

Risposta n. 471/2023

OGGETTO: Chiusura del fallimento "in pendenza di giudizi" – "dies a quo" ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione – articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di aver «maturato nel corso dell'esercizio 2013 nei confronti del suo cliente [BETA] un significativo credito rimasto insoluto, per l'importo di euro [...] (comprensivo di IVA per € [...]).

Nel 2014 il Tribunale di Milano emette la sentenza dichiarativa di fallimento della società [BETA] n. [...]; nell'aprile 2015 il Tribunale ammette la Società al passivo fallimentare per l'intero importo (oltre spese per decreto ingiuntivo) in qualità di chirografo; nel marzo 2023 il Tribunale comunica alla Società il rendiconto del Curatore

in vista della chiusura del fallimento (nel quale nessuna somma è prevista per la società); nel giugno 2023 il Curatore comunica alla Società che il Tribunale di Milano ha decretato la chiusura del fallimento "in pendenza di giudizi" ai sensi dell'art. 118, comma 2 della Legge Fallimentare».

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere *«a partire da quale momento può emettere la relativa nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [di seguito decreto IVA n.d.r.], per "stornare" le fatture originariamente emesse nei confronti del cliente fallito e recuperare almeno l'importo relativo all'imposta».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che *«il caso prospettato debba essere risolto adottando il seguente comportamento:*

la Società emette la nota di credito al fallimento della [BETA] per il recupero dell'IVA entro la fine dell'esercizio 2023, ovvero dell'esercizio in cui si è ricevuta la comunicazione (tramite PEC del [...] /2023) che il Tribunale di Milano ha dichiarato la chiusura del fallimento della [BETA] in "pendenza di giudizi" in forza dell'art. 118, comma 2 della L.F.

Nell'eventualità - assai remota - che alla conclusione dei giudizi pendenti, dal progetto di ripartizione supplementare possa discendere un importo a favore della Società, la medesima provvederà ad emettere nota di debito per tale importo».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, nella versione vigente *ante* 26 maggio 2021, stabiliva 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, [...] per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose [...], 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 suesposta disposizione disciplinava le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta il cui esercizio, diversamente dalle variazioni in aumento previste al comma 1 del medesimo articolo 26, ha natura facoltativa ed è limitato alle ipotesi espressamente previste.

Tra queste figurava il *«mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali [...] rimaste infruttuose»*. Al riguardo, con la circolare 17 aprile 2000, n. 77/E, è stato chiarito 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».

Sempre il medesimo documento di prassi ha precisato che nel fallimento, in particolare, *«al fine di individuare l'infruttuosità della procedura occorre fare*

riferimento alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso».

Successivamente, con la risoluzione del 16 maggio 2008, n. 195/E è stato, altresì, precisato che *«Il legislatore ha, dunque, limitato la rilevanza del mancato pagamento alle ipotesi di "procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose", perché solo in tali ipotesi si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore. Il mancato pagamento assume, quindi, rilievo costitutivo nelle sole ipotesi in cui il creditore abbia esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito ma non abbia trovato soddisfacimento».*

Dello stesso tenore la pronuncia della Corte di cassazione 27 gennaio 2014, n. 1541, ove è stato chiarito che *«In tema di IVA, la variazione prevista dal secondo comma dell'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con riguardo all'ipotesi in cui sia stata emessa fattura per un'operazione successivamente venuta meno per mancato pagamento a causa del sopravvenuto fallimento della debitrice, richiede la necessaria partecipazione del creditore alla relativa procedura concorsuale e la prova del vano esperimento del recupero del suo credito in quella sede, che è desumibile, esclusivamente, dall'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, dalla definitività del provvedimento di chiusura del fallimento».*

Con ogni evidenza, quindi, per le procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, il presupposto che consente di emettere la nota di variazione in diminuzione per *«mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali [...] rimaste infruttuose»* si realizza allorquando la pretesa creditoria

rimane insoddisfatta *«per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo»*, ovvero quando *«si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore»*.

Orbene, in base all'articolo 118 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (vigente *ratione temporis*), *«La chiusura della procedura di fallimento»* quando è compiuta la ripartizione finale dell'attivo *«non è impedita dalla pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio ai sensi dell'articolo 43. [...] Dopo la chiusura della procedura di fallimento, le somme ricevute dal curatore per effetto di provvedimenti definitivi e gli eventuali residui degli accantonamenti sono fatti oggetto di riparto supplementare fra i creditori secondo le modalità disposte dal tribunale con il decreto di cui all'articolo 119»*.

Applicando, dunque, i principi enucleati dai suddetti documenti di prassi all'ipotesi di chiusura del fallimento "in pendenza di giudizi" se ne trae che le note di variazione emesse *ex* articolo 26, comma 2, del decreto IVA, nella versione vigente *ante* 26 maggio 2021, potranno essere emesse, in linea generale, solo al termine dei giudizi pendenti, a seguito dell'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto (momento in cui si avrà certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori).

D'altronde, se è pur vero che l'attuale formulazione dell'articolo 26 del decreto IVA - come modificato dall'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 - con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, consente:

- al comma 3-bis, di emettere note di variazione in diminuzione *«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 [...];

- al comma 5-bis, di emettere note di variazione in aumento *«Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte [...];*

è anche vero che, il comma 2 del citato articolo 18 dispone espressamente che, *«Le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 3-bis, lettera a), e comma 5, secondo periodo, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 1, si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso»*, così lasciando inalterata la disciplina previgente con riguardo alle procedure pregresse.

Anche nel caso oggetto di interpello, dunque, trattandosi di procedura concorsuale avviata prima del 26 maggio 2021, non può che trovare applicazione il precedente disposto dell'articolo 26 del decreto IVA che, come già detto, - fissando il *dies a quo* per l'emissione delle note di variazione in diminuzione al momento in cui si ha certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale - nell'ipotesi di chiusura del fallimento "in pendenza di giudizi", richiede di attendere il termine dei predetti giudizi e l'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto.

La soluzione prospettata dall'istante non può dunque essere condivisa.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)