

Risposta n. 33

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) ha esposto la questione qui di seguito sinteticamente riportata.

L'istante ha eseguito forniture di merce in favore della [BETA] emettendo fatture, nel [...] e nel [...], per complessivi [...] (di cui [...] per IVA).

Con sentenza n. [...] del 2017 il [...] ha dichiarato il fallimento della [BETA].

L'istante ha presentato istanza di ammissione al passivo fallimentare, dichiarata inammissibile dal Giudice delegato in quanto proposta oltre il termine di cui all'articolo 101, primo comma, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito legge fallimentare o L.F.).

L'istante chiede se sia possibile emettere nota di variazione in diminuzione di imponibile ed IVA ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 in relazione alle fatture emesse nei confronti della fallita [BETA] e non incassate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene legittima l'emissione di note di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione alle fatture emesse nei confronti della società fallita e non incassate, nonostante il citato provvedimento di esclusione dal passivo fallimentare.

In merito, osserva che nella legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) è stato previsto, con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 1° gennaio 2017, il diritto del cedente/prestatore di emettere note di variazione già a partire dalla data in cui il cessionario/committente viene assoggettato alla procedura concorsuale, senza dover attendere la conclusione della stessa. Secondo l'istante, il presupposto per l'emissione della nota di variazione non è, dunque, l'esito dell'insinuazione allo stato passivo del debitore, ma l'avvio della procedura concorsuale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La soluzione interpretativa prospettata dall'istante non è condivisibile in quanto, in particolare, sembra fare riferimento alle modifiche all'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 apportate dall'articolo 1, comma 126, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Tali modifiche, tuttavia, non hanno mai esplicitato i propri effetti perché soppresse dall'articolo 1, comma 567, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prima della loro applicabilità.

L'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone 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".

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, appaiono dirimenti i chiarimenti forniti dalla circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, la quale ha puntualizzato come la richiamata circostanza del mancato pagamento venga 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 documento di prassi rileva come "*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 - si sottolinea in modo inequivoco - la necessaria partecipazione del creditore al concorso...*".

Definita preliminarmente nella necessaria partecipazione alla procedura il presupposto che legittima, in astratto, il creditore alla variazione in diminuzione, si evidenzia come, in concreto, il diritto alla variazione sia subordinato alla "infruttuosità" delle procedure esecutive individuali o concorsuali, e non al mero avvio delle stesse.

Con diversi documenti di prassi (cfr. per tutti la citata circolare n. 77/E del 2000 e la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017) l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la

condizione di infruttuosità della procedura concorsuale si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)