

Risposta n. 801/2021

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -
Note di variazione a seguito di una procedura di concordato preventivo

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

QUESITO

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

L'istante è una società consortile in forma di cooperativa che opera nell'ambito del trasporto merci per conto terzi avvalendosi prevalentemente dei servizi apportati dai propri soci autotrasportatori. In particolare, l'istante assume, per conto dei soci, lavori da parte di soggetti pubblici e privati, stipulando con essi convenzioni e contratti, e assegna i lavori acquisiti in esecuzione ai soci medesimi.

Secondo quanto riportato nell'istanza, nel periodo ricompreso tra il [...] 2017 ed il [...] 2018 l'istante ha effettuato "*a favore del committente [BETA] prestazioni di servizi e cessioni di beni, riguardante servizi di trasporto nonché, in misura residuale, fornitura di materiale inerte e di acqua*", con riferimento alle quali sono state emesse regolari fatture.

Tuttavia, a causa della crisi aziendale che ha coinvolto [BETA] nel corso del

2018, e della conseguente impossibilità della stessa ad adempiere alle obbligazioni di pagamento, il Tribunale di [...] - con decreto pronunciato in data [...] 2019 - a seguito di ricorso presentato dalla suddetta società, ne ha dichiarato l'ammissione alla procedura di concordato preventivo e, tenuto conto della votazione favorevole dei creditori, in data [...] 2020 ha omologato la procedura.

La proposta concordataria che [BETA] ha formulato ai propri creditori si basa su un piano in continuità aziendale, ai sensi dell'articolo 186-*bis* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. Legge fallimentare, d'ora in avanti LF), e prevede il soddisfacimento dei creditori, suddivisi in classi, attraverso la continuazione dell'attività d'impresa, il recupero dei crediti commerciali e, solo ove necessario, la dismissione di *assets* non strategici.

L'istante riferisce che, sulla base del Piano Concordatario, il credito dalla medesima vantato è stato qualificato come credito privilegiato *ex* articolo 2751 bis, n. 5, del codice civile, con riferimento all'ammontare imponibile, per il quale è stato previsto il pagamento integrale, e come credito chirografario in relazione all'ammontare dell'IVA di rivalsa, per il quale, invece, è stata prevista l'assegnazione di strumenti finanziari partecipativi (o SFP).

Secondo quanto rappresentato nell'istanza, *"L'attribuzione degli SFP ai creditori chirografari, così come previsto nel piano concordatario, costituisce "prestazione in luogo di adempimento" ("datio in solutum"); ciò comporta l'estinzione, con immediata efficacia satisfattiva, dell'integrale obbligazione originaria.*

Come indicato nel Regolamento SFP (Allegato n. 3) ogni SFP ha un valore nominale di Euro 1, e viene attribuito a titolo di datio in solutum, a meri fini contabili a fronte di un apporto virtuale (in quanto versato per "compensazione") in denaro. La "datio in solutum" qui proposta comporta, in ogni caso, l'estinzione di ogni credito del titolare di SFP ai sensi dell'art.1197 c.c.. In base al rapporto di conversione dei crediti, ai creditori chirografari appartenenti alla Classe 3 - i cui crediti ammontano complessivamente ad Euro [...] - verranno pertanto complessivamente attribuiti n. [...]

SFP-2020, del valore nominale complessivo di Euro [...], a fronte di un apporto complessivo virtuale (per "compensazione") di pari importo.

Ciascun SFP attribuisce al relativo titolare i Diritti Patrimoniali ed i Diritti Amministrativi meglio descritti nel Regolamento SF".

Con documentazione integrativa, presentata su richiesta della scrivente, l'istante ha, altresì, precisato che:

- le prestazioni rese nei confronti della [BETA] sono per la quasi totalità servizi da fatturare "con aliquota ordinaria al 22% [...], fatta eccezione per alcune fatture, di esiguo importo, relative a prestazioni di trasporto fanghi di serbatoi settici, emesse con aliquota ridotta del 10%.";

- il credito relativo all'importo imponibile pari ad euro [...] è stato ceduto a terzi per un importo "pari ad euro [...], con conseguente iscrizione a perdite del credito residuo di euro [...] (resta ferma la possibilità di incassare ulteriori euro [...] dalla suddetta cessionaria, qualora gli organi della procedura non applichino la penale del 15% - prevista in tutti i contratti a suo tempo stipulati nei contratti [BETA] in caso di futura cessione del credito - nell'eventualità che gli stessi organi prestino esplicitamente il consenso alla cessione del credito oppure per fatti concludenti, qualora in sede di liquidazione e pagamento alla cessionaria non venga applicata alcuna penale)";

- "l'approvazione del Piano Concordatario da parte dei creditori e l'omologa dello stesso ha come conseguenza la rinuncia da parte di [ALFA] di un ammontare di credito iva pari all'80% corrispondente a euro [...] e l'attribuzione degli SFP pari al 20% (arrotondato) dell'ammontare complessivo del credito iva".

Tanto premesso, poichè il valore nominale degli SFP attribuitigli ammonta ad [...] euro, pari al 20% circa (arrotondato per eccesso) dell'ammontare del credito chirografario IVA (di [...] euro), l'istante ha emesso note di variazione ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), per un importo pari all'80 per cento del credito IVA oggetto di

decurtazione [...] euro, senza tuttavia esercitare la detrazione in attesa della risposta al presente interpello. L'istante, chiede, dunque, conferma della sua legittimazione a recuperare l'IVA non percepita.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia, ritiene di aver correttamente emesso le note di variazione in questione per la parte del credito IVA oggetto di falcidia. Pertanto, intende annotare, nel corso del 2021, le note di variazione IVA nel registro degli acquisti al fine di fare concorrere il credito nella liquidazione IVA periodica entro il 2021.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 26 del decreto IVA, come da ultimo modificato dall'articolo 18, comma 1, lettera a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, dispone al comma 2 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 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"*.

Il successivo comma 3-*bis*, introdotto dal citato decreto-legge n. 73 del 2021, prevede che *"La disposizione di cui al comma 2 si applica anche 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;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose".

"Le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 3-bis, lettera a)", tuttavia, per effetto di quanto disposto dal comma 2 del citato articolo 18 del decreto-legge n. 73, "si applicano alle procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore" del citato decreto.

Per i concordati preventivi avviati in data antecedente a detta data si applicano, dunque, i chiarimenti già resi in passato dalla prassi (per tutti la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, paragrafo 13.2), con cui è stato chiarito che, *"In caso di concordato preventivo, trattandosi di procedura concorsuale, la nota di variazione può essere emessa solo quando è definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura. Al fine di individuare il momento in cui tale circostanza si verifica, tornano applicabili i chiarimenti forniti con circolare n. 77/E del 17/4/2000, secondo cui occorre fare riferimento non solo al decreto di omologazione del concordato che, ai sensi dell'art. 181 della legge fallimentare chiude il concordato, ma anche al momento in cui il debitore adempie gli obblighi assunti nel concordato stesso.*

Ne consegue che laddove, in caso di mancato adempimento, ovvero in conseguenza di comportamenti dolosi, venga dichiarato il fallimento del debitore, la rettifica in diminuzione può essere eseguita, solo dopo che il piano di riparto dell'attivo sia divenuto definitivo ovvero, in assenza di un piano, dopo la scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento."

Quanto, invece, alla corretta modalità di emissione delle note di variazione in caso di procedure infruttuose, la stessa è stata ampiamente descritta nella risoluzione n. 127/E del 3 aprile 2008, ove è stato chiarito che, *"La variazione in diminuzione deve,*

infatti, essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile. La conseguenza paradossale di una tale ricostruzione sarebbe che, a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto.

In definitiva, va ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta.

Le medesime considerazioni sopra illustrate valgono anche con riguardo alle problematiche relative alla procedura di concordato preventivo".

Con riguardo, poi, alla figura della "*datio in solutum*", il primo comma dell'articolo 1197 del codice civile, rubricato "Prestazione in luogo dell'adempimento", prevede che "*Il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore consenta. In questo caso l'obbligazione si estingue quando la diversa prestazione è eseguita*". La figura della "*datio in solutum*" costituisce, dunque, una modalità di estinzione dell'obbligazione e può essere definita come il contratto a titolo oneroso con il quale il debitore, pur non avendo eseguito la prestazione oggetto della propria obbligazione, viene liberato dalla stessa con il consenso del creditore, il quale ritiene la diversa prestazione ugualmente idonea a soddisfare il proprio interesse.

Ciò detto, in linea generale, con specifico riferimento al Piano Concordatario cui partecipa l'istante - prodotto a seguito di richiesta di documentazione integrativa da parte della Scrivente - si osserva che lo stesso dispone, "*oltre al pagamento integrale dei creditori in prededuzione, dei creditori privilegiati (nei limiti di cui all'art. 160, comma secondo, L.F., per quanto riguarda i crediti da rivalsa IVA e crediti del locatore), e dei Fornitori Strategici (chirografari appartenenti alla Classe 1), la*

soddisfazione parziale e non monetaria - mediante datio in solutum di SFP, ad estinzione delle relative passività - degli altri creditori chirografari vale a dire i creditori "Effettivi", suddivisi in due Classi, n.2 e n.3, a seconda della natura finanziaria o meno del credito, nonché i creditori di terzi "Garantiti" da [BETA] e quelli "Potenziali", inseriti rispettivamente nelle Classi 4 e 5. [così a pagina 7 della Proposta] [...]."

A tal riguardo, mentre a pagina 92 dell'accordo si legge che, *"L'attribuzione degli SFP ai creditori chirografari costituisce "prestazione in luogo di adempimento" ("datio in solutum"), che comporta l'estinzione, con immediata efficacia soddisfattiva, dell'integrale obbligazione originaria. [...] La datio in solutum qui proposta comporta, in ogni caso, l'estinzione di ogni credito del Titolare di SFP ai sensi dell'art.1197 c.c.",* nella nota 42, sempre a pagina 92, è detto, tuttavia, che, *"A tali fini, sia per consentire una ripartizione proporzionale degli SFP tra i creditori, sia ai fini contabili, la datio in solutum presuppone la previa "remissione", da parte di ciascun creditore chirografario, di una quota pari all'80% del credito in linea capitale ed interessi, quale conseguenza dell'omologazione del concordato (comportante, quindi, la falcidia dell'80% del credito), ed il soddisfacimento del residuo 20% del credito mediante assegnazione di SFP, nel rapporto di n. 1 SFP del valore nominale di euro 1 per ogni euro 1 di credito convertito, ferma, come detto, l'estinzione di ogni credito del titolare. [...] Ad evitare in ogni caso conseguenze pregiudizievoli per i creditori (in particolare in caso di risoluzione del concordato e successivo fallimento, in considerazione della tendenziale irreversibilità degli effetti estintivi conseguenti alla conversione forzata dei crediti: cfr. Trib. Reggio Emilia, 16 aprile 2014; A.FAROLFI, Risoluzione e annullamento del concordato, in www.ilfallimentarista.it - 14/02/2019; cfr. altresì Cass. 17/10/2018, n. 26002), interviene la previsione dell'obbligo di pagamento di almeno il 10% del credito originario di cui era titolare ciascun creditore, di cui infra nel testo: nella denegata ipotesi di fallimento successivo all'omologazione del concordato, pertanto, i creditori chirografari parteciperanno al*

concorso secondo le medesime, attuali percentuali sussistenti tra i loro crediti".

Stante, dunque, quanto disposto dal Piano Concordatario, ne deriva che, il corrispettivo residuo non incassato, relativo alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese dall'istante a *[BETA]*, sarà pari a *[...]* euro, ossia alla differenza tra:

- 1) l'ammontare complessivo fatturato *[...]* euro,
- 2) e quanto percepito in sede di concordato:
 - sia in via privilegiata *[...]* euro - a nulla rilevando che detta somma sia stata ceduta a terzi per un importo inferiore al suo valore,
 - sia in via chirografaria con l'emissione di SFP *[...]* euro, pari al 20 per cento di *[...]* euro.

Come chiarito con la risoluzione n. 127/E del 3 aprile 2008, la somma di *[...]* euro non percepita potrà essere oggetto della nota di variazione, purchè ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta (secondo le aliquote IVA di riferimento delle operazioni originarie), non essendo ammissibili le note di variazione di sola IVA già emesse dall'istante.

Quanto, invece, al momento dell'emissione delle note di variazione - nonostante sia stato chiarito dalla prassi sopra richiamata che non e' sufficiente che il concordato sia stato omologato, ma e' necessario che il debitore abbia adempiuto agli obblighi ivi assunti, potendosi verificare che, in caso di mancato adempimento, ovvero in conseguenza di comportamenti dolosi, sia dichiarato il fallimento del debitore - la circostanza che, nel caso prospettato, il Piano Concordatario sembra disporre l'irreversibile falcidia dell'80 per cento del credito chirografario anche nell'ipotesi di fallimento del debitore, consente di ritenere ammissibile l'emissione della nota di variazione una volta avvenuta l'omologa del concordato e la soddisfazione dei crediti concordati.

Per quanto sopra chiarito la soluzione prospettata dall'istante non e' condivisibile.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)