

Risposta n. 340/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Note di variazione ex articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente, in sintesi, di essere una società parte di un più ampio gruppo che, dopo varie vicissitudini, in data [...] 2020 ha sottoscritto un accordo di ristrutturazione dei propri debiti, omologato dal competente tribunale il [...] 2020.

«Successivamente all'omologa e prima del 31.12.2020, taluni dei creditori chirografari, in ragione degli accordi sottoscritti, che, come più sopra detto, hanno previsto modalità di pagamento a saldo e stralcio, hanno già proceduto all'emissione e alla trasmissione nei confronti della società istante, delle note di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 2 del D.P.R. 633/1972, per il recupero dell'IVA afferente alla parte di credito "falcidiata". Altri fornitori aderenti all'accordo, invece, non hanno ancora fatto pervenire la nota di variazione ma ci si aspetta possano emetterla a seguito dell'integrale pagamento del credito "falcidiato"».

Alla luce di tale elemento e delle incertezze interpretative riscontrate in merito al

corretto comportamento da tenere in ipotesi di note di variazione emesse a seguito di accordi di ristrutturazione dei debiti, l'istante pone i seguenti dubbi:

«PRIMO QUESITO

In primo luogo, con preciso riferimento alla fattispecie dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis della L.F., la società istante chiede di sapere quale sia il dies a quo a partire dal quale i propri creditori, in quanto aderenti agli accordi di ristrutturazione medesimi, possono legittimamente procedere all'emissione della nota di variazione per il recupero dell'IVA riconducibile alla quota di credito oggetto di stralcio.

SECONDO QUESITO

In considerazione dell'ormai acclarata perequazione degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis della L.F. alla definizione di "procedura concorsuale", si chiede conferma circa l'assenza di obblighi, in capo alla società istante, di versamento, in favore dell'Erario, dell'IVA esposta nelle note di variazione emesse dai propri creditori in ragione degli stralci accordati.

TERZO QUESITO

Si chiede di sapere se la società istante possa ritenersi esonerata dall'obbligo di registrazione delle note di variazione conseguenti agli stralci previsti negli accordi di ristrutturazione nel caso in cui i documenti di rettifica risultino emessi prima del decorso del dies a quo di cui al primo quesito, ovvero dopo il decorso del termine previsto dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

QUARTO QUESITO

Tenuto conto che la società istante ha già ricevuto, da parte di alcuni dei propri creditori falcidiati, delle note di variazione che - prudenzialmente data l'incertezza normativa allo stato esistente in materia - sono state regolarmente registrate facendo altresì concorrere l'IVA a debito in esse esposte nelle proprie liquidazioni IVA periodiche, si chiede di sapere, una volta appurata la dispensa dall'obbligo di versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario, quale sia la modalità con cui tale

IVA potrà legittimamente essere recuperata».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, in riferimento ai quesiti formulati, seguendone la numerazione proposta, l'istante ritiene che:

1) *«nell'ambito degli accordi di ristrutturazione il dies a quo a decorrere dal quale ciascun creditore potrà legittimamente procedere all'emissione della nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, coincida con il giorno in cui il credito ad esso afferente (così come rimodulato in forza dello stralcio contenuto nell'accordo sottoscritto) potrà ritenersi **integralmente saldato**, non rilevando, a tal fine, il pagamento di singole rate.*

Laddove l'accordo di ristrutturazione - come nel caso di specie - preveda formule di pagamento a saldo e stralcio accompagnate da modalità di pagamento rateale degli importi definiti - e con durata delle rateizzazioni diverse da creditore a creditore - si ritiene, quindi, che il dies a quo di cui sopra verrà a decorrere solo dal giorno in cui ciascun creditore avrà incassato l'ultima delle rate di pagamento previste nell'accordo [...]]»;

2) *«In considerazione dell'evoluzione giurisprudenziale intervenuta in tema di qualificazione giuridica della natura degli accordi di ristrutturazione del debito, appare oramai assodato come questi ultimi vadano correttamente collocati, a tutti gli effetti, nel novero delle procedure concorsuali.*

*[...] si ritiene, pertanto, che la società istante, seppur tenuta alla registrazione, nei registri IVA, delle note di variazione emesse dai propri fornitori a seguito dell'omologa degli accordi di ristrutturazione che hanno comportato il parziale stralcio dei debiti commerciali, **non sia anche obbligata a riversare all'Erario l'IVA esposta nei predetti documenti di rettifica atteso che, proprio con l'omologazione dell'accordo di ristrutturazione, la società istante ha di fatto estinto ogni***

obbligazione di data anteriore»;

3) «*non debba procedere alla registrazione delle note di variazione emesse dai propri creditori per effetto degli stralci previsti negli accordi:*

- sia nel caso in cui i documenti rettificativi vengano emessi in anticipo rispetto al dies a quo di cui al primo quesito;

- sia nel caso in cui i documenti rettificativi vengano emessi dopo il decorso del termine di cui all'art. 19, comma 1 del D.P.R. 633/1972.

In entrambi i casi, infatti, la nota di variazione risulterebbe emessa da parte del creditore in un momento diverso (rispettivamente antecedente e successivo) rispetto a quello in cui il diritto alla detrazione può intendersi effettivamente sorto.

Nei casi, quindi, di emissione della nota di variazione al di fuori dell'intervallo temporale decorrente dal dies a quo di cui al primo quesito, ed il termine di cui all'art. 19, comma 1, si ritiene che la società istante possa legittimamente non procedere alla registrazione della nota di variazione nei propri registri IVA non dovendo, tantomeno, far concorrere l'imposta all'interno delle proprie liquidazioni mensili (e ciò anche nel caso in cui codesto Ufficio non dovesse avvallare la soluzione interpretativa formulata in ordine al secondo quesito)»;

4) «*Tenuto conto che il parere dell'Agenzia in ordine ai quesiti formulati nella presente istanza di interpello difficilmente potrà intervenire prima della scadenza per l'invio della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2020 (anno di ricevimento delle note di variazione), si ritiene che la società istante potrà legittimamente recuperare l'IVA a debito erroneamente inclusa nelle liquidazioni periodiche mediante presentazione di una dichiarazione IVA "a favore". Tale dichiarazione integrativa verrebbe compilata omettendo l'inserimento degli imponibili riconducibili alle note di variazione, determinando, di conseguenza, l'esposizione di una minore IVA a debito che, in ultima istanza, condurrà alla liquidazione di un credito IVA annuale più elevato rispetto a quello esposto nella dichiarazione rettificata (tale differenza corrisponderà, per l'appunto, all'IVA esposta nelle note di*

variazione ricevute nel 2020 da ricondurre agli stralci previsti negli accordi di ristrutturazione)».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) dispone: «2. *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, [...] per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o 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 medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese [...], 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.*

[...] 5. 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. [...]».

Con specifico riferimento all'accordo di ristrutturazione dei debiti, previsto dall'articolo 182-*bis* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare, sinteticamente "L.F."), è già stato osservato come lo stesso «*consente all'imprenditore in stato di crisi di chiedere l'omologazione di un accordo stipulato con i creditori rappresentanti almeno il 60 per cento dei crediti, la cui attuabilità sia attestata da una relazione redatta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), della legge fallimentare, con particolare riferimento alla sua*

idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori che sono rimasti estranei.

Il carattere contrattuale dell'accordo vincola, infatti, solo i creditori che vi abbiano aderito e non consente che la volontà negoziale espressa sacrifichi le ragioni dei creditori dissenzienti, che conservano il diritto a essere soddisfatti per intero e alle scadenze previste.

Con tale istituto il legislatore ha dunque inteso riconoscere e valorizzare il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa, prevedendo una procedura che consente al debitore e a una maggioranza qualificata dei creditori di regolare consensualmente le modalità di pagamento del debito mediante un accordo la cui efficacia è garantita dal provvedimento di omologazione del tribunale.

Ciò premesso, va detto che negli accordi di ristrutturazione dei debiti

- viene meno il carattere della concorsualità perché l'accordo non coinvolge la generalità dei creditori ma solo la parte di essi che presta adesione all'accordo;

- manca il carattere dell'ufficialità, perché mentre le procedure concorsuali si aprono con un procedimento che coinvolge l'autorità pubblica, negli accordi di ristrutturazione il giudizio di omologa del tribunale non rileva ai fini del perfezionamento e dell'efficacia dell'impegno, ma interviene per rendere irrevocabili gli atti posti in esecuzione dell'accordo omologato» (così la risposta n. 414 del 11 ottobre 2019 pubblicata nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli).

Dal quadro normativo succintamente tratteggiato si evince come, pur in un contesto di crescente valorizzazione dell'istituto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti da parte del legislatore (si veda, in questo senso, anche il decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 in vigore dal prossimo 1° settembre 2021) e di un suo progressivo avvicinamento alle "procedure concorsuali", permangono significative differenze e peculiarità.

Tra queste, merita ricordare la possibilità in capo al cedente/prestatore di

emettere una nota di variazione in diminuzione senza dover attendere l'acclarata finale infruttuosità della procedura (secondo quanto avviene, invece, nelle "ordinarie" procedure concorsuali), ma a fronte della mera omologazione dell'accordo da parte del tribunale competente.

Peraltro, in ordine alla procedura di variazione ai sensi del citato articolo 26, comma 2, del decreto IVA, la circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, al paragrafo 1.5, ha precisato che *«per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.*

In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalle successive risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009)».

Il "presupposto per operare la variazione in diminuzione" coincide, in questo caso, con l'omologazione dell'accordo *ex* articolo 182-*bis* L.F..

Emessa tempestivamente la nota, l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento del cedente/prestatore (ossia, ipotizzando una nota emessa nel 2020, la dichiarazione 2021 relativa al periodo d'imposta 2020 [si vedano, in questo senso, le indicazioni già fornite nelle risposte n. 192, pubblicata il 24 giugno 2020 e n. 119 pubblicata il 17 febbraio 2021 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli]).

Quanto al cessionario/committente, a fronte della tempestiva emissione della

nota di variazione in diminuzione - si ricorda che la nota emessa decorsi i termini di cui al combinato disposto degli articoli 26, comma 2, e 19, comma 1, del decreto IVA «*non legittima l'emittente alla detrazione e non obbliga alla registrazione chi la riceve*», mentre non ha «*alcuna rilevanza ai fini del diritto alla detrazione la data di ricezione della nota di variazione*» (cfr. la risposta n. 113 pubblicata il 18 dicembre 2018 nella già richiamata sezione del sito dell'Agenzia) - è stato più volte affermato che, *ex* articolo 26, comma 5, del decreto IVA, gli organi della procedura concorsuale «*sono tenuti ad annotare nel registro Iva la corrispondente variazione in aumento; tale adempimento, tuttavia, non determina l'inclusione del relativo credito IVA vantato dall'Amministrazione nel riparto finale, ormai definitivo, ma consente di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis. Per quanto sopra, non sussistendo il debito a carico della procedura, il curatore fallimentare non è tenuto ad ulteriori adempimenti (cfr. ris. n. 155 del 2001)*» (così la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, ma, parimenti, i documenti prassi, anche in tema di concordato preventivo, richiamati nella citata risposta n. 113 del 2018).

Tuttavia, va qui ribadito che tale indicazione, la quale costituisce eccezione alle regole generali, non vale in riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti, i quali si distinguono da una "ordinaria" procedura concorsuale, non risultando ad ora vincolanti per i creditori rimasti ad essi estranei, né prevedendo limitazioni all'attività gestoria del soggetto in crisi.

In presenza di tali accordi il debitore ha dunque l'obbligo, non solo di registrare la nota di variazione in diminuzione regolarmente emessa, ma anche di procedere al riversamento della relativa imposta all'Erario, senza attendere l'adempimento finale degli accordi stessi (cfr., in questo senso, già in precedenza la circolare 8 aprile 2016, n. 12/E, nonché la risposta n. 110 pubblicata il 17 dicembre 2018 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia).

Alla luce di quanto sopra, seguendo la numerazione dei quesiti posti dall'istante:

1) non può condividersi la soluzione interpretativa prospettata, dovendo individuarsi il *dies a quo* a decorrere dal quale ciascun creditore può legittimamente procedere all'emissione della nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA in quello di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti;

2) va negato che a fronte di note di variazione regolarmente emesse il cessionario/committente sia tenuto alla sola registrazione delle stesse, dovendo invece procedere anche al riversamento della relativa imposta all'Erario;

3) fatta salva l'eventualità in cui ricorra una delle ulteriori ipotesi indicate nell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, il cessionario/committente è invece esonerato dall'obbligo di registrazione delle note conseguenti agli stralci previsti negli accordi di ristrutturazione nel caso in cui i documenti di rettifica risultino emessi prima del decorso del *dies a quo* di cui al primo quesito, ovvero dopo il decorso del termine previsto dall'articolo 19, comma 1, del decreto IVA;

4) stante il comportamento sinora prudenzialmente tenuto dall'istante - conforme agli obblighi di versamento dell'imposta - non sussiste IVA che lo stesso debba recuperare.

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)