

Risposta n. 107

OGGETTO: IVA - Stralcio debiti di importo residuo sino a mille euro - Articolo 4 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 - Note di variazione

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

QUESITO

ALFA (in seguito "Alfa", "Società" o "Istante") riferisce di essere una società che gestisce i servizi inerenti alla raccolta, al trasporto e allo smaltimento dei rifiuti urbani e per gli anni 2006, 2007 e 2008 si è occupata altresì per conto del medesimo Comune dell'applicazione e della riscossione della Tariffa ai sensi dell'articolo 49, commi 9 e 13, del D.lgs. 22/1997 (c.d. T.I.A.).

La TIA richiesta è stata assoggettata a IVA con applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento prevista dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA").

Nello specifico, per quegli anni la Società rappresenta di aver emesso a carico degli utenti una fattura composta dalla Tariffa e dalla relativa IVA, assolvendo al contempo all'obbligo di pagamento del tributo che veniva versato all'Erario all'atto dell'emissione.

La riscossione della Tariffa nei confronti degli utenti morosi veniva successivamente affidata all'Agenzia delle entrate Riscossione (già Equitalia), che per gli anni 2006, 2007 e 2008 aveva, dunque, preso in carico ruoli per euro 19.069.911,54.

Il 24 ottobre 2018, è stato emanato il decreto legge n. 119 del 2018 che all'articolo 4 ha previsto lo stralcio automatico dei debiti fino a 1.000 euro affidati all'Agente della riscossione dal 2000 al 2010.

Conseguentemente, l'Agenzia delle entrate Riscossione ha annullato anche i carichi affidati ad ALFA.

L'Istante è venuto a conoscenza dell'automatico annullamento dei carichi nell'aprile del 2019 in seguito alla comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate Riscossione.

Dal suddetto annullamento automatico emerge, quindi, per la Società un credito di euro 398.417,09 corrispondente all'IVA sulla TIA anticipata all'Erario all'atto dell'emissione della fattura e non più recuperata.

Ciò posto, ALFA chiede se:

1) l'annullamento del credito per effetto di una disposizione normativa (articolo 4, d.l. 119/2018) rientri tra le ipotesi contemplate dall'articolo 26, del Decreto IVA e, di conseguenza, se gli sia consentito emettere una nota di variazione in diminuzione ed esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA con la dichiarazione IVA 2020 da presentarsi entro il 30 aprile 2020;

2) in considerazione del fatto che lo stralcio delle posizioni è avvenuto a opera di una legge, sia possibile emettere un'unica nota di variazione riepilogativa dell'IVA da rettificare ed evitare altresì la comunicazione a tutti i clienti;

3) dal un punto di vista delle imposte dirette, l'annullamento dei carichi generi una sopravvenienza passiva deducibile dal reddito di esercizio chiuso al 31/12/2019 da indicare nella dichiarazione dei redditi del periodo (Modello Redditi SC 2020) da presentarsi entro il 30 settembre 2020;

4) in caso di risposta negativa ai quesiti di cui ai numeri 1) e 2), sia comunque possibile presentare istanza di rimborso della maggiore IVA versata ai sensi dell'articolo 21, D.lgs. n. 546 del 1992.

L'incertezza nella fattispecie è ascrivibile a un annullamento *ex lege* di un credito non disciplinato nelle sue conseguenze e all'assenza - sul punto - di circolari o risoluzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che i suddetti quesiti debbano essere risolti nel modo che segue.

Con riferimento al quesito 1), il legislatore ha disciplinato le modalità attraverso cui i soggetti passivi possono rettificare le fatture precedentemente emesse qualora la base imponibile di un'operazione diminuisca per qualsiasi ragione. Invero, in base all'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA la facoltà di emettere una nota di variazione può essere esercitata in conseguenza di una "*dichiarazione di nullità*" o di "*annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili*".

Secondo l'Agenzia delle entrate, l'utilizzo di quest'ultima espressione "*e simili*" consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venire meno in tutto o in parte (Cfr. risoluzioni nn. 42/E del 17 febbraio 2009 e 85/E del 31 marzo 2009).

Considerato dunque l'estensione della portata normativa, l'Istante ritiene che anche l'annullamento *ex lege* dei ruoli relativi alla TIA possa costituire il presupposto al verificarsi del quale operare la variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA.

Se le suddette argomentazioni sono corrette, e considerato che la comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate Riscossione in merito allo stralcio dei crediti affidati è avvenuta nell'aprile 2019, la Società emetterà la relativa nota di variazione ed

eserciterà la detrazione dell'IVA per complessivi euro 398.417,09 nella dichiarazione annuale IVA per l'anno 2019 (circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, par. 1.5).

In merito al quesito 2), nel prevedere la facoltà per il contribuente di recuperare la maggiore IVA versata, l'articolo 26, commi 2 e 5, del Decreto IVA disciplina le modalità per il recupero (rinviando all'articolo 19) e sancisce l'obbligo di registrazione dell'operazione sia per il cedente/prestatore (a norma dell'articolo 25) sia per il cessionario/committente (a norma degli articoli 23 e 24).

La procedura di variazione, infatti, è simmetrica giacché all'aumento dell'imposta a credito di un soggetto corrisponde un aumento di uguale ammontare dell'imposta a debito per l'altro soggetto e, allorquando la rettifica dell'operazione riguardi esclusivamente due soggetti passivi IVA, il recupero da parte del cedente o prestatore dell'eventuale maggiore imposta versata impone al cessionario o committente di attivarsi a sua volta, incrementando il proprio debito in proporzione all'importo della detrazione non più spettante ed effettuando la relativa registrazione.

Questa procedura ha lo scopo di assicurare il principio di neutralità dell'IVA, ripristinando dunque le posizioni di credito/debito che le due parti hanno originariamente maturato nei confronti dell'Erario.

Il legislatore tuttavia non ha previsto regole precise in ordine alla documentazione da emettere, ma è l'Amministrazione finanziaria che nel tempo e in relazione alle varie fattispecie prospettate dai contribuenti ha dettato precise indicazioni sulla redazione delle note di variazione (risoluzioni nn. 45/E del 7 aprile 2005, 42/E del 17 febbraio 2009 e 85/E del 31 marzo 2009).

In via generale, il contribuente emette una nota di variazione, collegata alla fattura originaria, che solitamente assume il medesimo aspetto di quest'ultima e ne riporta i medesimi contenuti, ma con l'indicazione degli importi a credito anziché a debito. La nota di variazione così redatta viene poi notificata al cliente che procede nel modo già spiegato.

Questa prassi, ad avviso di ALFA, può non essere seguita laddove la rettifica

dell'imponibile e della conseguente imposta interviene per effetto di un provvedimento legislativo valido *erga omnes*.

Peraltro, nell'ipotesi in cui dovesse emettere singole note di variazione, l'Istante dovrebbe rintracciare migliaia di utenti destinatari dell'annullamento dei carichi pendenti, sopportando costi oltremodo gravosi legati all'inserimento delle anagrafiche nel sistema di generazione delle note di credito e all'invio a mezzo il servizio postale delle stesse note di variazione nelle ipotesi in cui i clienti non fossero in possesso di un indirizzo di posta elettronica certificata.

Al riguardo, la Corte di Giustizia dell'UE ha espresso un principio per il quale gli oneri imposti al contribuente non devono eccedere quanto necessario a garantire l'esatta riscossione dell'imposta e a evitare evasioni.

Con la sentenza 15 maggio 2014, causa C-337/13, la Corte di Giustizia ha infatti precisato che gli Stati membri godono di una certa discrezionalità nel fissare le condizioni e le formalità da rispettare per l'emanazione delle note di variazione, che sebbene giustificabili alla luce del rischio di evasione, non possono comunque eccedere quanto necessario a tale giustificazione, pena la violazione dei principi di neutralità e di proporzionalità in ambito IVA (in tal senso anche Id., 3 settembre 2014, causa C-589/12 e Id., 3 luglio 1997, causa C-330/95).

Nel caso concreto, l'Istante ritiene di poter emettere un'unica nota di variazione riepilogativa dell'importo dell'IVA da recuperare senza che ciò comporti alcun rischio di evasione, dal momento che lo stralcio dei ruoli non consegue alla volontà delle parti ma a un provvedimento legislativo. Per questa stessa ragione, ritiene di poter altresì evitare la comunicazione della variazione ai clienti.

In altri termini, l'emissione di un'unica nota di variazione in diminuzione e l'assenza di comunicazione di detta variazione ai clienti potrebbe essere consentita nel caso di specie dal momento che:

- la Società garantisce comunque il corretto recupero dell'IVA a suo tempo versata;

- non vi è alcun rischio per l'Erario dal momento che i clienti morosi sono a conoscenza dello stralcio delle posizioni debitorie avvenuta per effetto di una norma pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

Se infatti è vero che l'emissione di una nota di variazione assicura il rispetto del principio di neutralità dell'IVA, nel senso che al diritto alla detrazione in capo a colui che emette la nota di variazione corrisponde l'obbligo per chi la riceve di iscriverne l'imposta a debito, è altrettanto vero che la mancata comunicazione nel caso di specie non altera detto principio.

Peraltro, nel caso di crediti nei confronti di consumatori finali, l'emissione della nota di variazione non avrebbe comunque comportato in capo al cliente l'obbligo di effettuare una registrazione "inversa".

Nell'ipotesi di crediti nei confronti dei soggetti passivi IVA, invece, il cliente è al corrente dello stralcio avvenuto per una specifica previsione di legge la cui conoscenza da parte di tutti i destinatari è assicurata, innanzitutto, dalla pubblicazione della stessa in Gazzetta Ufficiale.

Ne consegue che, indipendentemente dalla comunicazione da parte dell'Istante della nota di variazione, il cliente aveva l'obbligo di registrare la variazione stessa a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24 del Decreto IVA, e di incrementare il proprio debito IVA in misura corrispondente all'importo della detrazione non più spettante per effetto dello stralcio.

Da ultimo, l'Agenzia delle entrate Riscossione conosce tutti i suddetti contribuenti (curandone la riscossione dei debiti) nell'eventualità in cui l'Ufficio volesse effettuare un controllo delle loro posizioni al fine di verificare se hanno correttamente registrato le sopravvenienze attive e versato l'IVA indebitamente detratta.

Riguardo al quesito 3), ai fini delle imposte dirette, in base all'articolo 101, comma 5, del TUIR, la deducibilità di una perdita su crediti è ancorata a criteri di certezza e precisione idonei a provare l'inesigibilità del credito.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in generale, la deducibilità dal reddito d'impresa è ammissibile quando la perdita su crediti è divenuta definitiva, ossia nell'ipotesi in cui si possa escludere l'eventualità che in futuro il creditore riesca a realizzare, anche parzialmente la propria pretesa creditoria (cfr. circolari nn. 39/E del 10 maggio 2002 e 26/E del 1° agosto 2013). Secondo l'Istante, nel caso concreto, non vi è dubbio che l'annullamento *ex lege* dei crediti inferiori a 1.000 euro dei ruoli 2007, 2008 e 2009 relativi alle fatture TIA per gli anni 2006, 2007 e 2008, integri gli elementi certi e precisi ai fini della deducibilità della perdita su crediti che ne è derivata, non essendo evidentemente più in discussione la recuperabilità degli stessi. Tale perdita potrà essere dedotta dal reddito dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, da far valere nella relativa dichiarazione dei redditi (Mod. Redditi SC 2020).

A questo proposito, la Società precisa che l'articolo 4 del d.l. n. 119 del 2018 stabiliva per gli enti creditori la possibilità di adeguare le proprie scritture contabili, sulla base dell'elenco trasmesso dall'agente della riscossione, entro la data del 31 dicembre 2019.

Con riferimento infine al quesito 4), nell'ipotesi in cui la risposta ai quesiti di cui ai nn. 1 e 2 fosse negativa, ALFA ritiene percorribile in alternativa l'istanza di rimborso da attivarsi ai sensi dell'articolo 21, comma 2, D.lgs. n 546 del 1992.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 4, comma 1, del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, dispone che: "*I debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore del presente decreto, fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorché riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta*

di cui all'articolo 3 [n.d.r. definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione], sono automaticamente annullati. L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili. Ai fini del conseguente scarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati l'elenco delle quote annullate... Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Gli enti creditori, sulla base dell'elenco trasmesso dall'agente della riscossione, adeguano le proprie scritture contabili entro la data del 31 dicembre 2019, tenendo conto degli eventuali effetti negativi già nel corso della gestione e vincolando allo scopo le eventuali risorse disponibili alla data della comunicazione".

La disposizione normativa in commento dispone la cancellazione automatica dei debiti di importo residuo sino a mille euro - con le caratteristiche ivi previste - senza alcuna richiesta in tal senso da parte dei debitori e dell'ente creditore. Si tratta in sostanza di una cancellazione *ex lege* per effetto della quale il creditore ha tempo sino al 31 dicembre 2019 per adeguare le proprie scritture contabili.

Ai fini IVA, si ricorda che successivamente all'emissione e alla registrazione della fattura attiva, la possibilità di effettuare la rettifica dell'imposta è disciplinata dall'articolo 26 del Decreto IVA, che recepisce l'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

In particolare, il paragrafo 1 dell'articolo 90 citato prevede che: "*In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri*".

Il comma 2 del citato articolo 26 riconosce al cedente o prestatore il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25 del Decreto IVA, quando l'operazione viene meno in tutto o in parte

"in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili" nonché "per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose".

L'esercizio del diritto alla detrazione a seguito dell'emissione della nota di variazione è ovviamente consentito entro i termini individuati dall'articolo 19 del Decreto IVA ossia *"al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"* (cfr. circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E).

Già con la risoluzione 31 marzo 2009, n. 85/E, la scrivente ha avuto modo di chiarire che *"il citato articolo 26, secondo comma, riferendosi anche alle figure "simili" alle cause "di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione", consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile; ciò che conta, difatti, è che la variazione e la sua causa siano registrate a norma degli articoli 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 42/E del 2009; Cassazione 6 luglio 2001, n. 9195)".*

Nel caso in esame, per espressa disposizione di una normativa speciale sopravvenuta (articolo 4, comma 1, d.l. n. 119 del 2018), l'operazione, per la quale era stata originariamente emessa fattura, viene meno in tutto o in parte a causa del venir meno in tutto o in parte del prezzo dovuto, corrispondente al debito di importo residuo fino a mille euro.

Considerato che la detrazione dell'imposta è consentita entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2019, la preventività rispetto a questo termine può ritenersi rispettata a condizione che la nota di variazione in diminuzione sia emessa al massimo entro il termine ultimo di presentazione della dichiarazione IVA 2020, ora prorogato dal 30 aprile al 30 giugno 2020 per effetto dell'articolo 62, commi 1 e 6, decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, che ha sospeso gli adempimenti in scadenza nel periodo compreso tra il 18 marzo 2020 e il 31 maggio

2020.

Al fine di conformarsi al presente parere, resta ferma la possibilità per il Contribuente di correggere la dichiarazione IVA 2020 eventualmente già presentata entro i termini di cui all'articolo 8, comma 6-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

In merito alle modalità di emissione della nota di credito si ritiene ragionevole l'emissione di un'unica nota di variazione riepilogativa di tutte le operazioni stralciate *ex lege*.

Al riguardo infatti l'articolo 4 del d.l. n. 119 del 2018 prevede che detto scarico avvenga "*senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore*". Ciò ovviamente in considerazione del fatto che potrebbe essere gravoso per il creditore rintracciare ogni singolo debitore, essendo oramai trascorsi oltre dieci anni dall'iscrizione al ruolo. La disposizione normativa in commento, inoltre, dispone la cancellazione automatica dei debiti in questione, senza alcuna richiesta in tal senso da parte dei debitori e dell'ente creditore, ferma restando la possibilità per il debitore di controllare l'avvenuto stralcio consultando la sua posizione personale *on line* oppure rivolgendosi agli uffici competenti così da poter rettificare l'eventuale detrazione dell'IVA a suo tempo effettuata.

Con riferimento infine alle imposte dirette, si rammenta che l'articolo 101, comma 5, del TUIR dispone che "*le perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'art. 106, sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi*".

L'articolo 4, comma 1, del D.L. n. 119 del 2018 garantisce la sussistenza del presupposto della definitività della perdita e la comunicazione da parte dell'agente della riscossione delle quote annullate ne garantisce allo stesso tempo la certezza e la precisione.

Pertanto, sulla base di quanto sopra esposto, con riferimento al caso in esame, si ritengono integrati i presupposti per la deducibilità della perdita su crediti di cui all'articolo 101, comma 5, del TUIR.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)