

## RISOLUZIONE N. 127/E



Roma, 03 aprile 2008

***OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.***

***Fatturazione prestazioni professionali nell'ambito delle procedure concorsuali – dPR 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

### QUESITO

Il curatore del fallimento "Alfa S.r.l.", stante il rilevante numero dei creditori/professionisti ammessi al passivo, chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento dell'Iva di rivalsa che emerge dall'emissione delle fatture.

In particolare, in ipotesi di procedure fallimentari, considerato che il credito di rivalsa Iva relativo a prestazioni di servizi svolte ante procedura ma non comprovate da fattura è ammesso in privilegio speciale o, in mancanza di beni sui quali esercitarlo, in chirografo, l'istante chiede di conoscere:

- 1) se, nel caso in cui venga effettuato un piano di riparto nel quale vi è capienza per il solo credito imponibile riguardante la prestazione professionale, sia corretta l'emissione da parte del prestatore del servizio di una fattura di importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore, con il conseguente scorporo dell'Iva, oppure se la fattura debba essere emessa indicando quale base

imponibile l'intero importo ricevuto dal curatore ed aumentando tale importo della relativa Iva;

- 2) se, al fine di evitare che il prestatore di servizi sia tenuto a versare un'Iva che mai incasserà, sia corretta la contestuale emissione, all'atto della fatturazione avvenuta in uno dei due modi sopra indicati, di una nota di variazione di importo corrispondente all'Iva addebitata in fattura.

Inoltre, in ipotesi di concordato preventivo, considerata l'efficacia estintiva dello stesso e la conseguente riduzione del credito chirografario di rivalsa Iva, l'istante chiede quale sia la corretta modalità di gestione dell'Iva di rivalsa relativa a fatture emesse, in costanza di procedura, per prestazioni di servizi rese prima dell'ammissione al concordato.

In particolare, l'istante chiede se, qualora si ritenga che anche in questo caso (come nel fallimento) l'Iva di rivalsa non possa considerarsi prededucibile, sia ammissibile la contestuale emissione, da parte del prestatore del servizio che fattura nel corso della procedura, di una nota di variazione a rettifica dell'Iva addebitata in fattura, assunto che nel concordato preventivo il debitore conserva l'amministrazione dei beni nonché l'esercizio dell'impresa, sia pure sotto la vigilanza del commissario giudiziale.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante non prospetta una propria soluzione ma evidenzia che in merito alla questione non sussiste uniformità di comportamenti a causa delle diverse e contrastanti interpretazioni sia in dottrina che in giurisprudenza tanto che il giudice delegato del Tribunale di .....lo ha autorizzato ad acquisire il parere dell'Agenzia delle Entrate

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con riferimento al caso prospettato nell'istanza d'interpello si osserva che, dal punto di vista degli adempimenti fiscali, il professionista che si insinua al passivo nell'ambito di una procedura concorsuale, è portatore di un credito complessivo per prestazioni professionali, composto da imponibile ed imposta sul valore aggiunto, elementi strettamente collegati tra loro da un nesso inscindibile.

Ne consegue che se il piano di riparto, approvato dal giudice fallimentare, dispone il pagamento parziale del credito riguardante le prestazioni professionali rese ante fallimento, ancorché lo stesso faccia riferimento alla sola voce imponibile iscritta tra i crediti privilegiati, sotto il profilo fiscale, i professionisti emetteranno fattura per un importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore, dal quale andrà scorporata l'Iva relativa.

In altre parole, se l'importo liquidato dal giudice fallimentare risulta inferiore all'ammontare complessivo del credito professionale, comprensivo dell'IVA, il professionista al momento dell'emissione della fattura ridurrà proporzionalmente la base imponibile e la relativa imposta.

Non appare condivisibile, invece, la soluzione prospettata dall'istante di emettere la fattura per la prestazione professionale indicando quale base imponibile l'intero importo ricevuto dal curatore, sul quale calcolare l'Iva relativa, e, contestualmente recuperare, tramite l'emissione di una nota di variazione, l'imposta di fatto non incassata (per effetto di quanto previsto nel piano di riparto).

Al riguardo si osserva che, la nota di variazione in diminuzione è disciplinata dall'articolo 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, secondo cui *"se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali... 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 dell'art. 24 ...".*

Affinché sia possibile emettere la nota di variazione è necessario, quindi, che successivamente all'emissione della fattura ed alla sua registrazione, venga a mancare in tutto o in parte l'originaria prestazione imponibile. La variazione in diminuzione deve, infatti, essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile. La conseguenza paradossale di una tale ricostruzione sarebbe che, a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto.

In definitiva, va ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta.

Le medesime considerazioni sopra illustrate valgono anche con riguardo alle problematiche relative alla procedura di concordato preventivo.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.