

**Risposta n. 50/2022**

**OGGETTO:** Fallimento ante 2021 - dies a quo per emissione note di variazione - applicazione disciplina "pregressa" ex articolo 26

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

**QUESITO**

Alfa (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") riferisce di aver maturato un ingente credito nei confronti di un suo cliente a fronte di un numero consistente di fatture emesse, rimaste insolute a seguito del fallimento di questo committente.

Secondo quanto riportato dall'Istante, il fallimento del suo cliente è così articolato:

- nel 2003, il Tribunale emette la sentenza dichiarativa di fallimento;
- nel 2005 e nel 2007, il Tribunale ammette la Società al passivo fallimentare;
- in data 25 novembre 2020, il curatore notifica all'Istante il progetto di riparto dell'attivo;
- il 18 dicembre 2020, il curatore chiede al giudice delegato la declaratoria di esecutività del progetto di riparto;
- in data 19 gennaio 2021, il giudice delegato dichiara esecutivo il riparto finale;
- il 20 gennaio 2021, il Tribunale notifica al Contribuente l'intervenuta

approvazione del progetto di riparto finale e il contestuale deposito in cancelleria del decreto di esecutività emesso dal giudice delegato;

- in data 25 marzo 2021, viene dichiarata la chiusura del fallimento, sancendone l'infruttuosità.

Il Contribuente chiede di conoscere il *dies a quo* a partire dal quale può emettere la relativa nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") così da "stornare" le fatture originariamente emesse nei confronti del cliente fallito.

In particolare, chiede se tale momento sia da individuarsi:

a) nello spirare del termine perentorio di 15 giorni dalla notifica ai creditori del progetto di riparto, che risulterebbe spirato lo scorso 10 dicembre 2020, essendo la notifica del progetto di riparto avvenuta in data 25 novembre 2020; oppure

b) nel momento di intervenuta esecutività del piano di riparto finale, realizzatasi nel 2021 al termine della procedura fallimentare in seguito alla notifica alla Società del relativo decreto di esecutività emesso dal giudice delegato.

Nell'ipotesi in cui il presupposto dell'emissione della nota di variazione sia da ricondursi al momento di esecutività del piano di riparto [*i.e.* soluzione b)], la Società chiede se la nota di credito debba confluire nella dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta nel corso del quale tale documento rettificativo è emesso e registrato oppure, per competenza, all'interno della dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

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

Nel caso non si volesse far coincidere il *dies a quo* con il 25 marzo 2021, data di chiusura del fallimento per infruttuosità, la Società ritiene che - ai fini dell'emissione della predetta nota di variazione - questo termine andrebbe individuato

alternativamente nel giorno:

- 20 gennaio 2021, data di avvenuta notifica all'Istante del decreto di esecutività del piano di riparto a cura del giudice delegato;
- 30 gennaio 2021, data entro cui proporre reclamo avverso il decreto di esecutività, la cui scadenza rappresenta il primo momento in cui l'infruttuosità diventa definitiva.

A parere del Contribuente, la nota di credito andrebbe comunque emessa entro il 30 aprile 2022 e confluire nella dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta nel corso del quale tale documento rettificativo è emesso e registrato (cfr. recenti risposte n. 192 del 24 giugno 2020 e n. 119 del 17 febbraio 2021).

In merito, l'Istante rileva che l'infruttuosità della procedura concorsuale può definirsi certa solo a seguito di emissione di un provvedimento a cura di un organo dotato dei dovuti poteri quale il giudice delegato. Difatti, è ragionevole affermare come solo a partire da tale momento c'è certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori (*i.e.* infruttuosità della procedura concorsuale), cui consegue il mancato soddisfacimento e la definitiva e certa inesigibilità del credito.

Per il Contribuente, queste considerazioni trovano fondamento nell'impianto normativo vigente per le procedure concorsuali avviate prima del 25 maggio 2021, cioè prima delle modifiche apportate all'articolo 26 del Decreto IVA dall'articolo 18, comma 1, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. Decreto Sostegni-bis), convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, il quale, in un'ottica di contrasto ai fenomeni di evasione fiscale, risultava improntato al recupero dell'IVA versata ma non incassata solo all'esito della procedura concorsuale una volta diventata certa l'irrecuperabilità del credito vantato.

Qualsiasi diversa interpretazione da quella prospettata sarebbe irragionevole nella misura in cui l'Amministrazione finanziaria ha sempre posticipato il *dies a quo* per l'esercizio della detrazione, per cui l'anticipazione di tale termine con conseguente decadenza del diritto alla detrazione darebbe luogo ad un effetto distorto e contrario ai

principi generali e, più precisamente, al principio di neutralità dell'imposta.

Qualora non si concordasse con la soluzione prospettata e il *dies a quo* per l'emissione della nota di credito dovesse individuarsi nello spirare del termine perentorio di 15 giorni dalla notifica ai creditori del progetto di riparto, risultando in tal caso scaduto, la Società ritiene di potere recuperare l'imposta versata e non incassata mediante presentazione di apposita istanza di rimborso *ex* articolo 30-ter del Decreto IVA.

A parere dell'Istante, tale soluzione risulterebbe in linea con i chiarimenti resi con le risposte nn. 190 del 13 giugno 2019 e 593 del 15 dicembre 2020 secondo le quali, quando il contribuente non è legittimato all'emissione di una nota di variazione in diminuzione per recuperare l'IVA versata e non incassata, "*in alternativa al fine di dare attuazione al principio di neutralità, secondo il quale il contribuente è tenuto a versare solo l'IVA effettivamente incassata (cfr. Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10 punto 27), l'istante può presentare istanza di rimborso ex articolo 30-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

Al riguardo, il Contribuente evidenzia che il presupposto per la restituzione sarebbe rappresentato dalla scadenza del termine perentorio di 15 giorni dalla notifica ai creditori del progetto di riparto (termine spirato lo scorso 10 dicembre 2020): l'istanza di rimborso andrebbe dunque presentata entro il prossimo 10 dicembre 2022.

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

L'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA prevede che se dopo l'emissione e la registrazione di una fattura, un'operazione «*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 o prestatore può effettuare le opportune rettifiche attraverso un'apposita "nota di

credito", e ha diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'articolo 19 del medesimo Decreto, l'imposta corrispondente alla variazione.

Nel caso di un sopravvenuto accordo tra le parti la variazione può essere eseguita entro il più stretto termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

L'articolo 26 del Decreto IVA consente, altresì, la variazione in diminuzione nell'ipotesi di mancato pagamento a seguito di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di procedure concorsuali, con specifico riferimento alle quali, il Decreto Sostegni-*bis* ha apportato significative modifiche, applicabili, tuttavia - per espressa previsione normativa - alle procedure avviate successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto, cioè dal 26 maggio 2021.

Per le procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021, l'emissione delle note di credito resta, dunque, disciplinata dalla previgente versione dell'articolo 26 in commento, che richiede la conclusione infruttuosa delle medesime.

In particolare, con diversi documenti di prassi (circolare 17 aprile 2000, n. 77; risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155; risoluzione 18 marzo 2002, n. 89; risoluzione 16 maggio 2008, n. 195), è stato chiarito che affinché sorga in capo al fornitore la facoltà di procedere a una variazione in diminuzione a causa del mancato pagamento di un credito, è necessario che il creditore abbia esperito tutte le azioni volte al suo recupero senza trovare soddisfacimento. Pertanto nel caso di procedure concorsuali, è necessario che:

1. la procedura sia iniziata, ovvero sia stato posto in essere, almeno, il primo atto tipico (ad esempio, la sentenza dichiarativa del fallimento) con il quale la stessa si instaura;
2. il creditore si sia insinuato al passivo della procedura;
3. tale procedura si sia conclusa infruttuosamente, vale a dire, per ciò che attiene al fallimento, che sia 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, di seguito anche "legge fallimentare") ovvero, in assenza del piano di riparto, sia

scaduto quello per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso, previsto dall'articolo 119 della legge fallimentare. (cfr., da ultimo, la risposta all'istanza di interpello n. 17 del 2020).

A tal riguardo, già la stessa circolare n. 77/E del 2000 - cui rinviano i documenti di prassi emanati successivamente - ha chiarito che, la facoltà di emettere la nota di variazione può comunque essere esercitata *«solo dopo la conseguita certezza della rilevata infruttuosità del credito, ritenendosi che tale comportamento debba essere successivo alla definitività del piano di riparto dell'attivo predisposto dal curatore o dal commissario liquidatore, poiché è solo in tale momento che il creditore ha la certezza giuridica della quantificazione del proprio credito»*, ovvero, di quanto riuscirà a recuperare dalla procedura e, conseguentemente, di quanto resterà insoddisfatto.

Nella fattispecie oggetto del presente interpello, si ritiene dunque che il presupposto per l'emissione della nota di credito sia rappresentato dalla definitività del piano di riparto finale, da considerarsi avvenuta il 20 gennaio 2021 (*dies a quo*), quando cioè è stato depositato in cancelleria il decreto di esecutività emesso dal giudice delegato. È pertanto da tale momento che decorrono per l'Istante i termini per poter esercitare la detrazione dell'IVA, previa emissione della nota di variazione *de quo*.

In merito al *dies ad quem* per l'emissione della nota di variazione in diminuzione - da cui dipende lo spirare del diritto alla detrazione della relativa imposta, ai sensi del combinato disposto degli articoli 19, comma 1, e 26 del Decreto IVA - e all'individuazione della dichiarazione annuale in cui far confluire detta nota, la recente circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E (pubblicata successivamente alla presentazione dell'istanza in esame), al paragrafo 3, precisa che:

- *"Il diritto alla detrazione può, [...], essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno"*.

- in continuità con le risposte nn. 192 del 24 giugno 2020 e 119 del 17 febbraio 2021 "[...], a parziale modifica e integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 1/E del 2018 (cfr. paragrafo 1.5), i principi sopra richiamati - n.d.r. in tema di esercizio del diritto alla detrazione - *si applicano anche con riferimento alla detrazione dell'IVA relativa alla nota di variazione in diminuzione, nel senso che emessa tempestivamente detta nota - entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione - "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento". Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.*

*Volendo esemplificare, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021 (n.d.r. come nella fattispecie oggetto del presente interpello dove il *dies a quo* è il 20 gennaio 2021), la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022. Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023)".*

Stante la risposta positiva al primo quesito, resta assorbita la richiesta di ricorrere, in via subordinata, all'istanza di rimborso *ex* articolo 30-ter del Decreto IVA.

**Firma su delega della Direttrice centrale  
Danila D' Eramo**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**