

**Risposta n. 153/2024**

***OGGETTO: IVA – Operazioni straordinarie – Nota di variazione – articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972***

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

**QUESITO**

La società [ALFA] - di seguito, anche solo *istante* - pone un quesito in ordine all'applicazione degli articoli 26, comma 2 e 30-ter, comma 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - di seguito, anche decreto IVA - con riferimento alla fattispecie di seguito sinteticamente descritta.

Nel corso del 2005, [BETA] emetteva dieci fatture nei confronti di [GAMMA], concernenti prestazioni di servizi informatici per un valore pari ad € [...] di base imponibile ed € [...] di IVA.

In data [...] aprile 2006, i curatori fallimentari comunicavano a [BETA], a mezzo posta raccomandata, che il Tribunale di (...) aveva dichiarato il fallimento di

[GAMMA] con sentenza datata [...] marzo 2006 e, conseguentemente, in data [...] giugno 2006, [BETA] presentava domanda di insinuazione allo stato passivo del fallimento [GAMMA] per € [...], pari all'importo complessivo delle dieci fatture.

In data [...] settembre 2006, [BETA] conferiva a [DELTA], con efficacia a decorrere dal [...] ottobre 2006, il ramo d'azienda denominato [EPSILON], comprendente i crediti di cui alle predette fatture.

Nella medesima occasione, [DELTA] veniva trasformata in società per azioni, modificando la propria denominazione in [ZETA] e, successivamente, in data [...] ottobre 2013, quest'ultima modificava la propria denominazione in [THETA].

In data [...] settembre 2018, e con decorrenza dal [...] ottobre 2018, [THETA] veniva fusa per incorporazione in [ETA], la quale subentrava, come previsto dall'articolo 2 dell'atto di fusione, tra l'altro, nel diritto di credito vantato nei confronti di [GAMMA]. Conseguentemente, dal [...] ottobre 2018, [THETA] risulta cancellata dal registro delle imprese in forza della predetta fusione per incorporazione e la partita IVA risulta cessata a far data dal [...] ottobre 2018.

Ciò detto, l'istante rappresenta che, *«In data [...] ottobre 2021, il curatore fallimentare (...), ha erroneamente comunicato, a mezzo pec, il deposito del piano di riparto di [GAMMA] all'indirizzo pec di [ZETA] (...), seppur, a seguito della menzionata fusione per incorporazione del [...] ottobre 2018, il credito relativo alle dieci fatture fosse vantato da [ETA] (legittimo avente causa a seguito delle operazioni straordinarie sopra riassunte) e non da [ZETA], che, inoltre, risultava oramai cancellata dal registro delle imprese e la cui partita IVA risultava cessata.*

*In data [...] aprile 2022, il Tribunale di (...), Sez. III civile-fallimentare, ha emesso il decreto di chiusura del fallimento di [GAMMA] (...).*

*In data [...] giugno 2022, il curatore fallimentare (...) ha nuovamente erroneamente notificato, a mezzo pec, copia del Decreto all'indirizzo pec di [ZETA] (...), seppur, come già indicato, il credito relativo alle dieci fatture fosse vantato da [ETA] e non da [ZETA] che risultava ormai cancellata dal registro delle imprese e la cui partita IVA risultava cessata (...). Inoltre, in questo caso, tale notifica risulta essere stata rifiutata dal sistema informatico ricevente (...)».*

*In data [...] marzo 2023 e con decorrenza [...] marzo 2023, [ETA] ha conferito all'istante il ramo d'azienda [THETA], che include tra i propri attivi anche il credito relativo alle dieci fatture (...).*

*Solamente in data [...] settembre 2023, l'istante, sentito il curatore, è venuta a conoscenza del piano di riparto e del decreto di chiusura del fallimento di [GAMMA] che erano stati erroneamente comunicati all'indirizzo pec di [ZETA], società che risultava cancellata dal registro delle imprese e la cui partita IVA risultava cessata (...).*

*In data [...] marzo 2024, l'istante, sentito nuovamente il curatore, ha ricevuto copia, a mezzo e-mail ordinaria, della ricevuta di avvenuta consegna del piano di riparto, della comunicazione del decreto di chiusura del fallimento di [GAMMA] e del relativo avviso di mancata consegna (...).*

*Considerato che, nel caso specifico sopra descritto, il piano di riparto non è stato correttamente notificato per una erronea indicazione dell'indirizzo PEC del destinatario, l'istante chiede di chiarire quale sia il momento dal quale l'istante, previa emissione di apposita nota di variazione in diminuzione, possa portare in detrazione l'IVA relativa*

*alle Dieci Fatture, secondo il combinato disposto degli artt. 19 e 26, d.P.R. n. 633/1972.*

*In particolare:*

*(A) se tale termine non sia ancora decorso, in difetto della notifica del piano di riparto;*

*(B) subordinatamente al precedente punto A, nel caso in cui Codesto Spettabile Ufficio ritenga che l'effettiva conoscenza dell'esistenza del piano di riparto da parte dell'Istante sia elemento sufficiente a considerare la procedura concorsuale infruttuosa ai sensi dell'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, se l'Istante possa, a seguito di emissione di apposita nota di variazione in diminuzione, portare in detrazione il suddetto credito IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA 2024 (relativa al 2023, anno in cui l'Istante è venuta a conoscenza del piano di riparto);*

*(C) in subordine ai precedenti punti A e B, se l'Istante possa presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter, d.P.R. n. 633/1972 al fine di recuperare l'IVA oggetto delle fatture emesse nei confronti del soggetto fallito.».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante prospetta le seguenti soluzioni.

*«Soluzione A)*

*(...) l'istante ritiene che il termine per l'emissione della nota di credito, ai sensi dell'art. 26, c. 2, d.P.R. n. 633/1972, non è ancora iniziato a decorrere.*

*Di conseguenza, al fine di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle Dieci Fatture, l'Istante dovrà richiedere al curatore fallimentare di inviare la comunicazione del piano di riparto al proprio indirizzo di posta elettronica certificata.*

*Solo a seguito di tale notifica, e decorsi i termini per le osservazioni al piano di riparto, l'Istante potrà, previa emissione di nota di variazione, esercitare il diritto alla detrazione IVA, ai sensi dell'art. 19, d.P.R. n. 633/1972.*

*Soluzione B)*

*In via subordinata rispetto alla soluzione A), (...) l'istante ritiene che possa esercitare il diritto alla detrazione IVA, previa emissione della nota di variazione, ai sensi degli artt. 19 e 26, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, entro la scadenza della dichiarazione IVA dell'anno 2023, ossia entro il 30 Aprile 2024.*

*Soluzione C)*

*In via subordinata alle soluzioni A) e B), [...] l'istante ritiene che sia invocabile l'incolpevole inerzia di [ETA] e dell'Istante stesso e, dunque, risulti possibile ricorrere alla procedura di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter, d.P.R. 633/1972.».*

## **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 articolo 18 del 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 del 2021, *«si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso».*

Per le procedure concorsuali avviate prima di tale data, l'emissione delle note di variazione resta, dunque, disciplinata dalla previgente versione dell'articolo 26 in commento, che, diversamente, presuppone l'esito infruttuoso delle procedure stesse.

A tale fine, per individuare il momento genetico del diritto alla variazione IVA, può farsi riferimento a quanto già chiarito con la circolare 17 aprile 2000, n. 77/E, con la risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155/E e con la risoluzione 18 marzo 2002, n. 89/E.

Nello specifico, per ciò che attiene al fallimento, tale momento coincide con la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato, ex articolo 110 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito, anche Legge Fallimentare), ovvero, in assenza del piano di riparto, con la scadenza del

termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso, *ex* articolo 119 della Legge Fallimentare.

Inoltre, con riferimento alla procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del decreto IVA, secondo cui, il contribuente *«ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25»*, con la circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E, è stato chiarito che, una volta emessa tempestivamente la nota di variazione *«entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione [ex articolo 19 del decreto IVA ndr]- "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento". Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.»* (cfr alcune risposte a istanze di interpello (cfr. la n. 192 e la n. 119 pubblicate, rispettivamente, il 24 giugno 2020 e il 17 febbraio 2021 nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle entrate).

Tanto premesso, nel caso di specie, - sulla base di quanto rappresentato dall'istante e dei documenti allegati all'istanza, in questa sede, assunti acriticamente - risulta che la curatela del fallimento abbia, in data 25 ottobre 2021, notificato, **con esito positivo**, il piano di riparto finale all'indirizzo di posta elettronica certificata all'epoca indicato da [ZETA] (suceduta nella posizione creditoria a [BETA]), nonostante quest'ultima fosse stata, a sua volta, incorporata da [ETA].

Al riguardo si rammenta che, in presenza di operazioni societarie straordinarie (fusione, incorporazione), l'articolo 2504-bis del codice civile dispone che, *«La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione. [...]»*.

La disciplina fiscale, a sua volta, stabilisce all'articolo 172, comma 4, del TUIR - approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - che, *«Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7»*.

Al verificarsi delle condizioni innanzi citate, dunque, la società che subentra nelle posizioni soggettive della cedente/commissionaria acquisisce la facoltà di emettere la nota di variazione con riferimento alle operazioni effettuate originariamente dalla società scissa/incorporata. In tal senso la risoluzione n. 183 del 13 luglio 1995, ove è stato chiarito che, *«Per le eventuali variazioni dell'imponibile o dell'imposta, inerenti a rapporti pregressi trasferiti alla società beneficiaria, la procedura di rettifica prevista dall'art. 26 del DPR n. 633 del 1972 dovrà essere posta in essere da quest'ultima società subentrata nei diritti e negli obblighi della società scissa»*.

Nella fattispecie in esame, dunque - nel presupposto che la cessione del ramo d'azienda denominato [THETA] (comprendente i crediti di cui alle predette fatture) tra [BETA] e [DELTA] (poi [ZETA] e infine [THETA]) sia avvenuta nel rispetto delle condizioni innanzi richiamate, vista la successiva incorporazione di [THETA] in [ETA], nonché l'ulteriore conferimento (a marzo del 2023) del ramo d'azienda [THETA]



all'istante - solo [ETA] avrebbe potuto emettere la nota di variazione in diminuzione dell'IVA entro il [...] maggio 2022 - ossia entro il termine, ormai decorso, di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2021. Detto periodo, infatti, si è verificato il presupposto dell'infruttuosità della procedura, ossia la scadenza del termine per presentare le osservazioni al piano di riparto, notificato, in data [...] ottobre 2021, con esito positivo, alla pec da ultimo indicata al curatore.

In merito al rimedio da esperire in caso di superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione, rinvenibile dal combinato disposto degli articolo 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma 1, del Decreto IVA, tornano, infine, utili i chiarimenti forniti con la circolare del 29 dicembre 2021, n. 20/E, secondo cui il decorso del predetto termine annuale *«non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire, alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter del Decreto IVA. [...]*

*Per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter del decreto IVA, si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo.»*

Ciò posto, e stante la previsione di cui all'articolo 31-*bis* della Legge Fallimentare - ai sensi della quale *«Le comunicazioni ai creditori e ai titolari di diritti sui beni che la legge o il giudice delegato pone a carico del curatore sono effettuate all'indirizzo di posta elettronica certificata da loro indicato nei casi previsti dalla legge.*

*Quando è omessa l'indicazione di cui al comma precedente, nonché nei casi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, tutte le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in cancelleria.*

*In pendenza della procedura e per il periodo di due anni dalla chiusura della stessa, il curatore è tenuto a conservare i messaggi di posta elettronica certificata inviati e ricevuti.»* - l'«erronea indicazione dell'indirizzo PEC del destinatario» è imputabile ad un comportamento inerte di [ETA] che, in qualità di creditore interessato, al fine di ricevere tutte le comunicazioni inerenti la procedura concorsuale in essere, avrebbe dovuto comunicare alla curatela del fallimento l'eventuale nuovo indirizzo di posta elettronica certificata; tale circostanza non rende, dunque, applicabile la disciplina del rimborso anomalo di cui all'articolo 30-*ter* del decreto IVA.

Per i motivi precedentemente esposti, ai quesiti posti dall'istante si fornisce parere negativo.

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