



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 05/05/2009 n. 120

Oggetto:

Articolo 26, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - note di variazione. Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 26, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' interpellante ha partecipato a due operazioni di fusione rispettivamente con atti del ... 2002 e del ... 2007. Le fusioni hanno comportato l'incorporazione rispettivamente della ALFA SPA in liquidazione e della BETA SPA di cui l'interpellante ha assunto la denominazione. Cio' premesso, l'istante fa presente che, in data ... 2001, la ALFA SPA in liquidazione aveva ceduto pro-soluto crediti derivanti da contratti di leasing. La cessione comprende sia crediti per i quali in data anteriore alla cessione la cedente si era attivata per il recupero del credito, intervenendo e/o insinuandosi in procedure avviate da terzi, sia crediti per i quali non era ancora stata attivata alcuna procedura di recupero.

Con documentazione integrativa, presentata in data ... 2009, l'istante, nel riformulare il quesito posto all'attenzione della scrivente, ha circoscritto la fattispecie oggetto di richiesta di chiarimenti, alla sola ipotesi in cui le procedure esecutive per il recupero dei crediti e le procedure fallimentari nei confronti dei debitori siano gia' state avviate e il cedente sia sempre rimasto parte attiva dei procedimenti, non verificandosi in alcun caso l'estromissione, da parte della cessionaria, del "creditore originario" (cedente).

Cio' premesso, successivamente alla cessione dei crediti, si e' verificato il mancato pagamento da parte dei debitori ceduti a causa di procedure concorsuali e di procedure esecutive rimaste infruttuose.

Il cessionario non soddisfatto ha chiesto al cedente (originario prestatore del servizio) l'emissione di una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per lo storno dei crediti non pagati.

Al riguardo, l'istante (che avendo incorporato la ALFA SPA riveste la qualita' di cedente del credito e originario prestatore del servizio) chiede se sia legittimato a emettere nota di variazione in diminuzione anche se l'infruttuosita' delle menzionate procedure - per le quali il cedente e' rimasto parte processuale senza essere estromesso - si e' manifestata successivamente al perfezionamento della cessione pro-soluto. Nella documentazione integrativa l'istante ha, inoltre, evidenziato che, in virtu' di quanto sancito nel contratto di cessione, le somme eventualmente recuperate a seguito dell'applicazione della procedura di cui all'articolo 26, secondo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, saranno integralmente riversate al cessionario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante richiama i chiarimenti forniti al paragrafo 3.5.2 della circolare 17 maggio 2000, n. 98, e con riguardo alla fattispecie prospettata in documentazione integrativa, e' dell'avviso che possano trovare applicazione le disposizioni del citato articolo 26, secondo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, e quindi, sia possibile emettere le note di variazione per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali ed esecutive rimaste infruttuose. In particolare, nel caso di procedure gia'

avviate, dalle quali la cedente non e' stata mai estromessa, rimanendone parte attiva, l'istante ritiene che il soggetto legittimato ad emettere la nota di variazione in diminuzione sia l'originario prestatore del servizio:

- limitatamente all'importo effettivamente non recuperato, nell'ipotesi di recupero parziale del credito;
- per l'importo complessivo del credito ceduto, nell'ipotesi di irrecuperabilita' totale del credito ceduto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si rileva che, ai sensi dell'articolo 1267 del codice civile, in caso di cessione del credito a titolo oneroso, il cedente, pur dovendo garantire l'esistenza del credito al tempo della cessione, non risponde della solvenza del debitore, salvo che ne abbia assunto la garanzia, con la conseguenza che lo stesso e' liberato nel momento in cui cede il credito al cessionario (cessione pro soluto).

L'articolo 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullita', annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose (...), il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25". La richiamata disposizione regola le variazioni in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta il cui esercizio, diversamente dalle c.d. variazioni in aumento, ha natura facoltativa ed e' limitato alle ipotesi espressamente previste dal legislatore. In altri termini, la norma consente al cedente o al prestatore di operare, nei casi specificatamente indicati, tra i quali e' compresa l'ipotesi di "procedure concorsuali...rimaste infruttuose", la variazione in diminuzione in relazione agli importi non recuperati dal cessionario o dal committente. In particolare, per quanto riguarda l'ipotesi di fallimento, occorre individuare l'esatto momento in cui si ha la certezza della totale o parziale infruttuosita' della procedura. Come precisato dalla circolare n. 77 del 17 aprile 2000, il presupposto dell'esercizio della facolta' di cui al citato articolo 26 si realizza solo a seguito della ripartizione finale dell'attivo. Ne consegue che la facolta' di eseguire la variazione in diminuzione potra' essere esercitata non prima di tale momento.

Dal tenore letterale della sopra citata disposizione si evince che solo il cedente o il prestatore di servizio possono recuperare in detrazione l'imposta, originariamente addebitata in fattura e versata all'erario, non riscossa a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose (in senso conforme la scrivente si e' espressa con la circolare 17 maggio 2000, n. 98/E).

Con riferimento al caso di specie, nonostante la cessione dei crediti produca, sotto il profilo civilistico, l'immediato trasferimento del credito ad altro soggetto, (cessionario) - che diviene l'unico legittimato a pretendere la prestazione dal debitore ceduto - tuttavia, sotto il profilo fiscale, il cedente resta l'unico soggetto legittimato ad emettere note di variazione in diminuzione. D'altronde, come confermato anche dalla giurisprudenza, 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'identita' 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".

Nell'ipotesi di procedure concorsuali, affinche' il cedente conservi il diritto ad emettere la nota di variazione, e' tuttavia necessario che lo stesso si sia insinuato al passivo del fallimento prima di aver ceduto il

credito. Diversamente l'originario cedente/prestatore non avrebbe piu' alcun titolo a disposizione per insinuarsi nel fallimento del debitore e per emettere, quindi, alla chiusura del fallimento la nota di variazione. E' necessario, altresì, che il cedente rimanga parte processuale del fallimento, ossia che non vi sia estromissione del medesimo da parte del cessionario.

La nota di variazione, infine, puo' essere emessa per un valore pari alla differenza tra il valore nominale del credito e l'ammontare complessivo dei pagamenti parziali (comprensivi sia della quota imponibile che dell'imposta) eseguiti dal fallito, a nulla rilevando il prezzo del credito ceduto pro-soluto corrisposto dal cessionario. Ne' rilevano, d'altra parte, gli accordi con cui e' previsto un eventuale "riversamento a favore del cessionario" delle somme eventualmente recuperate attraverso l'emissione delle note di variazione. Trattasi, infatti, di accordi civilistici contenuti nel contratto di cessione del credito che non rilevano, ai fini dell'individuazione del soggetto legittimato all'emissione della nota di variazione.

In conclusione, la societa' istante, al verificarsi delle condizioni sopra individuate - ossia che si sia insinuata al passivo prima di aver ceduto il credito e che non sia stata estromessa dalla procedura - ha diritto ad emettere nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma secondo del DPR n. 633 del 1972, in relazione alla fattura originaria emessa nei confronti della societa' sottoposta a procedura concorsuale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.