

## Note di variazione IVA e sequestro di beni aziendali

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 19 Dicembre 2008

Nell'ipotesi in cui un contratto tra due società si risolve perché l'adempimento delle prestazioni è divenuto impossibile in seguito al sequestro di beni aziendali...

Con la **risoluzione n. 449/E del 21 novembre 2008**, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che nell'ipotesi in cui un contratto tra due società si risolve perché l'adempimento delle prestazioni è divenuto impossibile in seguito al sequestro di beni aziendali, **il commissionario può emettere nota di variazione dell'imponibile IVA e portare in detrazione l'imposta assolta**, nel solo caso in cui non sia ancora decorso il termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa al secondo anno successivo alla data di esecuzione del sequestro.

### Il caso trattato

Nella **risoluzione n. 449/E del 21 novembre 2008**, l'Agenzia delle Entrate ha trattato il caso di una società che **nel biennio 2002-2003** aveva emesso delle fatture d'acconto per la costruzione di un centro di riabilitazione oncologica. **Nel 2004**, la costruzione di tale centro ospedaliero veniva bloccata da un decreto penale che disponeva il sequestro dei beni aziendali e la conseguente nomina di un amministratore giudiziario dei beni sequestrati. **Nel 2008**, poi, l'autorità giudiziaria invitava l'amministratore giudiziario a ritenere risolto il contratto con la società costruttrice per sopravvenuta impossibilità oggettiva della prestazione, non imputabile alle parti contraenti ma dovuta al sequestro penale. Nel caso in questione l'Agenzia delle Entrate è stata chiamata, dalla società istante, a fornire il proprio parere, circa il termine per l'effettuazione delle note di credito, ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633/1972, al fine di regolare le reciproche posizioni debitorie e creditorie, considerando che cui gli eventi che annullano l'operazione originaria siano indipendenti dalla volontà delle parti.



---

## Limiti temporali per l'emissione della nota di accredito

Secondo quanto previsto dal comma 2 dell'art. 26 la nota di variazione può essere emessa entro un anno se

*“gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti”,*

nonché nell'ulteriore ipotesi di

*“rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art.21”.*

Al contrario è possibile emettere la nota di variazione, senza limiti temporali, se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla sua registrazione, 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**. Tuttavia, pur se la variazione in diminuzione, in base al secondo comma dell'articolo 26 del dpr n. 633 del 1972, può avvenire senza alcuna soglia temporale, valgono sempre le limitazioni contenute all'articolo 19 dello stesso decreto, secondo il quale la detrazione dell'iva deve essere operata, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione. Di rilevante importanza sono poi le condizioni che legittimano l'emissione della nota di credito. Secondo quanto previsto dalla norma è necessaria, infatti, una **dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili dell'atto imponibile**. Sulla questione è però intervenuta la Corte di Cassazione che ha sancito che la “dichiarazione” è necessaria solo in caso di nullità dell'atto imponibile e non anche alle diverse altre ipotesi (annullamento, revoca, risoluzione, rescissione ecc). Di conseguenza, al verificarsi di una causa estintiva del contratto, diversa dalla nullità, in relazione al quale il cedente o prestatore abbia già emesso fatture o assolto l'obbligo Iva, egli ha diritto di emettere la nota di variazione e di detrarre l'imposta a norma dell'articolo 26, comma 2 senza che occorra un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) della causa estintiva.

## Risposta all'interpello

Nel caso in questione l'evento che ha determinato l'impossibilità sopravvenuta della prestazione, e di conseguenza, la risoluzione del contratto è rappresentato dal decreto penale del 2004. In generale, evidenzia l'Agenzia delle Entrate, il sequestro penale dei beni non implica di per sé la risoluzione del contratto per impossibilità sopravvenuta della prestazione, dal momento che può essere lo stesso amministratore giudiziario a gestire provvisoriamente l'attività d'impresa. Nel caso di specie, però **all'ordine del sequestro si sommano altri divieti**, come l'inibitoria a ottenere licenze, concessioni,

autorizzazioni, che hanno prodotto l'inutilizzabilità dei beni immobili sequestrati, anche da parte dello stesso amministratore giudiziario, con conseguente risoluzione del contratto (per oggettiva impossibilità sopravvenuta). Trattandosi di risoluzione contrattuale (e non di nullità) per poter emettere la nota di variazione non è necessaria la relativa dichiarazione con cui si accerta il verificarsi della causa estintiva. Conseguentemente il provvedimento dell'Autorità giudiziaria (emanato nel 2008) con cui si invita l'amministratore giudiziario a ritenere risolto il contratto diventa irrilevante. La risoluzione del contratto è, pertanto, intervenuta non già nel 2008, bensì nel 2004, l'Agenzia delle Entrate ha, conseguentemente, escluso, in capo al contribuente istante, la possibilità di emettere una variazione diminutiva dell'imponibile e dell'imposta, di cui al citato art. 26, comma 2. Il termine biennale di decadenza si è, infatti, **esaurito il 30 ottobre 2007**, coincidente con il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2006, in conformità, quindi, al dettato del comma 1 dell'art. 19 del dpr 633/1972, nella parte in cui dispone che la detrazione può essere esercitata al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione. Concludendo il commissionario può emettere nota di variazione dell'imponibile IVA e portare in detrazione l'imposta assolta, anche senza necessità della relativa dichiarazione, nonostante sia decorso più di un anno dall'emissione delle fatture, nel solo caso in cui non sia ancora decorso il termine ultimo di emissione della nota, coincidente con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo alla data di esecuzione del sequestro.

### **Riepilogo**

#### **(risoluzione n. 449/E del 21 novembre 2008 dell'Agenzia delle Entrate)**

- l'impossibilità sopravvenuta della prestazione dovuta all'irrogazione di una serie di divieti legittima la variazione in diminuzione delle fatture già emesse, senza che occorra un formale accertamento della causa di risoluzione del contratto
- in tal caso la nota di variazione può essere emessa anche oltre il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, ma comunque entro il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione.

Antonio Gigliotti 18 Dicembre 2008