

Risposta n. 324/2023

OGGETTO: *Liquidazione del patrimonio ex articolo 14-ter della legge 27 gennaio 2012, n. 3 – inapplicabilità dell'articolo 26, comma 3-bis, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633*

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

QUESITO

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

L'istante, società produttrice di [...], riferisce di aver effettuato operazioni di vendita nei confronti della [BETA] (di seguito anche "cliente"), maturando nei confronti della stessa un credito, ad oggi insoluto, di [...] euro, di cui [...] euro per IVA.

Con decreto del 28 luglio 2022 emesso dal Tribunale Ordinario di [...], come integrato dal successivo atto dell'8 settembre 2022, è stata dichiarata aperta la procedura di Liquidazione del patrimonio ex articolo 14-ter della legge 27 gennaio 2012, n. 3, nei confronti del suddetto cliente e dei suoi soci illimitatamente responsabili.

L'istante, in qualità di creditore, ha presentato domanda di partecipazione alla procedura per l'intero credito vantato verso il cliente, come risulta dal Programma di Liquidazione redatto dal Liquidatore ex art. 14-*novies* della citata legge n. 3 del 2012, trasmesso ai creditori e ai debitori e depositato presso la Cancelleria del tribunale, come da Provvedimento del Giudice Delegato del 16 dicembre 2022.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere se alla fattispecie sopra descritta sia applicabile la previsione di cui all'articolo 26, comma 3-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA"), introdotto dall'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), che ha riconosciuto al cedente o prestatore la facoltà di portare in detrazione l'IVA relativa ad un'operazione per la quale aveva emesso fattura, in caso di mancato pagamento (in tutto o in parte) del corrispettivo da parte del cessionario o committente, a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato ad una procedura concorsuale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante sostiene che la procedura di Liquidazione del patrimonio sia una procedura concorsuale che rientra tra le "Procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento", introdotte dalla legge n. 3 del 2012, destinate ai soggetti ai quali non possono essere applicate le procedure previste dal regio decreto 16 marzo 1942 n. 267. Essendo una procedura concorsuale alla stessa può applicarsi quanto previsto dall'articolo 26, comma 3-*bis* del decreto IVA.

Né rileva, secondo l'istante, la circostanza che l'articolo 26, comma 10-*bis*, del decreto IVA (ove sono individuate le date in cui il debitore si considera assoggettato alle procedure ivi indicate, a partire dalle quali può essere operata la variazione in diminuzione), non rinvii alla Liquidazione del patrimonio, trattandosi, a suo avviso, di un elenco non tassativo delle casistiche ammesse all'applicazione del precedente comma 3-*bis*.

L'istante, pertanto, *«ritiene di poter procedere, ai sensi comma 3-bis dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 26/10/1972, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo di imposta 2022 (1° maggio 2023, cadendo il 30 aprile di domenica), con l'emissione di una nota di variazione IVA in diminuzione per l'intero ammontare del credito, comprensivo dell'imponibile e del totale dell'IVA, vantato dalla medesima nei confronti della [BETA], ammessa con decreto del 28/07/2022 alla procedura concorsuale di Liquidazione del patrimonio ex art. 14-ter della L. 3/2012.»*.

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 disposizione di legge in parola è stata oggetto di ripetuti interventi normativi.

Per quanto di interesse ai fini del presente interpello, giova ricordare che, l'articolo 1, commi 126 e 127 della legge n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità 2016) aveva novellato l'articolo 26, introducendo i commi 4 ed 11, allo scopo di anticipare, in caso di mancato

pagamento, al momento di apertura di una procedura concorsuale - anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione - la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione.

In particolare, detti commi prevedevano rispettivamente che:

«4. La disposizione di cui al comma 2 [possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione, ndr] si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente: a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267»;

«11. Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi».

Le integrazioni operate dalla Legge di Stabilità 2016 non sono mai entrate in vigore a causa delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 567, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) che ha mantenuto la regola secondo cui l'emissione di nota di credito IVA e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'IVA corrispondente alle variazioni in diminuzione, poteva avvenire in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali conclusesi infruttuosamente.

Solo a decorrere dal 26 maggio 2021 - e con riferimento alle procedure concorsuali avviate alla medesima data - per effetto delle modifiche apportate dal già citato articolo 18 del Decreto Sostegni-*bis*, il comma 3-*bis* dell'articolo 26 del decreto IVA consente di emettere la nota di variazione in diminuzione *«in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:*

*a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis* del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;*

[...]».

A differenza del testo normativo previgente, quindi, il cedente o prestatore insoddisfatto non deve più attendere l'eventuale esito infruttuoso della procedura concorsuale.

A tal fine, il nuovo comma 10-*bis* dell'articolo 26 del Decreto IVA - introdotto anch'esso dall'articolo 18 del Decreto Sostegni-*bis* - prevede inoltre che *«Ai fini del comma 3-*bis*, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi».*

Come si evince, quindi, dalle modifiche da ultimo realizzate, il legislatore non ha ricondotto la procedura di Liquidazione del patrimonio ex articolo 14-*ter* della legge n. 3

del 2012 - peraltro già esistente alla data di entrata in vigore del Decreto Sostegni-*bis* - tra quelle concorsuali che legittimano l'emissione della nota di variazione in diminuzione, come avvenuto, invece, per la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

In buona sostanza, invero, la *voluntas legis* è stata quella di riproporre le modifiche operate con la Legge di Stabilità 2016; ciò emerge chiaramente dalla relazione illustrativa al decreto Sostegni-*bis*, ove si legge che «*La norma ripristina, in sostanza, la disciplina di recupero dell'IVA relativa a crediti inesigibili, oggetto di procedure concorsuali, introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 (articolo 1, comma 126, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208) e mai entrata in vigore a causa delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio dell'anno successivo (articolo 1, comma 567, della Legge del 11 dicembre 2016, n. 232)*».

Ne consegue che, allo stato attuale, in assenza di una espressa previsione normativa, è impraticabile l'applicazione in via interpretativa della disposizione in esame alla procedura di Liquidazione del patrimonio di cui all'articolo 14-*ter* della legge n. 3 del 2012.

In tal senso, infine, si evidenzia che l'articolo 9 (*Altre disposizioni*) del disegno di legge AC1038, contenente la delega al Governo per la riforma fiscale, presentato il 23 marzo 2023, dispone che: «*1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici:*

a) nell'ambito degli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14:

[...]

3) estendere a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza di cui al citato decreto legislativo n. 14 del 2019 l'applicazione delle disposizioni degli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dell'articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e l'esclusione dalle responsabilità previste dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e dall'articolo 2560 del codice civile;

[...].

L'esplicita delega ad emanare una norma che estenda l'applicazione dell'articolo 26, commi 3-bis e 10-bis, del decreto IVA agli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza di cui al citato decreto legislativo n. 14 del 2019, in cui è confluita la procedura di Liquidazione del patrimonio (in tal senso, si veda l'articolo 390 del predetto codice, recante la disciplina transitoria, secondo cui sono definite, secondo le disposizioni della legge n. 3 del 2012, le domande di accesso alle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento depositate prima dell'entrata in vigore del decreto), conferma che, in base alla normativa vigente, l'istante non è legittimato ad emettere la nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art.26, comma 3-bis, del decreto IVA. La soluzione prospettata non è dunque condivisibile.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)