

Risposta n. 203/2024

OGGETTO: IVA – fallimento – rinuncia unilaterale al credito – emissione nota di variazione – articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società [ALFA] (nel prosieguo "istante") - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA"), fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di vantare «un credito di importo pari ad Euro [...] di cui Euro [...] a titolo di IVA, nei confronti del Fallimento [BETA] (...).

Poiché si tratta di un credito senza alcuna possibilità di recupero, (...) intende rinunciare allo stesso, con l'obiettivo di poter recuperare l'IVA anticipatamente rispetto alla conclusione della procedura».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se sia possibile *«emettere nota di variazione IVA, (...) anticipatamente alla definitività del piano di riparto, a seguito della rinuncia al credito vantato nei confronti del Fallimento»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia - ritiene che *«la rinuncia unilaterale al credito vantato nei confronti del Fallimento costituisca valido presupposto per l'emissione di nota di variazione IVA, ai sensi dell'art.26, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972 (...)»*.

Secondo l'istante, infatti, la rinuncia al credito non è dissimile dai casi di risoluzione, rescissione, annullamento, ovvero scioglimento per mutuo dissenso dell'originario contratto, in quanto in tutti questi casi il credito, per la parte rinunciata, non potrà essere in alcun modo soddisfatto dal cessionario insolvente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26 del decreto IVA, come da ultimo modificato dall'articolo 18, comma 1, lettera a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, dispone al comma 2 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 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».

I successivi commi prevedono che *«3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.*

3-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose».

«Le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 3-bis, lettera a)», tuttavia, per effetto di quanto previsto dal comma 2 del citato articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021, «si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso».

Quindi, con riferimento all'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo, derivante dall'apertura di procedure concorsuali a carico del cessionario/committente, avviate prima del 26 maggio 2021, l'emissione delle note di credito resta disciplinata dalla previgente versione dell'articolo 26 in commento, che richiede la

conclusione infruttuosa delle medesime procedure. In particolare, con diversi documenti di prassi (cfr. circolare 17 aprile 2000, n. 77; risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155; risoluzione 18 marzo 2002, n. 89 e risoluzione 16 maggio 2008, n. 195), è stato individuato il momento in cui dette procedure possono considerarsi infruttuosamente concluse, ossia, con riguardo al fallimento, quando è scaduto il termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato (articolo 110 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, cd. "legge fallimentare") ovvero, in assenza del piano di riparto, quando è scaduto quello per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso, previsto dall'articolo 119 della legge fallimentare.

Le disposizioni innanzi citate sono conformi all'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE secondo cui *«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».

Tale disposizione va letta congiuntamente ai successivi articoli 184 e 185, secondo cui, rispettivamente, *«la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto», e «[1]a rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.*

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

Tanto premesso, il legislatore nazionale ha fatto proprio il contenuto della disciplina comunitaria, sicché, conformemente ad essa, gli eventi "simili" cui rinvia la norma sono quelli nella sostanza riconducibili alle ipotesi di *«dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione»*, per effetto delle quali l'operazione economica originaria, che ha determinato l'esercizio della rivalsa dell'imposta, viene meno in tutto o in parte, ovvero, stante una precisa previsione contrattuale (*i.e.*, clausola attributiva della facoltà di recesso), viene meno l'operazione sottostante all'emissione della fattura; a tutela della neutralità dell'imposta, a fronte della nota di variazione emessa, *«il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata [...]»* (così l'attuale comma 5 dell'articolo 26, ma similmente anche la disciplina pregressa).

Il legislatore nazionale ha, poi, fruito della deroga disposta dal citato comma 2 dell'articolo 90, circoscrivendo la possibilità di ridurre la base imponibile e la relativa imposta, nel caso di mancato pagamento, alle sole ipotesi di esito negativo di una procedura concorsuale o di una procedura esecutiva individuale, stabilendo al contempo

che l'imposta non va recuperata nell'ipotesi di procedure concorsuali (così l'attuale comma 5, secondo periodo dell'articolo 26).

L'articolo 26 contempla, infine, un'altra ipotesi in cui è consentita la variazione, disponendo al comma 9 che *«[n]el caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni»*.

In tale evenienza, come chiarito dal principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021, *«in presenza dell'attivazione di una clausola risolutiva espressa, in dipendenza della quale venga meno per intero o parzialmente un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 del decreto IVA, si considera legittima l'emissione - ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 9, d.P.R. n. 633/1972 - di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda "(...) necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione"*.

Ne consegue l'obbligo per il cessionario o per il committente di applicare le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 5, del d.P.R. n. 633/1972, secondo cui "Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della

detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa".

Resta fermo l'obbligo, da parte del cedente/prestatore, di emettere nota di debito qualora l'eventuale e successivo accertamento giudiziale risulti favorevole alla controparte».

Lo scopo perseguito dalla norma innanzi citata è evidentemente quello di evitare comportamenti arbitrari dei contribuenti che consentano di eludere il corretto assolvimento degli obblighi fiscali a loro carico. D'altronde, l'esercizio della rivalsa mediante addebito dell'IVA non è una facoltà rimessa al libero arbitrio del cedente/prestatore, ma è un obbligo di legge che il medesimo non può esimersi dall'esercitare al verificarsi dell'esigibilità dell'imposta (così l'articolo 18 del decreto IVA: *«Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente»*).

Conformemente a detto scopo, le fattispecie contemplate dall'articolo 26, sopra richiamate, attengono:

- (i) a vizi ontologici dell'atto;
- (ii) alla fase dell'esecuzione del contratto;
- (iii) a specifiche previsioni contrattuali (clausola attributiva della facoltà di recesso o della possibilità di concedere sconti o abbuoni);
- (iv) a un accordo sopravvenuto delle parti;

e, diversamente dalla rinuncia al credito (*rectius*, remissione del debito) ex articolo 1236 c.c., non sono riconducibili ad una mera determinazione unilaterale di uno dei contraenti (nel caso di specie, il venditore del bene/prestatore del servizio che

rinuncia al credito/rimette il debito nei confronti del cessionario/committente) che, per produrre effetti estintivi (del credito/debito), richiede la comunicazione all'altra parte - trattandosi di un atto recettizio - e il comportamento concludente di quest'ultima (mancato rifiuto entro un congruo termine).

Al riguardo, si evidenzia che, nell'ambito dell'articolo 26 del decreto IVA, l'unico caso nel quale il legislatore, ai fini della emissione della nota di variazione, attribuisce rilevanza alla volontà sopravvenuta - rispetto al contratto originario - (non di una, ma) di entrambe le parti contraenti, è quello previsto dal già citato comma 3 della disposizione, che consente l'emissione della nota di variazione, entro il ristretto termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria, qualora, *"in dipendenza di un accordo sopravvenuto"*, la stessa operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile.

Tutto ciò premesso, si ritiene che la "rinuncia unilaterale al credito" che l'istante intende esercitare nei confronti del "Fallimento[BETA]" non possa essere "assimilata" ad alcuna delle ipotesi elencate al comma 2 dell'articolo 26 del decreto IVA; nel caso di rinuncia unilaterale all'incasso del credito (aspetto meramente finanziario), l'operazione economica originaria che ha determinato l'esercizio della rivalsa dell'imposta, non viene meno in tutto o in parte, né se ne riduce l'ammontare imponibile. In altre parole, l'incasso del credito, cui l'istante *«intende rinunciare»*, riguarda il profilo meramente finanziario, non essendosi modificati i rapporti già conclusi, né essendo stata invocata alcuna clausola contrattuale risolutiva. Come già anticipato, la sorte finanziaria del credito (ossia il mancato incasso) costituisce presupposto per la variazione dell'imponibile e dell'imposta solo in presenza di una procedura concorsuale o di azioni esecutive rimaste infruttuose.

Giova richiamare in tal senso, la circolare del 17 aprile 2000, n. 77 - utile con riferimento alla disciplina applicabile alle procedure aperte prima del 26 maggio 2021 - con cui è stato chiarito 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».

Conseguentemente, la nota di variazione potrà essere emessa - in assenza di una specifica previsione contrattuale ovvero di un accordo sopravvenuto dei contraenti (entro un anno dall'operazione originaria) - solo all'esito finale infruttuoso della procedura concorsuale.

La soluzione prospettata non può, quindi, essere accolta.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**