

Risposta n. 235/2024

***OGGETTO: IVA – accollo – accollante in liquidazione giudiziale – rimborso IVA
relativa al credito insoluto ex articolo 30-ter 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 istante, che opera nella grande distribuzione - sia all'ingrosso che al dettaglio - pone un quesito, qui sinteticamente riportato, in merito alla possibilità di chiedere il rimborso, *ex* articolo 30-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), dell'imposta sul valore aggiunto relativa a crediti commerciali rimasti insoluti, a seguito dell'omologa della liquidazione giudiziale dell'accollante i crediti medesimi.

In concreto, l'istante afferma di essere «*[...]* creditrice nei confronti della *[BETA]* [...] per la somma complessiva residua di euro [...] (iva compresa). Il credito

vantato [...] deriva dall'accollo da parte della [BETA] dei debiti commerciali verso la [ALFA] della società [GAMMA], posta in liquidazione e successivamente cessata.

La [BETA] aveva anche dato l'assenso all'iscrizione di ipoteca relativamente ai debiti dalla stessa accollati con riferimento ai crediti commerciali vantati dalla [ALFA] [...].

Nelle more delle procedure relative ai fatti descritti, accade che la [BETA] non assolve agli impegni assunti, inducendo la [ALFA] a proporre ricorso avanti il Tribunale di [...] , per il riconoscimento dei propri diritti vantati e compromessi dalla totale inadempienza dell'accollante.

Il Tribunale ordinario di [...] , sez. [...] fallimentare, riconoscendo le ragioni della [ALFA] nei termini dalla stessa dedotti, ha statuito l'apertura nei confronti della [BETA] della procedura di liquidazione giudiziale con Sentenza n. [...] (Allegato Doc. 1).

La società [ALFA] risultata regolarmente insinuata al passivo chiede quale sia la procedura corretta per il recupero dell'imposta correlata al credito commerciale vantato verso l'accollante [BETA]».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, ritenendo di essere impossibilitata ad emettere la nota di variazione di cui all'articolo 26 del decreto IVA nei confronti dell'accollante, «ritiene di dover adire la procedura di rimborso di cui all'articolo 30-ter del d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633, per recuperare l'imposta relativa al credito vantato verso l'accollante [...]».

A tal fine richiama le risposte ad interpello n. 190, pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 16 marzo 2019, n. 593 pubblicata il 15 dicembre 2020, e n. 592 pubblicata il 16 dicembre 2022, ove - seppur con riguardo a fattispecie diverse da quella in esame - è stato chiarito che, quando non è possibile emettere una nota di variazione, l'imposta può, talvolta, essere recuperata presentando istanza di rimborso *ex* articolo 30-*ter* del decreto IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo evidenziato come non costituisca oggetto dell'istanza presentata il diritto di credito nei confronti della società accollante, né il suo ammontare, rispetto ai quali resta integro il potere di controllo da parte degli organi competenti, considerato altresì che dai documenti allegati sembrerebbe essere stata messa in discussione, innanzi al Tribunale competente ad attivare la procedura di liquidazione giudiziale della ditta *[BETA]*, la bontà stessa dell'accollo, poiché il debito accollato sembrerebbe essere stato contratto da un soggetto diverso rispetto al debitore indicato nell'atto di accollo.

Tanto premesso, nel presupposto - non verificabile in sede di interpello - che l'istante abbia concretamente assolto gli obblighi correlati alla fattura emessa nei confronti del debitore originario (registrazione e liquidazione dell'imposta dovuta), si osserva quanto segue.

L'articolo 26, comma 2, del decreto IVA prevede che, «*[s]e 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 dispone che, «[1]a 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.».

Per espressa previsione operata dal comma 2 dell'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-bis), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, le disposizioni innanzi richiamate trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-bis.

Tuttavia, come recentemente ricordato nella risposta ad interpellato n. 427, pubblicata l'11 settembre 2023, con la risoluzione n. 120/E del 2009 è stato chiarito che, «il recupero dell'imposta attraverso la nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone sempre "l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della

registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili" (*Corte di cassazione sentenza 6 luglio 2001, n. 9188 e 2 giugno 1999, n. 5356*). In tal senso, anche la sentenza della Cassazione Civile del 29 marzo 2001, n. 8455, secondo cui "l'applicazione del citato articolo 26 comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari dell'operazione imponibile: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio"».

Pertanto, l'istante non può emettere alcuna nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26 del decreto IVA, nei confronti dell'accollante, stante la sua posizione di soggetto terzo rispetto ai rapporti originari, a nulla rilevando l'apertura della liquidazione giudiziale.

La fattispecie prospettata, comunque, può essere ricondotta, con le dovute accortezze, (non essendo noto il contenuto dell'atto di accollo in parola e, quindi, se il debitore originario sia stato liberato, né essendo noto se a tale atto sia seguito un tentativo di recupero del credito da parte dell'istante) a quella approfondita con il principio di diritto n. 4 del 9 febbraio 2021 - concernente i limiti all'emissione della nota di variazione nell'ambito di un concordato preventivo in continuità con assuntore e liberazione del debitore, cui segue il fallimento dell'assuntore.

Con detto documento di prassi, dopo aver chiarito il funzionamento del «*concordato preventivo in continuità con assuntore, disciplinato dall'articolo 160, primo comma, lettera b), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. "Legge fallimentare") - nel quale viene prevista la prosecuzione dell'attività e il soddisfacimento dei creditori attraverso l'attribuzione delle attività ad un soggetto terzo, con contestuale "liberazione" del debitore originario che, dunque, non subisce alcun effetto dalle vicende*

che caratterizzano l'adempimento dell'obbligo concordatario, che grava unicamente sull'assuntore», la scrivente ha precisato che, «Dalla posizione di soggetto terzo rispetto ai rapporti originari deriva l'impossibilità per l'assuntore, anche se inadempiente o fallito, di essere destinatario delle note di variazione ai fini IVA, sia quelle riferibili alle somme falcidiate dal concordato - da destinare al debitore originario - , sia quelle riferibili al debito concordatario che il medesimo si è impegnato a corrispondere, e per il quale, in caso di fallimento, il creditore potrebbe essersi insinuato. L'IVA relativa al debito concordatario non corrisposto dall'assuntore fallito, non recuperabile mediante le note di variazione, può, invece, essere chiesta a rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, comma 1, del decreto IVA, secondo cui «Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione», e, quindi, dalla data in cui diviene definitivo il piano di riparto dell'attivo del fallimento ovvero, in assenza di un piano, dalla data di chiusura della procedura fallimentare dell'assuntore.».

Nel caso prospettato il soggetto terzo è l'accollante che, ai sensi dell'articolo 1273 del codice civile, si è accollato i «debiti commerciali verso la [ALFA] della società [GAMMA], posta in liquidazione e successivamente cessata».

Ai sensi del citato articolo 1273, «[s]e il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore.

L'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo.

Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo. In ogni caso il terzo è obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito, e può opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta».

Con la stipula dell'atto di acollo con liberazione del debitore originario, dunque, al pari di quanto accade per l'assuntore, si determina la nascita di un nuovo rapporto obbligatorio per mutamento del soggetto obbligato.

Pertanto, nell'assunto, non verificabile, che l'atto di acollo di cui si discute abbia liberato l'originario debitore, l'istante potrà recuperare l'imposta relativa al credito rimasto insoluto tramite richiesta di rimborso *ex* articolo 30-*ter* del decreto IVA, entro il termine di due anni dal giorno in cui si verificherà il presupposto per la restituzione, ossia dalla data in cui sarà definitivo il piano di riparto dell'attivo della liquidazione giudiziale dell'accollante ovvero, in assenza di un piano, dalla data di chiusura della suddetta procedura. Affinché sia rispettata la neutralità dell'IVA ed il rimborso non integri la fattispecie di arricchimento senza causa, infatti, durante la fase istruttoria che segue la richiesta di rimborso, l'istante dovrà fornire prova all'Ufficio competente di non aver recuperato l'IVA nell'ambito della liquidazione giudiziale, prova che potrà essere resa solo a conclusione della procedura medesima.

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