

**Risposta n. 88/2024**

***OGGETTO: IVA – procedura di liquidazione generale dei beni ex articolo 14 delle disposizioni di attuazione del codice civile – infruttuosità – nota di variazione ex articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972***

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

**QUESITO**

[ALFA] Spa, nel prosieguo istante, pone un quesito in merito all'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 (di seguito decreto IVA) alla fattispecie di seguito sinteticamente riportata.

Secondo quanto riferito nell'istanza, [BETA] Srl - incorporata mediante fusione dall'istante in data [...], con conseguente subentro in tutte le situazioni giuridiche attive e passive dell'incorporata - risultava creditrice nei confronti della Fondazione [GAMMA] della somma di [...] euro in linea capitale, quale residuo relativo

alle fatture n. [...] del [...] e n. [...] del [...], regolarmente registrate ai sensi dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 (di seguito decreto IVA).

In relazione al suddetto credito insoddisfatto era stata avviata la necessaria procedura giudiziale, ottenendo l'emissione del decreto ingiuntivo n. [...] /2012 del Tribunale di [...], a cui la debitrice aveva proposto opposizione.

La Fondazione [GAMMA], costituita il [...], aveva acquisito la personalità giuridica in data [...] a seguito dell'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche private tenuto presso la Regione [...]. In data [...] con decreto della Regione [...] era stata accertata una delle cause di estinzione previste dall'articolo 27 del codice civile, ed era stata dichiarata l'estinzione della Fondazione [GAMMA]. Comunicata l'avvenuta estinzione di tale ente al Presidente del Tribunale di [...], ai fini di cui all'articolo 11 delle disposizioni di attuazione del codice civile, lo stesso, con provvedimento del [...], veniva nominato il Commissario Liquidatore.

In data [...] 2013, il Commissario Liquidatore, riconosciuta l'insufficienza del patrimonio dell'ente ai fini del pagamento integrale delle passività, dava inizio della procedura di Liquidazione Generale dei beni nell'interesse di tutti i creditori, ai sensi dell'articolo 14 delle disposizioni di attuazione del codice civile (approvato con Regio decreto 30 marzo 1942, n. 318).

Nell'ambito di tale procedura di liquidazione generale dei beni, [BETA] depositava la propria domanda di ammissione del credito al passivo e con provvedimento del [...] 2013 la stessa veniva ammessa al passivo per la somma di [...] euro "con riserva di valutazione della convenienza di prosecuzione opposizione a decreto ingiuntivo [...] /2012".

In data [...] 2014, la causa di opposizione a decreto ingiuntivo si estingueva, avendo il liquidatore deciso di non proseguire. Conseguentemente, il decreto ingiuntivo n. [...] /2012 diventava definitivo e la domanda di ammissione del credito di [...] euro al passivo della procedura risultava definitivamente accolta.

Nel corso della procedura in commento, si realizzava la predetta fusione per incorporazione di [BETA] in [ALFA].

Tanto premesso, l'istante - dopo aver riferito che, allo stato attuale, non sono stati effettuati riparti in suo favore nell'ambito della procedura di liquidazione - chiede se possa avvalersi della facoltà di emettere, al termine della procedura di liquidazione generale, note di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26 del decreto IVA [nella formulazione anteriore all'entrata in vigore dell'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, c.d. "Decreto Sostegni-bis", convertito con modificazioni dalla legge del 23 luglio 2021, n. 106], per recuperare l'IVA incorporata nelle fatture (regolarmente emesse e registrate), nel caso in cui il corrispettivo risulti, in tutto o in parte, non pagato.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene di poter emettere una nota di variazione in diminuzione - una volta conclusasi la procedura di liquidazione di cui all'articolo 14 delle disposizioni di attuazione al codice civile, mediante la definitività del bilancio finale di liquidazione e il piano di riparto finale - per la parte di credito ammesso al passivo di tale procedura rimasto insoddisfatto (al netto dei riparti che verranno eventualmente pagati in favore della stessa), entro il termine di invio della dichiarazione annuale ai fini IVA relativa all'anno in cui si verificherà il presupposto.

Secondo l'istante un'interpretazione sistematica della materia consente di applicare l'articolo 26 del decreto IVA anche ad altre tipologie di procedure concorsuali, ancorché non richiamate dalla circolare n. 77/E del 2000 e disciplinate da fonti diverse dalla legge fallimentare.

A tal fine, richiama la risposta ad interpello n. 100, pubblicata sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate il 9 marzo 2022, con cui è stata riconosciuta la recuperabilità dell'IVA nell'ambito di una procedura di liquidazione coatta amministrativa disposta in forza dell'articolo 15 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98.

L'istante, evidenzia altresì che, da un punto di vista sostanziale, la procedura di liquidazione generale dei beni, di cui all'articolo 14 delle disposizioni di attuazione del codice civile, presenta molti punti di similitudine con la liquidazione coatta amministrativa disciplinata dalla legge fallimentare, cui fa rinvio l'articolo 16 delle citate disposizioni.

#### **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 disciplina delle variazioni IVA è stata oggetto di ripetuti interventi normativi, da ultimo con l'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-*bis*), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, in virtù del

quale nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali non è più necessario attendere la conclusione delle stesse.

Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del Decreto Sostegni-*bis*, le modifiche normative apportate all'articolo 26 del decreto IVA trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-*bis*.

Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021, come nel caso di specie, dovrà farsi ancora riferimento alla disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, e sarà, dunque, doveroso attendere l'esito infruttuoso della procedura stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione.

Il testo previgente del citato articolo 26 prevedeva, per quanto di interesse in questa sede, la facoltà, in capo al cedente/prestatore, di rettificare in diminuzione l'imposta applicata se l'operazione *«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 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 testo della norma innanzi citato, oltre a porre l'infruttuosità della procedura concorsuale come presupposto legittimante l'emissione della nota di variazione in diminuzione, rinvia alle "procedure concorsuali" senza alcuna specifica elencazione.

A tal proposito, con la circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, nell'individuare il momento di emissione della nota di variazione *ex* articolo 26 del decreto IVA (punto 2.a), è stato fatto espresso rinvio alle sole procedure concorsuali disciplinate dalla legge fallimentare.

Si osserva, tuttavia, che alla procedura di liquidazione generale dei beni, di cui all'articolo 14 e seguenti, delle disposizioni di attuazione al codice civile, - fatte salve alcune specifiche indicazioni procedurali contenute nelle citate disposizioni - si applicano, per effetto del rinvio contenuto nel successivo articolo 16, «[...] *in quanto applicabili, le disposizioni degli articoli 201, 207, 208, 209, 210, 212 e 213 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, [...]*» [a partire dal 15 luglio 2022 « *le disposizioni degli articoli 304, 308, 309, 310, 311, 312 e 313 del codice della crisi e dell'insolvenza*»], ovvero, le disposizioni che regolano la liquidazione coatta amministrativa, che a loro volta rinviano alle disposizioni che disciplinano il fallimento (ora liquidazione giudiziale).

In altre parole, per applicare la procedura di cui si discute occorre fare riferimento alle disposizioni che regolano la liquidazione coatta amministrativa, concernenti: gli effetti della liquidazione per i creditori e sui rapporti giuridici preesistenti, le comunicazioni ai creditori e ai terzi (titolari di azioni di rivendicazione e restituzione su cose), le domande dei creditori e dei terzi, la formazione dello stato passivo, la liquidazione dell'attivo, la ripartizione dell'attivo, la chiusura della liquidazione.

A loro volta, le norme innanzi citate rinviano alla disciplina del fallimento (ora liquidazione giudiziale) in relazione a: gli effetti dell'apertura della procedura per i creditori e sui rapporti giuridici preesistenti, l'azione revocatoria ordinaria, le

impugnazioni dei creditori, le domande tardive di crediti, le domande di rivendica e di restituzione di beni, l'ordine di distribuzione delle somme, le ripartizioni parziali [così l'articolo 201, secondo comma della L.F. «*Dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione si applicano le disposizioni del titolo II, capo III, sezione II e sezione IV e le disposizioni dell'art. 66*»).

Tanto premesso - stante i numerosi rinvii alle disposizioni che disciplinano liquidazione coatta amministrativa, con riguardo agli effetti sui creditori e al funzionamento delle procedure volte al soddisfacimento delle loro ragioni (fatta salva l'impossibilità di esperire l'azione revocatoria fallimentare) - si è dell'avviso che la procedura di liquidazione generale dei beni di cui si discute sia riconducibile tra le procedure per le quali, in caso di infruttuosità, è possibile ricorrere all'articolo 26 del decreto IVA, nel testo vigente *ratione temporis*.

Ciò è ancor più evidente nel caso specifico ove l'istante, pur avendo a disposizione un decreto ingiuntivo divenuto definitivo per mancata opposizione, per effetto di quanto disposto dall'articolo 51 della L.F. (applicabile, stante il rinvio sopra richiamato, anche alla procedura in commento), non ha potuto proseguire alcuna azione esecutiva individuale sui beni della procedura, potendo utilizzare detto titolo al solo fine di insinuarsi al passivo ed attendere le sorti della liquidazione, al pari degli altri creditori.

In conclusione, nel caso di specie, l'istante, potrà avvalersi delle disposizioni di cui all'articolo 26 del decreto IVA (vigente *ratione temporis*) per variare i corrispettivi non incassati; a tal riguardo, dovrà attendere l'infruttuosità della procedura di liquidazione in esame, ovvero, stante il rinvio contenuto nel previgente articolo 16 alle disposizioni

di cui all'articolo 213 della L.F., la decorrenza dei termini ivi previsti per l'approvazione del piano di riparto (cfr circolare n. 77/E del 2000).

Si rammenta, infine, stante il richiamo all'articolo 19 del decreto IVA contenuto nel successivo articolo 26, la nota di variazione in diminuzione andrà emessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto (infruttuosità della procedura), mentre il diritto alla detrazione andrà esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la nota è stata emessa ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (cfr, per tutte, la risposta ad interpello n. 471 pubblicata il 29 novembre 2023 e la risposta n. 32 del 13 gennaio 2023).

**IL VICE DIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
(firmato digitalmente)**