

Risposta n. 64

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

ALFA (di seguito istante), Ente pubblico nazionale [...] vigilato dal Ministero [...], chiede un parere rispetto al caso concreto di seguito prospettato.

L'istante, nell'ambito delle proprie finalità istituzionali promuove lo sviluppo del proprio [...], concedendo [...], a istituti [...], le proprie [...] ed erogando loro una serie di servizi [...].

In data [...] l'istante ha stipulato un contratto di [...] con BETA fino al [...].

Detto contratto, giunto a scadenza, non è stato rinnovato perché [BETA] non ha presentato la documentazione richiesta ai fini [...] e, inoltre, si è reso responsabile di gravi inadempienze nel pagamento [...].

Al fine di recuperare le somme ad esso dovute, l'istante ha emesso:

- in data [...] un sollecito di pagamento e in data [...] un'intimazione di pagamento, entrambi rimasti privi di riscontro;
- in data [...] un'intimazione di [...] e di pagamento delle fatture insolute da effettuare entro il [...] a pena di avvio dell'azione di [...].

Dopo ripetuti tentativi di recupero senza esito, l'istante ha deciso in data [...], di adire l'autorità giudiziaria al fine di intimare [...] e di recuperare a mezzo

di procedimento monitorio la somma maturata di euro [...], avvalendosi del patrocinio dell'Avvocatura distrettuale dello Stato.

In particolare, dall'esame degli ulteriori documenti presentati in data 12 settembre 2018, su richiesta di integrazione della scrivente, è emerso che :

- in data [...], con ricorso per ingiunzione di pagamento, l'istante ha chiesto al Tribunale di [...] di emettere, a norma dell'articolo 633 del c.p.c., ingiunzione di pagamento nei confronti di BETA, decreto emesso in data [...] (n. [...]) e notificato al destinatario a mezzo posta in data [...];
- con istanza del [...], l'istante ha chiesto la concessione dell'esecutorietà del predetto decreto ingiuntivo, richiesta rigettata dal Tribunale per mancato rispetto, per la notifica, della prescrizione normativa di cui all'ultimo comma dell'art. 145 c.p.c.;
- con istanza del [...], l'istante ha chiesto un nuovo decreto ingiuntivo al Tribunale di [...] emesso in data [...] (n. [...]) e notificato a mezzo posta a BETA il [...] (dalla relata di notifica il destinatario è risultato "irreperibile");
- in data [...] l'Avvocatura distrettuale dello Stato - [...] - ha provveduto a richiedere alla Guardia di finanza informazioni sulla "situazione economico-finanziaria e sull'attività" della società debitrice, nonché sull'esistenza di "eventuali cespiti utilmente aggredibili";
- con nota del [...] la Guardia di finanza ha comunicato che dalle indagini eseguite è emersa una oggettiva situazione di illiquidità finanziaria ed incapacienza patrimoniale della società debitrice, non avendo la stessa mai presentato alcun "modello unico dei redditi" e non essendo "intestataria di alcun bene immobile e mobile sul territorio nazionale".

Infine, verificata l'impossibilità di sottoporre BETA a procedura concorsuale per difetto dimensionale, e sussistendo elementi certi e precisi circa

l'irrecuperabilità del credito scaturito dal [...], l'istante ha riportato una perdita su crediti deducibile ex art. 101, comma 5, del TUIR, pari al credito vantato. Tuttavia, con documentazione integrativa, l'istante ha precisato che - nelle more della risposta alla presente istanza - la perdita su crediti non è stata ancora dedotta.

Tanto premesso, considerato che il proseguimento delle azioni esecutive comporterebbe un inutile aggravio di costi senza alcun proficuo risultato, l'istante chiede se sia possibile emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al fine di recuperare l'imposta versata e non incassata relativa al credito vantato nei confronti di BETA. A tal riguardo, l'istante ha successivamente chiarito che i corrispettivi vantati nei confronti di BETA sono stati tutti regolarmente fatturati e contabilizzati e che l'IVA addebitata a titolo di rivalsa ha partecipato alle liquidazioni e ai versamenti periodici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter recuperare l'imposta versata all'Erario e mai percepita con l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto nel concetto di "procedura esecutiva infruttuosa" è da ricomprendere anche l'ipotesi - come quella di specie - in cui l'oggettiva situazione di illiquidità finanziaria ed incapienza patrimoniale, comprovata da idonea documentazione, è tale da scoraggiare l'esperimento di un'eventuale azione esecutiva. Quest'ultima, laddove intrapresa, non consentirebbe, secondo l'istante, di recuperare il credito, dando luogo unicamente ad un considerevole esborso monetario. A sostegno della propria soluzione l'istante richiama anche le disposizioni contenute nell'articolo 101, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, di seguito Tuir) in materia di perdite su crediti e quanto chiarito al riguardo con la circolare n. 26/E del 1° agosto 2013.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26, comma 2, 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 articoli 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 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 o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, 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. “*

Come già chiarito dalla prassi, il mancato pagamento (in tutto o in parte) del corrispettivo, assume rilievo esclusivamente nel caso in cui il creditore abbia esperito le azioni volte al recupero del proprio credito, ma non abbia trovato soddisfacimento (ris. 16 maggio 2008, n. 195/E). Al fine di meglio individuare i casi di infruttuosità, l'articolo 1, comma 126, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto nell'articolo 26 il comma 12, secondo cui *“Ai fini del comma 2 una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:*

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*

c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.”.

La lettera della norma non fa alcun riferimento all'antieconomicità della procedura esecutiva ai fini dell'emissione delle note di variazione in diminuzione, né sono invocabili i principi contenuti nella circolare del 1° agosto 2013, n. 26/E, che definisce il concetto di antieconomicità della riscossione del credito per la diversa disciplina della deducibilità della perdita su crediti di "modesta entità" ai fini delle imposte dirette. Tale categoria di crediti è stata, del resto, espressamente individuata dall'articolo 101 del Tuir.

In linea generale, quindi, non è possibile emettere note di variazione in diminuzione dell'IVA per antieconomicità dell'avvio della procedura esecutiva, essendo necessario dare prova di aver esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito senza trovare soddisfacimento.

Tuttavia, con riferimento al caso prospettato, si è dell'avviso che il presupposto per l'emissione delle note di variazione in diminuzione debba valutarsi non in astratto, ma secondo le circostanze del caso concreto, tenuto conto del principio comunitario di proporzionalità e del criterio di diligenza.

Dalla documentazione prodotta, sia con l'istanza originaria sia a seguito di richiesta di documentazione integrativa, emerge che l'istante ha diligentemente effettuato ripetuti tentativi di recupero del credito - sia a titolo personale, sia avvalendosi dell'autorità giudiziaria - tutti rimasti privi di riscontro, essendo il debitore risultato sempre irreperibile (cfr in tal senso la relata di notifica del decreto ingiuntivo e la procedura esecutiva individuale intrapresa dall'istante con il patrocinio dell'Avvocatura distrettuale dello Stato).

A ciò si aggiunga l'impossibilità di sottoporre BETA a procedura concorsuale per difetto dei requisiti dimensionali previsti in relazione alle soglie di fallibilità di cui all'art. 1, comma 2, della Legge Fallimentare, nonché il riscontro

negativo della stessa Guardia di finanza - interessata direttamente dall'Avvocatura distrettuale dello Stato - che ha confermato l'inesistenza di beni mobili ed immobili aggredibili da una eventuale procedura esecutiva.

Dai fatti emerge, dunque, una similitudine tra la situazione descritta e le ipotesi contemplate dall'articolo 26, comma 12, lettere a) e b) del D.P.R. n. 633 del 1972 sopra richiamate, laddove è previsto che l'infruttuosità della procedura sia acclarata da un organo terzo e non rimessa alle valutazioni e determinazioni del creditore.

Nel caso prospettato, infatti, la Guardia di finanza, investita dall'Avvocatura distrettuale dello Stato (organi della pubblica amministrazione), ha dato atto dell'inesistenza di beni mobili ed immobili aggredibili, risultando così l'infruttuosità delle azioni di recupero astrattamente esperibili dall'istante. Questa situazione legittima l'emissione di una nota di variazione in diminuzione per il recupero dell'IVA addebitata a titolo di rivalsa.

Va da sé che la perdita su crediti deducibile ex art. 101, comma 5, del TUIR, andrà imputata al netto dell'IVA recuperata in detrazione mediante la variazione *ex* articolo 26 del DP.R. n. 633 del 1972.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)