – Tratave, punto 29

- Gli Stati membri possono stabilire obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni (art. 273 Dir. 2006/112 CE)
- Tali obblighi non devono violare il principio della neutralità dell'IVA
 - C-242/18 del 3 luglio 2019 - UniCredit Leasing, punto 38
 - C 672/17 del 6 dicembre 2018 – Tratave, punti 31 e 33
 - C 246/16 del 23 novembre 2017, Di Maura, punto 23

L'onere del soggetto d'imposta deve essere limitato a provare il mancato pagamento del corrispettivo

Certezza assoluta o probabilità ragionevole?

- Rilevanza della «probabilità ragionevole» vs. «certezza assoluta»

«Spetterebbe quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove della probabile prolungata durata del mancato pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile»

- C-242/18 del 3 luglio 2019 - UniCredit Leasing, punto 39
- C 672/17 del 6 dicembre 2018 – Tratave, punto 34
- C 246/16 del 23 novembre 2017, Di Maura, punto 27

- Consentire solo dopo lungo tempo il recupero dell'IVA non corrisposta comprometterebbe l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale
 - C-242/18 del 3 luglio 2019 - UniCredit Leasing, punto 63
 - C 246/16 del 23 novembre 2017, Di Maura, punto 28

L'articolo 90, paragrafo 2, consente agli Stati membri di derogare

Tale facoltà di deroga è limitata e si fonda sull'assunto che, in presenza di determinate circostanze e in considerazione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio

- C 246/16 del 23 novembre 2017, Di Maura, punto 20-23