informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 306 – 07 OTTOBRE 2021

INFORMATIVA FISCALE

SETTORE **IVA**

L'EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE IN CASO DI ESTINZIONE DEL CONTRATTO

RIFERIMENTI

- **Artt. 19 e 26, DPR n. 633/72**
- **Principio di diritto 6.8.2021, n. 11**
- **Risposta Agenzia Entrate 11.8.2021, n. 544**

IN SINTESI

Analizzando un caso di risoluzione del contratto per inadempienza di una delle parti, l'Agenzia delle Entrate è tornata a fornire indicazioni in merito alla tempistica con la quale va emessa la nota di variazione con rilevanza IVA. In particolare è stato ribadito che:

- *per poter detrarre la maggiore imposta a suo tempo versata, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione;*
- *nel caso in cui si verifichi una causa di estinzione di un contratto, il presupposto per emettere la nota di variazione e detrarre l'imposta sorge con il verificarsi della predetta causa "senza che sia necessario un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione".*

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SO fisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Con la Risposta 11.8.2021, n. 544 l'Agenzia delle Entrate è tornata a specificare i criteri con cui va individuato il **termine entro il quale va emessa la nota di variazione in diminuzione con diritto alla detrazione della relativa IVA** prevista dall'art. 26, DPR n. 633/72.

In particolare l'Agenzia evidenzia che le modifiche apportate nel corso del tempo agli artt. 19 e 26, DPR n. 633/72 (da ultimo ad opera dell'art. 18, comma 1, DL n. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis") non hanno di fatto riguardato i criteri per l'individuazione del termine entro il quale è possibile emettere una nota di variazione in diminuzione con "valenza IVA", ossia a seguito della quale è possibile detrarre la relativa IVA.

Innanzitutto l'Agenzia rammenta che, come già specificato nella Circolare 17.1.2018, n. 1/E, l'**emissione della nota di variazione in diminuzione** deve avvenire entro i termini previsti dall'art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, ossia

*"**al più tardi**, entro la data di **presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto** per operare la variazione in diminuzione".*

LA NOTA DI VARIAZIONE A SEGUITO DI ESTINZIONE DEL CONTRATTO

Al fine di determinare il momento in cui **si verifica il presupposto** dal quale scaturisce la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione ed **in base al quale va individuata la dichiarazione IVA di riferimento**, che rappresenta il termine ultimo entro il quale emettere la nota di variazione in diminuzione, nella Risposta n. 544 in esame l'Agenzia rammenta che, come già affermato nella Risoluzione 21.11.2008, n. 449/E e confermato dalla Corte di Cassazione (Sentenze 17.6.1996, n. 5568; 8.11.2002, n. 15696 e 24.1.2016, n. 3598):

*"**verificatasi una causa di estinzione di un contratto**, in relazione alla quale il cedente o il prestatore abbia già emesso fattura per il prezzo ed assolto il conseguente obbligo di pagamento dell'Iva, il medesimo soggetto ha **diritto di emettere la nota di variazione e di detrarre l'imposta**, a norma dell'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, «**senza che sia necessario un formale atto di accertamento** (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione» ... **ciò che conta** è non tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile Iva, quanto piuttosto che **della variazione e della sua causa si effettui la registrazione**".*

Con riferimento al caso di estinzione del contratto, anche nel Principio di diritto 6.8.2021, n. 11 la stessa Agenzia evidenzia che il comma 2 del citato art. 26

*"individua, tra le fattispecie che consentono al cedente del bene o al prestatore di un servizio di variare in diminuzione l'imponibile, anche la «risoluzione» dell'operazione, **senza porre alcuna distinzione tra risoluzione giudiziale o di diritto**.*

***Il verificarsi della condizione contemplata da una clausola risolutiva** espressa apposta al contratto, quale il mancato pagamento (articolo 1456 c.c.) **o l'inutile decorso del congruo termine intimato per iscritto** alla parte inadempiente (articolo 1454 c.c.), **può costituire il presupposto legittimante l'emissione di una nota di variazione** di cui al predetto secondo comma dell'articolo 26".*

Nel caso oggetto della citata Risposta n. 544, il contribuente intendeva emettere nel 2020 una nota di variazione in diminuzione a seguito dell'esito giudiziario ottenuto nel 2020, con il quale il Tribunale ha confermato l'obbligo dello stesso a "restituire" la somma fatturata nel 2017, che la controparte non ha pagato in quanto la relativa operazione (nel caso di specie, la consegna di determinati beni prevista dal contratto sottoscritto dalle parti) non è stata posta in essere, anche a seguito di diffida inviata / ricevuta nel 2018.

Considerato che, come sopra riportato, per l'emissione della nota di variazione risulta **rilevante il momento in cui si verifica la causa di estinzione del contratto**, l'Agenzia precisa che:

- **non rileva** la data in cui il Tribunale ha sancito l'inadempienza degli obblighi contrattuali con conseguente risoluzione del contratto e obbligo di "restituzione" della somma fatturata (nel caso di specie, 2020);

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

- **rileva il momento in cui** il mancato adempimento degli accordi contrattuali da parte di uno dei soggetti coinvolti (consegna dei beni), anche dopo diffida, ha comportato la **risoluzione di diritto del contratto** ai sensi dell'art. 1454 C.c. (nel caso di specie, 2018).

In considerazione del fatto che dalla diffida ad adempiere agli obblighi presi si desume che l'inadempimento del contratto risale al 2018, l'Agenzia giunge alla conclusione che **il diritto ad emettere la nota di variazione in diminuzione è sorto nel 2018**, **anno in cui si è realizzata la risoluzione del contratto** per inadempienza.

Conseguentemente, il **termine ultimo** per l'emissione della nota di variazione con diritto alla detrazione della relativa IVA è da individuare nel termine di **presentazione della dichiarazione IVA 2019 (relativa al 2018)**.

ESISTENZA DI AZIONI GIUDIZIALI IN CORSO

Con riferimento al sussistere di procedimenti giudiziari riguardanti l'effettivo verificarsi dell'inadempienza che fa scattare la risoluzione del contratto / operazione, il citato Principio di diritto n. 11, fornisce un'ulteriore precisazione in considerazione del fatto che, quanto sopra riportato (e ribadito dallo stesso Principio) **può risultare non in linea** con il Principio di diritto 2.4.2019, n. 13 con il quale era stato chiarito che:

> *"*[nei] *casi in cui **siano state intraprese azioni giudiziali avverso il fornitore che si sia avvalso di una clausola risolutiva** espressa per «supposto» mancato adempimento della controparte ... ai fini della disciplina dell'articolo 26 del d.P.R. 633 del 1972, **gli effetti della clausola invocata risultano subordinati all'esito del giudizio**".*

In particolare è ora precisato che **tale interpretazione va letta alla luce di quanto affermato dalla stessa Agenzia** (nella citata Risoluzione n. 449/2008) **e dalla Corte di Cassazione** (nelle predette Sentenze nn. 5568 e 15696) secondo le quali per poter emettere la nota di variazione **non è necessario attendere un formale atto di accertamento** (negoziale o giudiziale) dell'effettivo verificarsi della causa di risoluzione, fermo restando che sono fatti salvi gli eventuali effetti della pronuncia giudiziale qualora, nel determinare l'infondatezza della causa di risoluzione, confermasse gli obblighi contrattuali originari.

Conseguentemente, nel Principio n. 11 in esame l'Agenzia conclude che:

- è da considerarsi **legittima la nota di variazione emessa a seguito del verificarsi di una causa risolutiva**, **anche in presenza di una contestazione**, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa. **Non è necessario attendere un formale atto di accertamento** che confermi il verificarsi della causa di risoluzione;
- resta fermo l'obbligo, da parte del cedente / prestatore, di emettere nota di debito qualora l'eventuale e successivo accertamento giudiziale risulti favorevole alla controparte (venga disconosciuto il verificarsi della causa risolutiva).

■

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it