

RISOLUZIONE N. 195/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 16 maggio 2008

OGGETTO: Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Modalità di esercizio delle variazioni IVA in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di procedure esecutive, di procedure fallimentari e di azione revocatoria.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 26 comma 2 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società istante chiede chiarimenti sulla corretta applicazione dell'articolo 26, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alle variazioni dell'imponibile o dell'imposta sul valore aggiunto di fatture rimaste insolute, nel caso in cui:

a) l'istanza presentata al competente Tribunale per la dichiarazione di fallimento del proprio cliente dalla società istante - che abbia già esperito azione

esecutiva infruttuosa o notificato un precetto con esito negativo - venga rigettata per carenza dei presupposti d'insolvenza richiesti dall'articolo 1, comma 2, o di quelli debitori indicati dall'articolo 15, ultimo comma, del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare, d'ora in avanti L.F.);

b) l'istanza presentata al competente Tribunale per la dichiarazione di fallimento del proprio cliente dalla società istante - che abbia già esperito azione esecutiva infruttuosa o notificato un precetto con esito negativo - venga rigettata per mancanza di prova certa delle presupposte prestazioni, e, quindi, del relativo credito vantato nel procedimento per la dichiarazione di fallimento previsto dall'articolo 15 e dall'articolo 22 della legge fallimentare;

c) la domanda di ammissione al passivo presentata ai sensi dell'articolo 93 della L.F. dalla società istante, che abbia già esperito azione esecutiva infruttuosa, venga dichiarata inammissibile dal Tribunale per ragioni di forma;

d) il pagamento effettuato dal debitore fallito sia revocato, ai sensi dell'articolo 67, secondo comma, della L.F. e l'istante rinunci ad insinuarsi al passivo fallimentare per il relativo credito;

e) il debitore risulti irreperibile, con conseguente impossibilità di notifica del decreto ingiuntivo e dell'atto di precetto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, secondo quanto chiarito con la circolare ministeriale 17 aprile 2000, n. 77, in caso di rigetto dell'istanza per la dichiarazione di fallimento (casi suba), e b)), il presupposto rilevante ai fini delle variazioni di cui all'articolo 26, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, coincida con il precetto negativo ovvero con il momento in cui l'esecuzione può dirsi infruttuosa. Tale ultimo presupposto rileverebbe anche nell'ipotesi in cui la domanda di ammissione al passivo sia dichiarata inammissibile (sub c)).

Pertanto, nei casi sopra rappresentati, l'istante ritiene di poter effettuare la variazione in diminuzione dell'Iva assolta, con conseguente detrazione della relativa imposta, all'atto del rigetto dell'istanza di fallimento ovvero del diniego di insinuazione allo stato passivo. In ogni caso, la sussistenza dei presupposti sopra indicati deve risultare da idonea documentazione rilasciata dalle competenti autorità giudiziarie. Nel caso in cui, invece, il pagamento effettuato dal debitore fallito sia stato revocato ai sensi dell'articolo 67 della L.F. - con successiva rinuncia del creditore ad insinuarsi al passivo fallimentare - l'istante ritiene che tale circostanza integri il concetto di variazione "*in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili*" contenuto nell'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 che, tra le cause di variazione, include le ipotesi di riduzione dell'ammontare imponibile.

In tale caso, la variazione in diminuzione dell'IVA assolta, con conseguente detrazione della relativa imposta, può essere effettuata all'atto della revoca dell'incasso del credito. Infine, se il debitore risulta irreperibile, con conseguente impossibilità di notifica del decreto ingiuntivo e dell'atto di precetto (caso sub e)), l'istante è dell'avviso che la procedura esecutiva debba ritenersi infruttuosa dal momento dell'accertata irreperibilità del debitore, attestata da idonea documentazione rilasciata dalla competente autorità giudiziaria. Pertanto, in tale ultimo caso, la variazione in diminuzione dell'Iva assolta, con conseguente detrazione della relativa imposta, può essere effettuata al momento in cui viene accertata, con le richiamate modalità, l'irreperibilità del debitore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre preliminarmente evidenziare che l'istanza d'interpello prodotta è da ritenere inammissibile in quanto, da un lato, non ha ad oggetto casi concreti ma possibili fattispecie che l'istante ritiene di poter incontrare (o che ha già incontrato)

nello svolgimento della propria attività, dall'altro, non sembrano sussistere obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare la questione prospettata, fornendo chiarimenti che non producono gli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

L'articolo 26, secondo comma, 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 artt. 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 rimaste infruttuose (...), il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25*”. La richiamata disposizione regola le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta il cui esercizio, diversamente dalle c.d. variazioni in aumento, ha natura facoltativa ed è limitato alle ipotesi espressamente previste.

In via generale, il diritto alla variazione di cui al secondo comma può essere esercitato qualora, a seguito di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, l'originaria operazione viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile. Il diritto alla variazione può essere, altresì, esercitato se, dall'esperimento di procedure esecutive o concorsuali alle quali abbia partecipato colui che intende avvalersi della relativa facoltà, sia derivato il mancato pagamento in tutto o in parte della relativa prestazione, in quanto rimaste infruttuose.

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. Il mancato pagamento è ininfluente, invece, nelle altre ipotesi previste dall'articolo 26, per le quali ciò che rileva è che l'operazione sia venuta meno in tutto o in parte o che se ne sia ridotto l'ammontare imponibile, a prescindere dal fenomeno finanziario del pagamento. Nelle ipotesi in cui il creditore esperisca azioni esecutive o concorsuali per recuperare il proprio credito, il diritto alla variazione presuppone che abbia avuto inizio una procedura esecutiva e che la stessa si sia conclusa infruttuosamente. Pertanto, sotto il primo profilo, è necessario che abbia avuto inizio almeno il primo atto tipico con il quale si instaura la procedura esecutiva che, per il fallimento, deve essere ravvisato nella sentenza dichiarativa, mentre per l'esecuzione individuale in forma generica, nel pignoramento, ai sensi dell'articolo 491 del codice di procedura civile. Conseguentemente, deve escludersi, con riferimento alle procedure esecutive in forma generica che la notificazione del titolo, la formazione del precetto e la sua notificazione costituiscano atti propri del processo esecutivo vero e proprio (c.f.r. circolare n. 77/E del 2000).

Sotto il secondo profilo, il diritto alla variazione è subordinato all'avvenuto accertamento dell'infruttuosità della procedura, dovendosene escludere l'insorgenza a seguito della mera pendenza della stessa. A tale fine, nell'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, con la risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155/E e con la risoluzione 18 marzo 2002, n. 89/E, le cui considerazioni devono ritenersi tutt'ora valide, nonostante le molteplici modifiche normative intervenute in materia fallimentare. In particolare, per ciò che attiene al fallimento, tale momento coincide con la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato (articolo 110 della L.F.), ovvero, in assenza del piano di riparto, con la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura (articolo 119 della L.F.) del fallimento stesso (cfr circolare n. 77/E del 2000 e risoluzione n.

89/E del 2002). Con riferimento alle procedure esecutive, invece, tale momento viene ad esistenza quando il credito del cedente o prestatore del servizio non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni dell'esecutato, ossia quando sia stata accertata e documentata dagli organi della procedura l'insussistenza di beni da assoggettare all'esecuzione.

Alla luce di quanto sopra chiarito, con riferimento ai quesiti sopra esposti, si osserva quanto segue:

Quesito sub a)

Si è dell'avviso che la semplice notificazione del titolo esecutivo e del precetto con esito negativo non valga ad integrare il presupposto, richiesto dall'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'avvenuta - infruttuosa - espropriazione forzata che, come già chiarito, ha inizio solo con il pignoramento. Qualora, dunque, alla notifica del precetto non sia seguita alcuna attività esecutiva, non può dirsi integrato il presupposto per la variazione costituito dal "*mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose*". Diversamente, nel caso in cui l'esecuzione forzata abbia avuto inizio e sia stata infruttuosamente esperita nel senso più volte chiarito, la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione sorge dal momento in cui il relativo diritto può essere fatto valere e, dunque, dal definitivo accertamento dell'infruttuosità dell'esecuzione documentato dagli organi della procedura.

Quesito sub b)

Appare dubbio che il Tribunale competente a pronunciare sentenza dichiarativa di fallimento ritenga non raggiunta la prova del credito vantato dall'istante, il quale abbia preventivamente esperito azione esecutiva individuale infruttuosa, posto che, ai sensi dell'articolo 474 del c.p.c., "*l'esecuzione forzata non può avere luogo che in virtù di un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile*", ciò che costituisce prova certa del credito vantato. Appare più probabile che l'istante abbia fatto ricorso al Tribunale competente per la dichiarazione di

fallimento senza essere munito di titolo esecutivo. In tale caso, pertanto, una volta respinta l'istanza per la dichiarazione di fallimento, poiché nessuna esecuzione può dirsi aver avuto inizio, il creditore non potrebbe variare in diminuzione l'IVA per “*mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose*”, per le stesse considerazioni espresse per il quesito sub a).

Quesito sub c)

Valgono le considerazioni espresse al punto sub a), con la conseguenza che l'istante può esercitare la variazione in diminuzione dal momento del definitivo accertamento dell'infruttuosità dell'esecuzione documentato dagli organi della procedura.

Quesito sub d)

La scrivente ritiene che, qualora il pagamento effettuato dal debitore successivamente fallito sia stato revocato ai sensi dell'articolo 67 della L.F., l'istante (terzo contraente) il quale abbia rinunciato ad insinuarsi al passivo fallimentare non può esercitare il diritto alla variazione in diminuzione dell'IVA assolta avvalendosi del presupposto che l'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...*”. Il legislatore fiscale ha, infatti, inteso subordinare il diritto alla variazione IVA all'avvenuta insinuazione al passivo fallimentare se e nella misura in cui, all'esito della procedura, il relativo credito sia rimasto in tutto o in parte insoddisfatto. Come più volte chiarito, infatti, l'azione revocatoria fallimentare determina l'assoggettamento del bene all'azione esecutiva concorsuale, senza alcuna incidenza sulla validità della convenzione negoziale revocata (Cass. Civ. sez. I, n. 11564, del 20 novembre 1997), ossia senza determinare la nullità o l'annullamento dell'atto revocato ma soltanto la sua inefficacia relativa, cioè limitata alla massa dei creditori concorsuali, che resta valido tra le parti. Analoghi effetti devono riconoscersi, ai fini IVA, anche all'azione revocatoria ordinaria disciplinata dall'articolo 2901 del codice civile. Pertanto, se il

pagamento di cui trattasi fosse stato revocato in via ordinaria, l'istante potrebbe esercitare il diritto alla variazione IVA solo dopo aver fatto valere le proprie ragioni di credito verso il debitore (eventualmente concorrendo sul ricavato dei beni che sono stati oggetto dell'atto dichiarato inefficace con le modalità previste dall'articolo 2902 c.c.), purché, all'esito dell'azione esecutiva, il credito sia rimasto insoddisfatto. Tali considerazioni si fondano sull'inidoneità dell'azione revocatoria, ordinaria e fallimentare, ad incidere sulla validità dell'atto revocato, e, dunque, ad integrare il presupposto fiscale legato al venir meno, in tutto o in parte, dell'operazione o del suo ammontare imponibile.

Quesito sub e)

Si ribadiscono le osservazioni formulate con riferimento al quesito sub a), sulla natura strumentale del titolo esecutivo e del precetto rispetto all'attività esecutiva vera e propria, che rimane attività successiva e distinta dalla precedente.

Infine, è opportuno rilevare che la variazione in diminuzione è condizionata, analogamente alle altre fattispecie disciplinate dall'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, al presupposto che per l'operazione posta in essere sia stata emessa e registrata la relativa fattura e che, una volta sorto il diritto alla variazione, questo può essere esercitato nei limiti in cui è ammesso l'esercizio del diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, con decorrenza dal momento d'insorgenza del relativo diritto, secondo quanto sopra chiarito.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.