

Risposta n. 100/2022

OGGETTO: Note di variazione IVA - Individuazione della procedura di liquidazione coatta amministrativa cui si riferisce la legge fallimentare - Articolo 15 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98.

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Nell'esercizio della propria attività d'impresa l'istante ha effettuato forniture a due consorzi - [BETA] ed [GAMMA], quest'ultimo incorporato nel primo nel giugno 2016 - risultando creditrice *«per la somma complessiva di Euro. [...], in linea capitale, relativamente alle fatture emesse e regolarmente registrate ex art. 23 D.P.R. n. 633/72»*.

A seguito di alterne vicende, da ultimo, *«in forza dell'art. 15 commi 1 e 5 bis D.L. 98/11, convertito con modificazioni dalla Legge 15.07.2011 n. 111, è stata avviata, con Delibera della Giunta Regionale n. [...] del [...] 2021, una nuova procedura di Liquidazione Coatta Amministrativa a carico del [BETA]»*.

Considerato che sarebbe *«interesse dell'istante recuperare l'importo IVA incorporato nel credito relativo a tale procedura concorsuale (L.C.A. di [BETA] n.*

[...] del [...] 2021) [...], si osserva come la procedura di liquidazione coatta amministrativa di [BETA] non sia quella prevista e disciplinata dalla Legge Fallimentare (R.D. n. 13.03.1942 n. 267), ma sia stata avviata in forza di diversa legge speciale, ovvero dell'art. 15 commi 1 e 5 bis D.L. n. 98/11 (convertito con modificazioni dalla Legge 15.07.2011 n. 111).

- Tale circostanza sembrerebbe in contrasto con quanto previsto dalla Circolare Ministeriale n. 77/E del 17.04.2000.

- Invero, nella parte in cui vengono precisati i momenti a partire dai quali risulta consentita l'emissione della nota di variazione ex art. 26, la Circolare richiama espressamente le varie tipologie di procedure concorsuali disciplinate dalla Legge Fallimentare (R.D. n. 13.03.1942 n. 267) (punto 2 a).- Quanto sopra, potrebbe far pensare all'intenzione di voler circoscrivere la recuperabilità dell'IVA solo ed esclusivamente nell'ambito di tali procedure, con esclusione di quelle non richiamate».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, alla luce «di un'interpretazione sistematica della materia», l'istante ritiene di poter «emettere nota di variazione ex art. 26 D.P.R. n. 633/72, così come modificato dall'art. 18 D.L. 25.05.21 n. 73, a seguito dell'apertura della procedura di liquidazione coatta amministrativa di [BETA] di cui al provvedimento emesso dalla Giunta Regionale n. [...] del [...] 2021, in forza dell'art. 15 commi 1 e 5 bis D.L. n. 98/11».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'ottica di una più stretta aderenza ai principi affermati dalla giurisprudenza unionale, il legislatore italiano ha recentemente modificato l'articolo 26 del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) in tema di variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

Commentando le novità recate sul punto dal decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 (si veda, in particolare, l'articolo 18), la scrivente ha già chiarito che *«il comma 2 dell'articolo 26 del Decreto IVA prevede le ipotesi in relazione alle quali il cedente del bene o prestatore del servizio può effettuare variazioni in diminuzione della base imponibile e della conseguente imposta, senza specifici limiti di tempo, con riferimento a operazioni per le quali abbia già emesso fattura con addebito di IVA. [...] Il nuovo **comma 3-bis** - introdotto nell'articolo 26 del Decreto IVA [...] - prevede che la disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:*

- per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della legge fallimentare e i piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge fallimentare (lettera a); [...]

*Più specificamente, qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi **3-bis e 10-bis**, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l'esito), ossia la data:*

- della sentenza dichiarativa del fallimento;

- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;» (così la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021 in relazione alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del d.l. n. 73).

Sul punto vale osservare che la liquidazione coatta amministrativa cui ci si riferisce, sia in base al disposto letterale dell'articolo 26 del decreto IVA, sia in ragione del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. "legge fallimentare" o "l.f.") - che rimette comunque alla legislazione speciale di settore la determinazione dei casi in cui tale

procedura può avere corso, il relativo *iter* ed i soggetti cui la stessa si applica (cfr., ad esempio, l'articolo 2 della l.f.: «*La legge determina le imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa, i casi per le quali la liquidazione coatta amministrativa può essere disposta e l'autorità competente a disporla. [...]»*) - è anche quella di cui all'articolo 15 del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 nelle sue varie articolazioni.

Tra di esse figura la previsione del comma 5-*bis*, introdotto dall'articolo 12, comma 6-*bis*, del decreto-legge maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, a mente del quale «*Le disposizioni di cui al comma 1 [«Fatta salva la disciplina speciale vigente per determinate categorie di enti pubblici, quando la situazione economica, finanziaria e patrimoniale di un ente sottoposto alla vigilanza dello Stato raggiunga un livello di criticità tale da non potere assicurare la sostenibilità e l'assolvimento delle funzioni indispensabili, ovvero l'ente stesso non possa fare fronte ai debiti liquidi ed esigibili nei confronti dei terzi, con decreto del Ministro vigilante, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, l'ente è posto in liquidazione coatta amministrativa; [...]»*, ndr.] possono essere applicate anche agli enti sottoposti alla vigilanza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano. La liquidazione coatta amministrativa è disposta con deliberazione della rispettiva giunta, che provvede altresì alla nomina del commissario e agli ulteriori adempimenti previsti dal comma 1».

Né alcun elemento contrario all'applicabilità delle nuove disposizioni contenute nell'articolo 26 del decreto IVA alla liquidazione coatta amministrativa di cui al richiamato articolo 15, comma 5-*bis*, del d.l. n. 98 del 2011 può evincersi dal mancato espresso riferimento alla stessa in precedenti documenti di prassi, i quali non potevano ovviamente tenere conto di norme intervenute in un momento successivo.

Chiarito quanto sopra e quindi la possibilità per l'istante di emettere una nota di variazione nei confronti della procedura dalla data del provvedimento che ha ordinato la liquidazione coatta amministrativa, va altresì ricordato che «*la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per*

la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, ossia, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata:

- la sentenza dichiarativa del fallimento;*
- il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa; [...]*
- la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.» (così sempre la circolare n. 20/E del 2021 in linea con le più recenti risposte a istanze di interpello sul punto).*

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)