

Risposta n. 192

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Termine di emissione della nota di variazione ex articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, a seguito del piano di riparto nell'ambito di un fallimento

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, nello svolgimento della propria attività [...], ha stipulato alcuni contratti con [BETA], dichiarata fallita dal Tribunale di [...] con sentenza del [...].

L'istante ha presentato domanda di ammissione al passivo per un importo complessivo pari a [...] euro, riconducibile:

- a) per [...] euro a fatture e note di debito relative alla fornitura [...];
- b) per [...] euro all'acquisto pro-soluto di un credito, vantato da [GAMMA] nei confronti della [BETA], relativo a tre fatture emesse dalla cessionaria [...];
- c) per [...] euro all'acquisto di un credito, vantato da alcuni clienti della [BETA], relativo a somme versate da detti clienti a titolo di caparra [...];
- d) per [...] euro ad interessi moratori relativi alle fatture e alle note di debito, calcolati dalla data di scadenza delle stesse alla dichiarazione di fallimento.

In esecuzione della procedura concorsuale, l'istante dichiara di aver ottenuto la liquidazione in proprio favore delle seguenti somme:

- [...] euro, in sede di deposito del secondo progetto di riparto parziale dell'attivo fallimentare, avvenuto in data [...]/2011;

- [...] euro, in sede di deposito del progetto di riparto finale dell'attivo fallimentare, avvenuto in data [...]/2018.

Al fine di dar corso al pagamento delle somme previste nel progetto di riparto finale, il Curatore ha chiesto ai creditori, nel corso del mese di dicembre 2018, le proprie coordinate bancarie. All'esito di tale richiesta, in data [...] gennaio 2019, il Curatore è venuto a conoscenza del fallimento di uno dei creditori e, conseguentemente, è stato variato il progetto di riparto finale, valorizzandone nell'attivo il relativo credito e procedendo alla ripartizione dell'ulteriore somma di [...] euro.

Attraverso l'esecuzione di tale riparto finale variato, depositato in data [...] febbraio 2019, è stata disposta nei confronti dell'istante la liquidazione di una somma pari a [...] euro in luogo dei [...] euro.

All'esito della soddisfazione dei creditori nella misura prevista nel piano di riparto finale variato, in data [...] luglio 2019, il Tribunale di [...] ha dichiarato chiuso il Fallimento [BETA] per avvenuta ripartizione dell'attivo ai sensi dell'articolo 118, primo comma, n. 3, del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

Conseguentemente, l'istante riferisce che *"A seguito degli eventi descritti, e con particolare riferimento all'IVA, [ALFA] è rimasta incisa per un importo pari ad Euro [...] calcolato sull'ammontare del debito (quota capitale imponibile) che non ha trovato soddisfacimento a seguito della procedura concorsuale (al netto degli importi precedentemente già incassati e come sopra descritti)"*.

Con successiva documentazione, presentata spontaneamente ad integrazione e parziale rettifica di quanto indicato nell'originario interpello, l'istante ha precisato che l'importo di [...] euro (indicato come somma liquidata in sede di deposito del secondo

progetto di riparto parziale del [...] luglio 2011) è così composto:

- quanto a [...] euro: somma liquidata, con il secondo progetto di riparto parziale, all'esito della vendita di un immobile di proprietà della fallita [BETA], coperto da ipoteca concessa in favore dell'istante a garanzia del pagamento di [...];

- quanto a [...] euro: somma incassata dall'istante nel corso del 2011 all'esito della vendita di un immobile di proprietà della società [DELTA] (società appartenente al "Gruppo [DELTA]", cui apparteneva anche la [BETA]), coperto da ipoteca concessa in favore dell'istante a garanzia del pagamento di [...].

L'istante ha, dunque, chiarito che il predetto importo di [...] euro va interamente imputato alla voce *sub a) "Fatture e note di debito relative alla fornitura [...]"*. Ne deriva - diversamente da quanto sostenuto nell'istanza originaria - un credito IVA non riscosso per un importo pari a [...] euro, calcolato sempre sull'ammontare del debito (quota capitale imponibile) che non ha trovato soddisfacimento a seguito della procedura concorsuale, al netto degli ulteriori importi incassati, ripartiti proporzionalmente tra le distinte voci indicate *sub a), b), c) e d)*, che compongono il credito ammesso al passivo.

Alla luce degli eventi verificatisi, l'istante chiede, quindi, di conoscere il *dies a quo* a partire dal quale, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), ha *"il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che *"Ai sensi dell'articolo 26 comma 2 del DPR 633/1972, il dies a quo a partire dal quale la Società ha 'il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25' decorra dalla data nella quale il Giudice ha*

dato esecuzione alla variazione del riparto finale, momento che ha determinato la certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori (i.e. infruttuosità della procedura), ovvero dal [...]02/2019".

L'istante intende, dunque, emettere la nota di variazione "Entro i termini di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2019 (i.e. 30 aprile 2020 e comunque entro il 30 giugno 2020 per effetto dell'articolo 62, commi 1 e 6, decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, che ha sospeso gli adempimenti fiscali in scadenza nel periodo compreso tra il 18 marzo 2020 e il 31 maggio)... " al fine di esercitare il diritto di detrazione e intende procedere alla registrazione della stessa ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/1972 entro lo stesso termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2019.

[...]

L'istante segnala infine che, sulla base delle istruzioni alla compilazione del Modello IVA 2020, l'IVA recuperata attraverso l'emissione della nota di variazione concorrerà alla determinazione del saldo IVA della dichiarazione annuale IVA 2021 relativa all'anno 2020, posto che la nota di variazione verrà registrata nel corso del 2020".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, stabilisce che "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, 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".

La disposizione è volta, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, ad evitare che i creditori (soggetti passivi) restino incisi di un'IVA versata all'Erario per la quale non ottengono il pagamento da parte del debitore.

La detrazione è subordinata all'emissione di una nota di variazione in diminuzione che, in base al comma 3 del medesimo articolo 26, non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti dal comma 2 si verificano in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti.

Da ciò deriva che il limite temporale di un anno non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla sopravvenuta volontà delle parti, come nell'ipotesi di procedure concorsuali rimaste infruttuose.

La norma subordina, tuttavia, il diritto alla variazione all'avvenuto accertamento dell'infruttuosità della procedura, dovendosene escludere l'insorgenza a seguito della mera pendenza della stessa.

Al fine di individuare il momento genetico del diritto alla variazione IVA, può farsi riferimento a quanto già chiarito con la circolare 17 aprile 2000, n. 77/E e con le successive risoluzioni 12 ottobre 2001, n. 155/E, 18 marzo 2002, n. 89/E e 16 maggio 2008, n. 195/E, laddove viene precisato che *"Per quanto attiene, in particolare, all'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali, rimaste infruttuose, dell'importo fatturato, è da rilevare, in via generale, che tale circostanza viene giuridicamente ad esistenza allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo.*

Il verificarsi di tale evento postula, quindi, in via preventiva, da un lato l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro la necessaria partecipazione del creditore al concorso"(cfr. paragrafo 2.a) della circolare n. 77/E del 2000).

In particolare, per ciò che attiene al fallimento, *"al fine di individuare l'infruttuosità della procedura occorre fare riferimento alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto (articolo 110 del Regio decreto n. 267 del 1942), oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso (articolo 119 del Regio decreto n. 267 del 1942)"*(cfr. paragrafo 2.a) della circolare n. 77/E del 2000).

Una volta verificatosi il presupposto per operare la variazione, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta resta subordinato alle condizioni imposte dall'articolo 19 del decreto IVA. In proposito, con la circolare del 17 gennaio 2018, n. 1/E, al paragrafo 1.5, è stato precisato che *"Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.*

In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione", ovvero, in base al comma 1 dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, a regime, entro il 30 aprile.

Ciò premesso, si osserva, tuttavia, che nel caso di specie il piano di riparto finale dell'attivo fallimentare, depositato in data [...] ottobre 2018, è stato variato il [...] febbraio 2019 e, quindi, ne è venuta meno l'efficacia con riguardo alla determinazione

dell'ammontare definitivamente non riscosso dal creditore precedente, peraltro prima che fosse decorso il termine stabilito dal combinato disposto degli articoli 19 e 26, comma 2, del decreto IVA per l'emissione della nota di variazione in diminuzione ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta (30 aprile 2019, data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018).

Per l'effetto ne è derivato un nuovo termine - data di deposito del progetto di riparto finale variato, ovvero [...] febbraio 2019 - dal quale può essere emessa la nota di variazione, poiché è solo da tale data che si è avuta certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori (cd. infruttuosità della procedura concorsuale). Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione la variazione va, dunque, eseguita non oltre la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2019, in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

A tal riguardo, l'articolo 62, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, ha disposto che *"Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020"*, mentre il successivo comma 6 ha stabilito che *"Gli adempimenti sospesi ai sensi del comma 1 sono effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni"*. Per l'effetto, anche il termine del 30 aprile 2020, previsto dal comma 1 dell'articolo 8 del d.P.R. n. n. 322 del 1998, per la presentazione della dichiarazione dell'IVA dovuta per l'anno solare precedente, è stato differito al 30 giugno 2020.

Nel caso prospettato, dunque, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa - e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta - al più tardi entro il 30 giugno 2020 e, conseguentemente, come ipotizzato dall'istante, l'imposta detratta confluirà nella dichiarazione annuale IVA 2021 relativa al periodo d'imposta

2020.

Resta inteso, infine, che gli importi indicati nell'istanza nonché i criteri di ripartizione delle somme percepite sono assunti acriticamente non essendo verificabili in sede di interpello.

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)