

Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento e nota di variazione IVA

Scritto da Interdata Cuzzola | 29/04/2022

Il creditore di un soggetto dichiarato insolvente durante l'avvio di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi prima del 26 maggio 2021 e convertita in fallimento dopo tale data, in una situazione di sostanziale continuità delle due procedure, potrà emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a partire dalla conclusione della procedura fallimentare: è quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 216/2022, pubblicata lo scorso 26 aprile.

Nella versione vigente ante 26 maggio 2021, il diritto alla variazione veniva subordinato dall'art. 26, comma 2, del decreto IVA (DPR n. 633/1972), alla "infruttuosità" delle procedure concorsuali o esecutive. Con diversi documenti di prassi (cfr. per tutti la circolare n. 77/E del 2000 e la circolare 7 aprile 2017, n. 8/E) è stato chiarito che la condizione di infruttuosità della procedura concorsuale si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento.

L'art. 18 del Decreto Sostegni-bis (DL n. 73/2021, convertito con modificazioni dalla Legge n. 106/2021), con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 compreso, ha introdotto modifiche sostanziali alla disciplina delle variazioni in diminuzione dell'imponibile IVA o dell'imposta dovuta, disponendo che nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali non si debba più attendere la conclusione delle stesse.

Più nello specifico, dal comma 2 dell'art. 26 del decreto IVA è stato eliminato – ad opera dell'art. 18, co. 1, lettera a), del Decreto Sostegni-bis – il riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del debitore (cessionario del bene o committente del servizio) «*a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato [...] ovvero di un piano attestato [...] pubblicato nel registro delle imprese*», le quali sono state fatte oggetto della specifica disciplina dettata dal nuovo comma 3-bis dello stesso articolo 26.

Il nuovo comma 3-bis – introdotto nell'art. 26 del Decreto IVA dall'art. 18, co. 1, lett.a b), del Decreto Sostegni-bis – 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:*

1. *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;*

2. *a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose».*

Secondo l'Agenzia, nel caso in cui la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (iniziata ante 26 maggio 2021) è stata convertita in fallimento (apertosi post 26 maggio 2021), al fine di stabilire se possa trovare applicazione l'attuale formulazione dell'art. 26 del decreto IVA, piuttosto che quella vigente ante 26 maggio 2021, occorre stabilire se con il fallimento si sia aperta una nuova procedura concorsuale.

Al riguardo è stato osservato che la conversione di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi in fallimento può essere disposta «*in qualsiasi momento nel corso della procedura*» se «*risulta che la stessa non può essere utilmente proseguita*» (art. 69 della legge Prodi-bis); ovvero anche alla naturale scadenza del programma scelto di recupero dell'equilibrio economico delle attività imprenditoriali «*a) quando, essendo stato autorizzato un programma di cessione dei complessi aziendali, tale cessione non sia ancora avvenuta, in tutto o in parte, alla scadenza del programma, salvo quanto previsto dall'art. 66; b) quando, essendo stato autorizzato un programma di ristrutturazione, l'imprenditore non abbia recuperato la capacità di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni alla scadenza del programma*» (art. 70 della legge Prodi-bis).

Più nello specifico, con riferimento all'ipotesi di conversione in fallimento, la normativa di riferimento dispone che:

- i termini normativamente stabiliti per l'esercizio delle azioni revocatorie si computano a decorrere dalla dichiarazione dello stato di insolvenza – prodromica all'avvio della procedura di amministrazione straordinaria – anche in tutti i casi di conversione della procedura in fallimento (artt. 49 della legge Prodi-bis e 6 della legge Marzano);
- «*I crediti sorti per la continuazione dell'esercizio dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore sono soddisfatti in prededuzione a norma dell'art. 111, primo comma, n. 1), della legge fallimentare, anche nel fallimento successivo alla procedura di amministrazione straordinaria*» (art. 52 della legge Prodi-bis);
- *a seguito di conversione «L'accertamento dello stato passivo, se non esaurito, prosegue sulla base delle disposizioni della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza»* (art. 71 della legge Prodi-bis).

Dalla lettura delle disposizioni normative richiamate emerge la sostanziale continuità tra la fase di amministrazione straordinaria e quella fallimentare, sicché non sembra potersi ravvisare, al momento della conversione, l'avvio di una nuova procedura concorsuale.

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi è stata disposta con decreto del 14 gennaio 2020, ovvero prima del 26 maggio 2021, mentre solo dopo, con decreto del 16 dicembre 2021, la procedura in parola è stata convertita in fallimento; pertanto, non potendosi ravvisare con la conversione in fallimento l'avvio di una nuova procedura concorsuale, ma piuttosto la continuazione della precedente procedura, trova applicazione la formulazione dell'art. 26 del decreto IVA, nella versione vigente ante 26 maggio 2021, con la conseguenza che il creditore sarà legittimato ad emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare,

nell'ipotesi di esito infruttuoso.