

Risposta n. 544/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Emissione delle note di variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Con contratto sottoscritto in data [...] 2015 l'intero capitale sociale dell'istante, società di diritto italiano, è stato oggetto di cessione da parte di [BETA] e di acquisizione da parte di [GAMMA].

La cessione ha comportato il sottostante trasferimento di alcuni asset tra cui tre prototipi che avevano concorso alla determinazione del relativo valore.

In data [...] 2017, l'acquirente formulava una richiesta di indennizzo con riferimento, tra l'altro, ai tre prototipi contestando un minor valore degli stessi.

In data [...] 2017, al fine di dirimere la vertenza pendente in relazione alla richiesta di indennizzo, le parti - la venditrice [BETA] e l'acquirente [GAMMA] - sottoscrivevano un accordo transattivo con il quale si dava atto che i prototipi sarebbero stati restituiti, giuridicamente, dall'acquirente (operativamente dall'istante)

alla venditrice nelle condizioni di fatto e di diritto in cui si trovavano per un valore pari ad euro [...].

Alla luce del predetto accordo transattivo l'istante emetteva la fattura n. [...] del [...] 2017 per pari imponibile (oltre IVA per euro [...]), regolarmente annotata nel registro IVA vendite e la cui imposta confluiva nella liquidazione di dicembre 2017.

L'istante precisa che la venditrice *«non ritirava i prototipi, non pagava il prezzo stabilito e intimava a [ALFA], sostenendo che non avesse adempiuto all'obbligo di consegna, la restituzione della somma di Euro [...]»*.

All'intimazione seguiva la proposizione di ricorso per decreto ingiuntivo ([...] febbraio 2018), l'emissione del relativo provvedimento da parte del Tribunale competente ([...] febbraio 2018) e l'opposizione dell'istante.

All'esito del giudizio, tuttavia, il Tribunale *«confermava il decreto ingiuntivo con conseguente riconoscimento dell'obbligo in capo a [ALFA] di "restituire" la somma di Euro [...] (ovvero l'importo costituente la base imponibile della fattura n. [...] del [...] 2017).*

A seguito di tale sentenza, pur avendo proposto ricorso in appello a tutt'oggi pendente, [ALFA] provvedeva alla "restituzione" delle predette somme in due tranches, corrisposte rispettivamente in data [...] 2020 e in data [...] 2020 (doc. all. nn. 8 e 9)».

Alla luce di quanto sopra, l'istante chiede *«se, in base all'art. 26, co. 2, del d.P.R. n. 633/1972, sia possibile emettere una nota di variazione in diminuzione rilevante ai fini IVA in considerazione del fatto che, a seguito della sentenza del Tribunale di [...] n. [...] 2020, l'Istante è stata condannata alla restituzione dell'importo di Euro [...], somma corrispondente al prezzo dei prototipi di cui alla fattura n. [...] del [...] 2017 emessa»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, *«l'istante sostiene di poter emettere nota di variazione ex art. 26, co. 2, d.P.R. n. 633/1972 al fine di recuperare l'IVA esposta in fattura pari ad Euro [...], applicata su un prezzo mai pagato da [BETA] o, comunque, oggetto di restituzione a seguito della sentenza emessa dal Tribunale di [...]. Ciò nell'assunto che, a seguito della sentenza del Tribunale di [...] sopra richiamata, risulti incontestabilmente che il pagamento non sarà effettuato da [BETA].*

Ne deriva che, in attesa della risposta al presente interpello, a seguito della pubblicazione della sentenza del Tribunale di [...], [ALFA], in ossequio al disposto dell'art. 26, co. 2, d.P.R. 633/1972. emetterà una nota di variazione in diminuzione della sola IVA entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2020 (30 aprile 2021), termine coincidente con quello previsto per l'esercizio del diritto di detrazione come previsto dall'art. 19 del d.P.R. 633/1972.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si precisa che la seguente risposta viene resa assumendo acriticamente la descrizione della fattispecie sulla base dell'interpello presentato e dei documenti ad esso allegati, restando fermo ogni potere di controllo in merito, ivi compresa la correttezza del comportamento tenuto dai diversi soggetti citati, la quale non costituisce oggetto dell'istanza in esame.

L'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), dopo le modifiche in ultimo recate dall'articolo 18, comma 1, lett. a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, dispone ad ora 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».

In ordine alla procedura di variazione in diminuzione ai sensi del medesimo articolo 26, la circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E - ma, parimenti, si vedano le risposte pubblicate nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli - ha chiarito che *«per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.*

In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), 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 (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalle successive risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009).» (cfr. il paragrafo 1.5).

Quanto al presupposto per la variazione, la risoluzione 21 novembre 2008, n. 449/E ha precisato che *«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" (Cass. 8 novembre 2002, n. 15696; Cass. n. 5568 del 1996). 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 ai sensi degli articoli 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. 6 luglio 2001, n. 9195).» (cfr., nel medesimo senso, anche la successiva Cassazione, sentenza 24 gennaio 2016, n. 3598).

Nel caso in esame, senza entrare nel merito della complessa vicenda, tutt'ora in corso, avente ad oggetto la cessione del capitale sociale dell'istante, va comunque rilevato che il Tribunale competente, nel respingere l'opposizione a decreto ingiuntivo avanzata, ha evidenziato che l'istante *«ha emesso fattura n. [...] in data [...] 2017 (doc. 1 fase. mon. cit.) attestando confessorialmente nella medesima l'avvenuto pagamento della somma ingiunta ma non ha offerto, prima ancora che fornito, la prova del suo adempimento. Anzi, il contrario si desume dalla diffida ad adempiere inviata da [BETA] in data [...] 2017 (doc. 2 [BETA]) e dalla successiva richiesta della [ALFA] di avere indicazioni sul luogo di consegna dei prototipi (cfr. email del [...] 2018 con oggetto fatt [...] Anno 2017, doc. 12 [BETA]).*

In conclusione, il decorso del termine concesso per la consegna del bene con la citata diffida ad adempiere ha comportato la risoluzione di diritto, ex art. 1454 c.c., del contratto di vendita dei prototipi con conseguente obbligo di [ALFA] alla restituzione del prezzo incamerato.» (enfasi aggiunta, ndr.).

Alla luce di quanto sopra, fatte salve eventuali diverse statuizioni da parte della Corte d'Appello competente, il presupposto per l'emissione della nota di variazione ex articolo 26, comma 2, del decreto IVA - fermi gli ulteriori requisiti previsti dalla norma in ordine alla corretta registrazione - va dunque individuato nella citata risoluzione di diritto, avvenuta a seguito della ricezione della diffida richiamata e del decorso del termine ivi concesso (maturato il 18 gennaio 2018).

In conseguenza, la nota di variazione poteva essere emessa da tale momento e sino alla presentazione della dichiarazione IVA del relativo anno (*i.e.* entro il 30 aprile 2019).

Nei termini indicati, la soluzione prospettata dall'istante non può quindi essere

condivisa, con obbligo di rettificare eventuali comportamenti difformi tenuti nelle
more.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)