

Risposta n. 216/2022

OGGETTO: Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento - 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 anche istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di aver maturato un credito nei confronti di un cliente, dichiarato insolvente con sentenza del /.../2020, con contestuale avvio della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento con decreto del /.../2021.

Ciò premesso, l'istante chiede se sussistano i presupposti per emettere una nota di variazione IVA in diminuzione a partire dalla data di apertura della procedura fallimentare, in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 26, comma 3-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA"), vigente a decorrere dal 26 maggio 2021.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, dopo aver ricordato che, con la circolare del 17 aprile 2000 n. 77/E, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi non rientra tra le procedure concorsuali cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 26 del decreto IVA, ritiene che, *«Per i motivi esposti nella posizione ministeriale sopra riportata ed in base alla formulazione dell'articolo 26, comma 2 del DPR n. 633/72 vigente alla data di avvio della procedura di amministrazione straordinaria, la società istante non poteva emettere una nota di variazione in diminuzione, non essendo sottoposta ad una procedura concorsuale legittimante l'esercizio di tale diritto. La procedura concorsuale che legittima l'emissione della nota di variazione in diminuzione non può che essere la dichiarazione di fallimento che, apertasi successivamente alla data del 26 maggio 2021, consente l'emissione della nota di variazione in diminuzione già dalla data di apertura della stessa, come previsto dall'articolo 26 commi 3-bis e 10-bis del Decreto IVA»*. Pertanto, l'istante sostiene che *«la nota di variazione in diminuzione possa essere emessa entro il 30 aprile 2022 e la relativa IVA possa essere detratta (i) nella liquidazione periodica IVA relativa al mese di emissione o (ii) in quella relativa ad un mese successivo all'emissione (ad esempio a giugno 2022, se registrata in tal mese) o, al più tardi, (iii) nella dichiarazione IVA relativa al 2022, da presentarsi entro il 30 aprile 2023»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26 del decreto IVA disciplina le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta il cui esercizio, diversamente dalle variazioni in aumento previste dalla medesima norma, ha natura facoltativa ed è limitato alle ipotesi espressamente previste.

La disposizione di legge in parola è stata oggetto di ripetuti interventi normativi.

Per quanto di interesse ai fini del presente interpello, il testo vigente fino al 12 dicembre 2014, al comma 2, stabilisce 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, [...] 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 circolare 17 aprile 2000, n. 77/E, dunque, in ragione della formulazione dell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, vigente *ratione temporis*, ha chiarito che *«Relativamente, poi, all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, si ritiene, in via generale, che anche tale procedura non rientri nell'ambito applicativo della nuova disposizione normativa.*

Ciò in considerazione che in detta procedura non vi è dubbio che la posizione dei creditori e il soddisfacimento dei loro crediti degrada ad elemento di secondo piano a fronte del compito specifico assegnato agli organi della procedura che è quello della continuazione e del risanamento dell'impresa».

Si osserva, tuttavia, che il comma 2 dell'articolo 26, vigente dal 13 dicembre 2014 al 26 maggio 2021, per effetto delle modifiche recate dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, contempla la possibilità di operare variazioni in diminuzione, non più solo *«per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose»* bensì anche *«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 regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese».*

Il legislatore ha inteso, dunque, introdurre tra le ipotesi che consentono l'emissione di una nota di variazione, sia l'infruttuosità derivante da una tipica

procedura concorsuale con finalità liquidatoria - satisfattiva, sia quella che risulta da accordi volti al risanamento dell'azienda, per il raggiungimento del quale si ritiene siano sacrificabili le pretese di alcuni creditori.

Al riguardo, si osserva che, l'obiettivo di conservare il patrimonio produttivo dell'impresa ancora esistente nonostante l'insolvenza è tipico della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, delineata dal decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270 (di seguito, "legge Prodi-*bis*") - oggi da integrare con le disposizioni introdotte dal decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39 (di seguito, "legge Marzano") - a cui sono ammesse le imprese che, in base all'articolo 27, comma 1, della "legge Prodi-*bis*" presentano *«concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico delle attività imprenditoriali»*, realizzabile, precisa il comma 2 del medesimo articolo, *«in via alternativa:*

a) tramite la cessione dei complessi aziendali, sulla base di un programma di prosecuzione dell'esercizio dell'impresa di durata non superiore ad un anno («programma di cessione dei complessi aziendali»);

b) tramite la ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa, sulla base di un programma di risanamento di durata non superiore a due anni («programma di ristrutturazione»)).

In questo quadro, la fisiologica continuità dell'attività aziendale fa sì che solo nel momento in cui il commissario straordinario presenta il programma previsto dall'articolo 54 della "legge Prodi-*bis*" - e lo stesso è approvato dal Ministro dello Sviluppo Economico - può determinarsi se vi sarà una ristrutturazione economico-finanziaria o invece la cessione delle attività con finalità prevalentemente liquidatoria.

A tal proposito, è utile ricordare che la procedura di *«Amministrazione straordinaria»* è contemplata nell'Allegato A al Regolamento UE n. 2015/848 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015, relativo alle procedure di insolvenza, tra le *«procedure concorsuali pubbliche, comprese le procedure*

provvisorie, disciplinate dalle norme in materia di insolvenza e in cui, a fini di salvataggio, ristrutturazione del debito, riorganizzazione o liquidazione,

a) un debitore è spossessato, in tutto o in parte, del proprio patrimonio ed è nominato un amministratore delle procedure di insolvenza,

b) i beni e gli affari di un debitore sono soggetti al controllo o alla sorveglianza di un giudice, oppure

c) una sospensione temporanea delle azioni esecutive individuali è concessa da un giudice o per legge al fine di consentire le trattative tra il debitore e i suoi creditori, purché le procedure per le quali è concessa la sospensione prevedano misure idonee a tutelare la massa dei creditori e, qualora non sia stato raggiunto un accordo, siano preliminari a una delle procedure di cui alle lettere a) o b)».

A conferma del più ampio ambito applicativo dell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, rispetto a quello delineato dalla circolare n. 77/E del 2000 - con riferimento alle procedure concorsuali riconducibili alla norma in parola, appare, altresì, utile richiamare i commi 4 e 11 dell'articolo 26 - introdotti dal comma 126 dell'articolo unico della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016), successivamente abrogati, dall'articolo 1, comma 567, lettera d), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di Bilancio 2017). Detti commi, infatti, prevedevano rispettivamente che:

«4. La disposizione di cui al comma 2 [possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione] si applica anche in caso di mancato pagamento, 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; [...]

11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a

procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi».

Detto comma 11 è stato poi recentemente trasfuso nel novello comma 10-*bis* - introdotto nell'articolo 26 del Decreto IVA dall'articolo 18, comma 1, lettera f), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-*bis*), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 - che, nell'individuare il momento in cui «*Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale*» fa espresso riferimento, oltre che alla «*data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo*» anche a quella «*del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi*», riconducendo detta procedura tra quelle concorsuali che legittimano l'emissione della nota di variazione.

Pertanto, tenuto conto delle intenzioni del legislatore, devono conseguentemente intendersi superati i chiarimenti forniti al riguardo con la citata circolare 17 aprile 2000, n. 77/E, che, in ragione della formulazione dell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, vigente *ratione temporis*, escludeva, invece, l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'ambito applicativo dell'articolo 26 del decreto IVA.

Tanto premesso, si rammenta che il diritto alla variazione veniva subordinato dall'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, nella versione vigente *ante* 26 maggio 2021, alla "infruttuosità" delle procedure concorsuali o esecutive. Con diversi documenti di prassi (cfr. per tutti la già citata circolare n. 77/E del 2000 e la circolare 7 aprile 2017, n. 8/E) è stato 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.

L'articolo 18 del già citato Decreto Sostegni-*bis*), con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso, ha introdotto modifiche sostanziali alla disciplina delle variazioni in diminuzione dell'imponibile IVA o dell'imposta dovuta, disponendo che nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali non si debba più attendere la conclusione delle stesse.

Più nello specifico, dal comma 2 dell'articolo 26 del decreto IVA è stato eliminato - ad opera dell'articolo 18, comma 1, lettera a), del Decreto Sostegni-*bis* - il riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del debitore (cessionario del bene o committente del servizio) *«a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato [...] ovvero di un piano attestato [...] pubblicato nel registro delle imprese»*, le quali sono state fatte oggetto della specifica disciplina dettata dal nuovo comma 3-*bis* dello stesso articolo 26.

Il nuovo comma 3-*bis* - introdotto nell'articolo 26 del Decreto IVA dall'articolo 18, comma 1, lettera b), del Decreto Sostegni-*bis* - prevede che *«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».

Ciò detto, con riguardo al caso oggetto di interpello, in cui la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (iniziata *ante* 26 maggio 2021) è stata convertita in fallimento (apertosi *post* 26 maggio 2021), al fine di stabilire se possa trovare applicazione l'attuale formulazione dell'articolo 26 del

decreto IVA, piuttosto che quella vigente *ante* 26 maggio 2021, occorre stabilire se con il fallimento si sia aperta una nuova procedura concorsuale.

Al riguardo si osserva che, la conversione di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi in fallimento può essere disposta *«in qualsiasi momento nel corso della procedura»* se *«risulta che la stessa non può essere utilmente proseguita»* (articolo 69 della legge Prodi-*bis*); ovvero anche alla naturale scadenza del programma scelto di recupero dell'equilibrio economico delle attività imprenditoriali *«a) quando, essendo stato autorizzato un programma di cessione dei complessi aziendali, tale cessione non sia ancora avvenuta, in tutto o in parte, alla scadenza del programma, salvo quanto previsto dall'art. 66;*

b) quando, essendo stato autorizzato un programma di ristrutturazione, l'imprenditore non abbia recuperato la capacità di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni alla scadenza del programma» (articolo 70 della legge Prodi-*bis*).

Più nello specifico, con riferimento all'ipotesi di conversione in fallimento, la normativa di riferimento dispone che:

- i termini normativamente stabiliti per l'esercizio delle azioni revocatorie si computano a decorrere dalla dichiarazione dello stato di insolvenza - prodromica all'avvio della procedura di amministrazione straordinaria - anche in tutti i casi di conversione della procedura in fallimento (articoli 49 della legge Prodi-*bis* e 6 della legge Marzano);

- *«I crediti sorti per la continuazione dell'esercizio dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore sono soddisfatti in prededuzione a norma dell'art. 111, primo comma, n. 1), della legge fallimentare, anche nel fallimento successivo alla procedura di amministrazione straordinaria»* (articolo 52 della legge Prodi-*bis*);

- a seguito di conversione *«L'accertamento dello stato passivo, se non esaurito, prosegue sulla base delle disposizioni della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza»* (articolo 71 della legge Prodi-*bis*).

Dalla lettura delle disposizioni normative richiamate emerge la sostanziale

continuità tra la fase di amministrazione straordinaria e quella fallimentare, sicché non sembra potersi ravvisare, al momento della conversione, l'avvio di una nuova procedura concorsuale.

Orbene, nel caso oggetto di interpello l'istante riferisce che la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi è stata disposta con decreto del 14 gennaio 2020, ovvero prima del 26 maggio 2021, mentre solo dopo, con decreto del 16 dicembre 2021, la procedura in parola è stata convertita in fallimento.

Per quanto sopra chiarito, non potendosi ravvisare con la conversione in fallimento l'avvio di una nuova procedura concorsuale, ma piuttosto la continuazione della precedente procedura, trova applicazione la formulazione dell'articolo 26 del decreto IVA, nella versione vigente *ante* 26 maggio 2021, con la conseguenza che l'istante sarà legittimato ad emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare, nell'ipotesi di esito infruttuoso.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)