

IVA

Note di variazione per risoluzione del contratto

di **Sandro Cerato**

La facoltà di emettere **note di variazione in diminuzione ai fini Iva**, ai sensi dell'art.26 del d.P.R. n.633/72, può essere esercitata senza alcun limite temporale, ovvero entro un anno dall'effettuazione dell'operazione principale, a seconda che discenda da una circostanza già prevista in sede contrattuale, ovvero da un evento sopravvenuto. Un caso interessante è certamente costituito dalla **risoluzione di un contratto**, per il quale sono già stati pagati degli acconti, a seguito di **mancato rispetto del termine di consegna del bene** (ad esempio un impianto) previsto nel contratto stesso, il cui mancato rispetto consente all'acquirente di risolvere l'accordo. E' quindi necessario verificare se sia possibile rientrare in una delle fattispecie previste nel co. 2 dell'art. 26 del d.P.R. n.633/72, consentendo in tal modo di emettere una **nota di variazione in diminuzione** (nota di accredito) con conseguente recupero della relativa imposta in relazione alle fatture di acconto già emesse, per le quali si constata il decorso di oltre un anno. Tra le ipotesi previste nel co. 2 dell'art. 26, è prevista il venir meno dell'operazione in conseguenza di "**dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili**", di cui alla prima parte del predetto co. 2. Come si può desumere dalla lettura della norma, le cause ivi elencate sono "aperte" in quanto derivano da differenti eventi, quali la nullità l'annullamento, la revoca, ecc. del contratto originario, al verificarsi dei quali il cedente o prestatore ha il diritto di rettificare l'operazione in precedenza oggetto di fatturazione.

E' bene evidenziare che la del soggetto passivo (cedente o prestatore) di, pur essendo legata al verificarsi di uno degli eventi previsti dal citato co. 2 dell'art. 26, La questione, ad onor del vero, nasce dall'inserimento nell'art. 26, co. 2, della locuzione "dichiarazione" prima dell'elenco delle fattispecie che legittimano la, ed in tal senso la relazione illustrativa al d.P.R. n.633/72 ha precisato a suo tempo che " ". Da ciò si potrebbe dedurre che non è il semplice verificarsi di una delle fattispecie previste nel co. 2 dell'art. 26 a legittimare l'emissione della nota di variazione in diminuzione, bensì il successivo e necessario accertamento giudiziale.

L'impostazione descritta non è stata accettata e condivisa dalla **giurisprudenza di legittimità**, secondo cui la necessità della "dichiarazione" non può che riferirsi alla sola fattispecie della nullità, essendo tale fattispecie necessariamente operante di diritto e non potendo essere verificata se non da un successivo accertamento dichiarativo. In

particolare, nella sentenza della

Cassazione 8.11.2002, n. 15696/2002, si legge che “

di annullamento di un atto negoziale, invece, può parlarsi solo in termini costitutivi perché l'atto sussiste ed è idoneo a produrre i propri effetti fin quando non sopravvenga, su istanza dei soggetti a ciò legittimati, una pronuncia giudiziale che, sussistendone le condizioni, lo annulli. Sarebbe, perciò, impossibile parlare di una "dichiarazione di annullamento"; e ciò basta a far intendere come la parola dichiarazione, che figura nel testo normativo in esame subito prima di quelle di "nullità", possa esser riferita, per l'appunto, solo all'ipotesi dell'accertamento della nullità dell'atto imponibile, e non anche alle diverse ulteriori cause di caducazione degli effetti di quell'atto di seguito elencate, a cominciare dall'annullamento e, via via, sino alla revoca, alla rescissione, alla risoluzione e simili

”.

In linea con quanto sostenuto dalla Cassazione si è in realtà espressa anche

l'Amministrazione Finanziaria (

[risoluzioni n.85/E/09](#) e

[n.666305/90](#)), secondo cui la

facoltà di emettere una variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26, co. 2, del d.P.R. n.633/72, può essere esercitata anche in presenza di una clausola risolutiva parziale inserita in un contratto di compravendita avente natura potestativa, ed in quanto tale dipendente dalla volontà di una delle parti, con cui si pattuisce la facoltà per l'acquirente di restituzione dei beni, in base alla quale il cessionario si riserva un potere sulla sorte del contratto che viene a manifestarsi tramite un comportamento concludente di quest'ultimo, consistente appunto nella restituzione dei beni.