

Variazioni in diminuzione: nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili

a cura di Nicola Forte

Il comma 2 stabilisce che la facoltà di emettere nota di variazione in diminuzione può essere esercitata:

- in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose;
- in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

In base ad un'interpretazione letterale della norma, ai fini della possibilità di emissione della nota di variazione in diminuzione, **la causa** che determina il venir meno (in tutto o in parte) dell'operazione **deve essere dichiarata**.

Sono sorti dubbi se la necessità della predetta dichiarazione dovesse essere riferita **esclusivamente all'ipotesi di nullità** o alle altre cause (annullamento, revoca, ecc.). Il problema è stato chiarito dall'agenzia delle entrate che con la risoluzione n. 449/E del 21 novembre 2008 ha aderito all'interpretazione prevalente della Corte di Cassazione (Cass. civ., 8 novembre 2002, n. 15696).

In particolare, secondo tale tesi, l'espressione "dichiarazione" riguarda esclusivamente l'ipotesi di accertamento della nullità di un atto imponibile e non delle ulteriori cause di decadenza ¹⁵.

Sul punto la Corte di Cassazione ha precisato che "verificatasi una causa di risoluzione di un contratto di compravendita immobiliare, in relazione al quale il venditore abbia già emesso fattura per il prezzo ed assolto il conseguente obbligo di pagamento dell'Iva, il medesimo venditore ha diritto di detrarre tale imposta, a norma dell'art. 26, secondo comma, in conformità a quanto in detta norma stabilito, senza che sia necessario un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione" (Cass. civ., 17 giugno 1996, n. 5568).

Con riferimento alla dichiarazione di nullità si è posto il problema se fosse necessario il passaggio in giudicato della pronuncia giudiziale, ovvero se ai fini dell'emissione della nota di variazione (in diminuzione) fosse sufficiente l'esecutorietà della sentenza. La dottrina e la stessa Amministrazione finanziaria hanno ritenuto come non sia necessario attendere la definitività della sentenza. Tuttavia, nell'ipotesi di successiva soccombenza, si dovrà procedere intervenendo (obbligatoriamente) con un'ulteriore variazione in aumento emettendo una fattura integrativa ai sensi del comma 1 ¹⁶.

La dottrina ritiene possibile l'emissione di una nota di variazione in diminuzione anche nell'ipotesi di **conversione di un negozio nullo** ai sensi dell'art. 1424 del c.c. Se il negozio nullo contiene in sé i requisiti di sostanza e di forma di un diverso negozio valido, si convertirà automaticamente nel negozio valido quando le parti lo avrebbero comunque voluto se avessero conosciuto la causa di nullità del negozio invalido. Tuttavia, la possibilità di applicare la procedura ex art. 26 è subordinata al verificarsi di una modificazione in termini quantitativi e o qualitativi del contenuto del contratto originario ¹⁷. In senso contrario si è espressa l'Amministrazione finanziaria senza fornire specifiche motivazioni (circ. Agenzia delle entrate n. 77/E del 17 aprile 2000).

Per quanto riguarda le cause che consentono al soggetto passivo l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta la dottrina ha ritenuto che le fattispecie di cui al comma 2 (annullamento, risoluzione revoca, etc.) costituiscano un elenco tassativo ¹⁸.

Tale soluzione si pone in contrasto con un'interpretazione letterale della disposizione che utilizza l'espressione "e simili". Infatti, anche secondo l'agenzia delle entrate l'utilizzo di questa espressione "consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venire meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile; "ciò che conta, difatti, è che la variazione e la sua causa siano registrate a norma degli articoli 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (ris. agenzia delle entrate n. 85/E del 31 marzo 2009; *Id.*, n. 42/E del 17 febbraio 2009; Cass. civ., 6 luglio 2001, n. 9195) ¹⁹.

L'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto applicabile la procedura in rassegna anche all'ipotesi del **contratto per persona da nominare** di cui all'art. 1404 del c.c. (cfr. ris. dir. reg. Emilia Romagna n. 909 – 29845 del 9 maggio 2002)²⁰.

La soluzione fornita dall'Amministrazione finanziaria trova applicazione **subordinatamente** alla condizione che la dichiarazione di nomina venga effettuata entro un determinato numero di giorni a partire dalla stipulazione del contratto o a scadenza fissa o in altro modo sicuramente determinato (ris. agenzia delle entrate n. 212/E dell'11 agosto 2009). Solo in tale ipotesi è possibile emettere la nota di variazione in diminuzione **anche oltre il termine di un anno**²¹. Diversamente, ove non fosse individuato un termine preciso entro cui effettuare la nomina, l'eventuale indicazione di un altro soggetto rispetto a quello indicato originariamente configurerebbe l'ipotesi di accordo sopravvenuto.

L'esercizio dell'opzione all'acquisto nel contratto di rent to buy e l'emissione della nota di variazione

Se il contratto di *rent to buy* prevede all'atto dell'esercizio dell'opzione di acquisto da parte dall'utilizzatore dell'immobile l'imputazione (totale o parziale) in conto prezzo dei canoni di godimento in precedenza addebitati, sorge l'esigenza di verificare la possibilità di emettere nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del decreto Iva (cfr. *supra* il commento al precedente art. 10, par. 8.3.5).

Si ritiene di poter **fornire soluzione positiva al problema**. La nota di variazione potrà essere emessa ai sensi dell'art. 26, comma 2 del d.P.R. n. 633/1972. Infatti, a seguito dell'opzione di acquisto esercitata dal conduttore viene meno la prestazione di servizi generica consistente nella concessione in godimento del fabbricato oggetto del contratto e le somme corrisposte acquisiscono la diversa natura di corrispettivi relativi al trasferimento del fabbricato²².

Non si applica il limite di un anno per il recupero dell'Iva in quanto la variazione non è il frutto di un accordo sopravvenuto, ma la possibilità di esercizio dell'opzione è contenuta sin dall'origine nel contratto di *rent to buy*.

Se la cessione dell'immobile fosse imponibile per effetto dell'esercizio dell'opzione potrebbe sorgere la necessità di emettere una nota di variazione anche laddove l'aliquota Iva applicabile fosse costituita dal 22 per cento (ad esempio per gli immobili di lusso²³). Infatti, l'opzione determina l'obbligo di applicare il *reverse charge*, ma i canoni relativi al godimento dell'immobile saranno già stati fatturati secondo le modalità ordinarie.

analogamente all'ipotesi precedente **vengono meno le prestazioni di servizi generiche** costituite dai singoli canoni di godimento dell'immobile, **per essere "sostituite"** dall'imputazione dei canoni in conto prezzo. Conseguentemente il concedente emetterà una nota di variazione anche oltre il termine di un anno restituendo l'Iva incassata al conduttore ed emettendo contestualmente una fattura corretta senza addebito del tributo trovando applicazione il meccanismo del *reverse charge*.

ad esempio se i canoni di godimento addebitati ammontano a 100.000 euro ed il tributo risultante dalle fatture emesse ammonta a 22.000 euro, l'impresa cedente dovrà emettere una nota di variazione in diminuzione con l'indicazione degli importi già fatturati. Successivamente, in sede di rogito notarile, dopo aver esercitato l'opzione, l'impresa cedente emetterà una nuova fattura senza addebito dell'Iva trovando applicazione il meccanismo del *reverse charge*. a sua volta l'impresa acquirente, dopo aver registrato la nota di variazione in diminuzione provvederà ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e dell'Iva, registrando il documento sia nel registro degli acquisti, ma anche nel registro delle fatture emesse.

Variazioni dipendenti da procedure concorsuali ed esecutive

La l. n. 30/1997 ha integrato il comma 2 in rassegna prevedendo la possibilità di emettere note di variazione in diminuzione qualora il mancato pagamento (totale o parziale) dell'operazione sia causato da una **procedura concorsuale** o in presenza di una **procedura esecutiva rimasta infruttuosa**. L'Amministrazione finanziaria ha fornito i necessari chiarimenti circa l'ambito applicativo della disposizione in rassegna (cfr. circ. min. n. 77/E del 17 aprile 2000).

Preliminarmente è stata esclusa la possibilità di applicare l'art. 26 nei casi di **amministrazione controllata e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**.

È necessario comunque attendere la definitività della procedura, quindi, per il fallimento, la scadenza del termine di quindici giorni accordato ai creditori per far pervenire osservazioni sul piano di riparto o, in mancanza, la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento.

Nell'ipotesi di **liquidazione coatta amministrativa** è necessario attendere il termine per le opposizioni al piano di riparto.

Nel caso di **concordato fallimentare** l'attesa riguarderà il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione. Invece nell'ipotesi di **concordato preventivo** si dovrà attendere il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione nonché il momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato.

In base ad un'interpretazione letterale della disposizione in rassegna **gli accordi di ristrutturazione** non dovrebbero costituire una fattispecie idonea a consentire il recupero dell'Iva ai creditori mediante l'applicazione del meccanismo delle note di variazione ex art. 26 del decreto Iva. L'art. 33, comma 5, del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 non ha previsto alcun intervento finalizzato a chiarire o a modificare, con riferimento ai predetti accordi, la portata dell'art. 26, comma 2 del d.P.R. n. 633/1972, in tema di note di variazione Iva.

Una parte della dottrina²⁴ ritiene, sulla base di un'interpretazione di tipo sistematico, che sia legittimo il recupero dell'Iva anche nell'ambito di un accordo di ristrutturazione. Secondo questo orientamento lo "stato di insolvenza" non costituisce più condizione minima di accesso alle procedure concorsuali "in quanto la soglia per l'ammissione alle procedure di base è stata – per così dire – arretrata allo "stato di crisi".

In buona sostanza il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti possono trovare applicazione non solo in ipotesi di accertata insolvenza, ma più in generale, ogniqualvolta si ravvisi uno "stato di crisi" ancora prodromico rispetto all'insolvenza. Pertanto non è più lo stato di insolvenza, ma lo stato di crisi a dover essere elevato a presupposto di applicazione dell'art. 26, con l'ulteriore conseguenza di comprendere anche gli accordi di ristrutturazione nel perimetro applicativo della disposizione in esame²⁵.

Secondo questo orientamento di dottrina, "negare al creditore aderente a un accordo di ristrutturazione la possibilità di recuperare l'Iva relativa al debito rimesso per ragioni legate alla eventuale, effettiva concorsualità della procedura significherebbe andare a intaccare il principio di neutralità, alterandolo, posto che in tale caso il soggetto passivo Iva finirebbe inesorabilmente col rimanere "inciso" dal tributo alla stessa stregua di un consumatore finale".

I dubbi interpretativi circa gli effetti degli accordi di ristrutturazioni sono stati dissipati con un intervento del legislatore. In particolare, l'art. 31 del decreto legislativo sulle semplificazioni, approvato dal Governo il 30 ottobre 2014, ha previsto espressamente, anche con riferimento a tale fattispecie, la possibilità di recuperare l'Iva.

È stato così modificato **l'art. 26, comma 2** del d.P.R. n. 633/1972 che **consente ora l'emissione di note di credito** (in diminuzione) senza la necessità di osservare il limite di un anno, **incluso tra le operazioni che ne danno diritto anche l'accordo di ristrutturazione dei debiti nonché il piano di risanamento**.

La modifica ha di fatto uniformato la disciplina a quella prevista per le imposte sui redditi. Il precedente intervento sul testo dell'art. 101, comma 5 del d.P.R. n. 917/1986 (realizzato ad opera del d.l. n. 83/2012) ha ampliato le condizioni per la deducibilità delle perdite su crediti, con un'apertura anche a quelle derivanti dall'accordo di ristrutturazione dei debiti oltre a quello da assoggettamento del debitore a procedure concorsuali.

Per quanto riguarda la procedura infruttuosa, la mera notifica del titolo esecutivo e del precetto con esito negativo non integra il presupposto dell'avvenuta (infruttuosa) espropriazione forzata. È quindi necessario il materiale avvio dell'esecuzione forzata che inizia solo con il pignoramento e in caso di esito negativo sarà consentita l'emissione della nota di variazione in diminuzione (cfr. ris. agenzia delle entrate n. 195/E del 16 maggio 2008).

Gli abbuoni contrattuali e gli sconti

Gli sconti ed abbuoni, che consentono l'emissione di una nota di variazione in diminuzione, sono esclusivamente quelli previsti dalle disposizioni contrattuali. Inoltre la riduzione della base imponibile (dello sconto o abbuono) deve essere subordinata al verificarsi di una determinata condizione (cfr. il commento al precedente art. 13). ad esempio si considera tale il raggiungimento di un determinato ammontare di acquisti nel corso dell'anno. Invece se lo sconto è "incondizionato", in quanto determinato *a priori* sia nell'*an* che nel *quantum*, i predetti importi (sconti o abbuoni) concorrono immediatamente alla riduzione della base imponibile (cfr. ris. agenzia delle entrate n. 152/E dell'11 giugno 2009). La Suprema Corte ha chiarito che non occorre un impegno assunto sin dalle pattuizioni iniziali, essendo all'uopo sufficiente "*l'esistenza di un accordo contrattuale, anche successivo all'originario contratto, in forza del quale viene concessa al debitore la riduzione del corrispettivo da lui dovuto*" (Cass. civ., 22 giugno 2001, n. 8558). Principio questo, peraltro, agevolmente ricavabile da una lettura *a contrariis* dell'art. 26, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il medesimo giudice, inoltre, ha ritenuto che le stesse **note di credito possano costituire valida prova della sussistenza dell'intesa**²⁶, riconoscendo che "*ove la legge non preveda speciali forme per la conclusione del contratto, la modifica che comporta una riduzione del corrispettivo può essere anche frutto di un accordo orale e può essere provata con qualunque mezzo previsto in materia contrattuale*".

Invece, sconti, premi ed abbuoni in natura, fatta eccezione per i beni soggetti ad aliquota più elevata, sono esclusi dal computo della base imponibile quando sono eseguiti "*in conformità alle originarie condizioni contrattuali*", a norma dell'art. 15, comma 1, n. 2), del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. civ., 18 giugno 2003, n. 9753).

Se lo sconto o l'abbuono è il risultato di un accordo sopravvenuto, la variazione in diminuzione può legittimamente essere effettuata, ma si applica il termine di un anno previsto dal successivo comma 3.

Gli errori nella fatturazione

La procedura di cui all'art. 26, con la conseguente emissione di una di variazione in diminuzione, riguarda "*anche il caso "di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'articolo 21"*". In tale ipotesi si applica il termine di un anno di cui al successivo comma 3.

Il legislatore **ha subordinato l'applicazione dell'art. 26** in rassegna al compimento di un errore che determina l'inesistenza dell'operazione, ovvero l'indicazione (nella fattura) di un corrispettivo o delle imposte in misura superiore a quella reale.

Secondo la giurisprudenza prevalente affinché il soggetto passivo sia legittimato ad avvalersi della disposizione in rassegna **l'operazione** deve essere **vera e reale**, essendo la norma in questione inapplicabile nell'ipotesi di operazione "*del tutto inesistente perché simulata in modo assoluto*" (Cass. civ., 7 febbraio 2008, n. 2823; *Id.*, 10 giugno 2005, n. 12353). Tale possibilità "*appare esclusa in radice dal divieto, sanzionato anche penalmente, di annotazione di fatture relative ad operazioni inesistenti*" (Cass. civ., 24 agosto 1998, n. 8345).

In senso conforme risulta orientata anche l'Amministrazione finanziaria in quanto ai fini della rettifica deve trattarsi "*di errori materiali commessi in sede di fatturazione*" non essendo possibile applicare la procedura nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti (cfr. circ. min. n. 3/500025 del 10 gennaio 1974). ad esempio è possibile emettere una nota di variazione in diminuzione nell'ipotesi di un anticipo fatturato a fronte di un'operazione successivamente non eseguita²⁷.

Il cedente o il prestatore possono avvalersi della procedura in rassegna (cfr. art. 26, comma 3) anche laddove abbiano emesso la fattura con **l'indicazione di un'aliquota errata**. ad esempio il contribuente potrebbe aver indicato (erroneamente) l'aliquota del 22 per cento anziché l'aliquota ridotta del 10 per cento.

a tal proposito la Corte di Cassazione aveva inizialmente precluso il ricorso alla procedura ex art. 26 ritenendo che l'unica possibilità di "recupero" della maggiore imposta eventualmente versata fosse la presentazione di apposita istanza di rimborso (Cass. civ., 13 marzo 2000, n.

2868)²⁸. Tale possibilità trova fondamento normativo, secondo l'orientamento della Suprema Corte, nell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992.

La soluzione prospettata dal giudice di legittimità è fonte di diverse perplessità. Infatti, secondo quanto previsto espressamente dall'art. 21, comma 7 del decreto Iva, se viene emessa fattura con l'indicazione di una maggiore imposta il tributo è dovuto per intero, ma l'Iva può essere rettificata, come previsto dall'art. 26, terzo comma, ultimo periodo, a seguito di "inesattezze" commesse in sede di fatturazione.

D'altra parte la stessa Amministrazione finanziaria si è espressa in termini diversi ritenendo corretta l'avvenuta rettifica attraverso una nota di variazione ex art. 26, comma 3 a condizione che venga effettuata entro il termine di un anno dalla data di effettuazione dell'operazione (cfr. ris. min. n. 197 del 21 dicembre 2000) ²⁹.

Il giudice di legittimità ha successivamente modificato l'orientamento precedente adeguandosi, di fatto, all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria (Cass. civ., 6 febbraio 2004, n. 2247). È stato così precisato, qualora sia stata versata l'Iva calcolandola erroneamente sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, che il contribuente può correggere l'errore con l'emissione di una nota di variazione ai sensi della norma in esame entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione.

Una volta **trascorso il predetto termine di un anno** sarà comunque possibile procedere al recupero della maggiore somma versata (a seguito dell'errore commesso) presentando apposita istanza ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992. Se, però, la maggiore imposta addebitata deriva dall'applicazione dell'aliquota ordinaria che, con un'interpretazione successiva, viene ridotta con effetto retroattivo, non si ricade nell'ipotesi di errata fatturazione e la conseguente variazione in diminuzione può essere effettuata anche oltre il limite temporale di un anno (cfr. ris. agenzia delle entrate n. 307/E del 21 luglio 2008).

ESEMPIO – Assoggettamento ad Iva di un'operazione esclusa

Tizio ha effettuato un atto di cessione di azienda e, a seguito di un errore materiale, ha emesso fattura con applicazione dell'Iva. L'errore è evidente in quanto il predetto atto è un'operazione fuori campo Iva ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) del d.P.R. n. 633/1972.

SOLUZIONE

È possibile emettere, entro il termine di un anno, una nota di variazione (in diminuzione) ex art. 26 del decreto Iva. La predetta nota "annulla" integralmente la fattura precedentemente emessa per errore.

Come l'esempio precedente, una volta decorso tale termine, sarà possibile recuperare l'Iva versata nelle casse dell'Erario ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 (procedura di rimborso c.d. "anomala").

Affinché il contribuente possa avvalersi della procedura in esame per correggere gli errori o le inesattezze in sede di fatturazione è necessaria la riscossione di un'Iva superiore a quella dovuta, oppure deve venire meno (in tutto o in parte) la transazione originaria, ovvero devono essere diversi i soggetti (rispetto a quelli indicati in fattura) tra i quali, da un punto di vista civilistico, è realizzata l'operazione.

Pertanto la procedura in discorso (la rettifica ex art. 26 del decreto Iva) non può essere seguita per **rettificare la partita Iva** del cedente la cui indicazione risultante in fattura è stata errata (cfr. ris. agenzia delle entrate n. 321/E del 9 novembre 2007).

Un problema simile si è posto nella fase transitoria, al momento dell'entrata in vigore del d.l. n. 223/2006 che ha radicalmente modificato la disciplina Iva per i trasferimenti di fabbricati abitativi e strumentali per natura ³⁰.

I dubbi riguardavano gli acconti fatturati in regime di applicazione dell'Iva in quanto, a seguito delle modifiche apportate dal citato decreto-legge, il saldo (relativo allo stesso fabbricato) sarebbe risultato esente dall'applicazione del predetto tributo. Si poneva dunque il problema se fosse stato corretto rettificare (in diminuzione) l'importo precedentemente fatturato (quale acconto) in regime di imponibilità, con l'emissione di una nota di variazione ex art. 26 del decreto Iva. Successivamente, una volta avvenuta la rettifica, l'intera operazione (il corrispettivo complessivo) sarebbe stata oggetto di fatturazione in regime di esenzione.

L'agenzia delle entrate ha fornito risposta negativa con la circ. n. 12/E del 1° marzo 2007. Secondo la soluzione espressa dall'Amministrazione finanziaria **“La modifica del regime di tassazione** di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata.

OPERAZIONI NON RETTIFICABILI EX ART. 26 DEL D.P.R. n. 633/1972	
Ris. Agenzia delle entrate n. 321/E del 9 novembre 2007	<ul style="list-style-type: none">– Non è consentito rettificare la partita Iva errata indicata in fattura dal cedente con l'emissione di una nota di variazione ex art. 26 del d.P.R. n. 633/1972;– in questo caso non viene meno la transazione originaria, né mutano i soggetti tra i quali, da un punto di vista civilistico, è realizzata l'operazione.
Circ. Agenzia delle entrate n. 12/E del 1° marzo 2007	<ul style="list-style-type: none">– La modifica del regime di tassazione di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata;– la fattura emessa in precedenza, a titolo di acconto, è corretta e non deve/può essere rettificata.

Note

15. In dottrina cfr. Tabet sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi, in *Rass. Trib.*, 1999, 79.
16. Carinci, *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 736 e segg.; Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, 2000, pag. 837.
17. *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, a cura di Marongiu, cit., pag. 279.
18. Peirola, *Limiti all'emissione della nota di accredito*, in *Corr. trib.*, 2007, 1392; Mazzitelli, *Un'interpretazione troppo riduttiva sull'emanazione di note di variazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2000, 636.
19. In dottrina conforme Filippi, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, *Enc. D.* 93, XLVI, 169.
20. Per un approfondimento in dottrina cfr. Tassani, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'Iva)*, Studio n. 31-2007/T approvato dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato il 7 settembre 2007, in *Studi e materiali*, www.notariato.it.
21. *Ibidem*.
22. Ciò nel presupposto che i canoni di godimento non siano qualificati alla stregua di canoni di locazione soluzione, però, che è tutt'altro che pacifica (cfr. *supra* il commento all'art. 10, par. 8.3.5).
23. Considerandosi tali, ai fini Iva, quelli aventi classificazione catastale A1, A8 e A9 (come previsto dal decreto legislativo sulle semplificazioni approvato dal Governo il 30 ottobre 2014).
24. Contrino, *Accordi di ristrutturazione, note di variazione Iva e decorrenza delle novità fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 2778.
25. Per quanto riguarda il profilo temporale, cioè l'emissione della nota di variazione, "il momento rilevante dovrebbe essere il passaggio in giudicato del provvedimento giurisdizionale di omologazione dell'accordo, poiché è solo in tale momento che può ritenersi cristallizzato il mancato pagamento del corrispettivo, in misura corrispondente al debito definitivamente rimesso, che configura la finale "infruttuosità" della procedura elevata dalla prassi a condizione legittimante il recupero dell'Iva mediante la variazione in diminuzione".
26. In buona sostanza l'emissione della nota di variazione, senza che la stessa sia oggetto di contestazione, è in grado di dimostrare preventivamente che le parti fossero d'accordo. In tale ipotesi l'accordo non deve considerarsi sopravvenuto e la nota di variazione può essere emessa anche oltre il termine di un anno.
27. *Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, a cura di Centore, Rozzano (MI), 2010, art. 26 – cit., pag. 868.
28. Cosiddetta istanza di rimborso anomala.
29. Quindi successiva rispetto alla sentenza della Corte di Cassazione precedentemente citata.
30. Cfr. art. 10, comma 1, nn. 8-bis) e 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972.

Estratto dal libro “Il nuovo manuale dell’IVA 2015”
edito da Maggioli Editore

Indice dei principali argomenti del volume

Commentario al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633

Completo di:

- Riferimenti normativi - Indicazioni di prassi - Esempi e casi pratici - Schemi e tabelle -
Orientamenti dottrinali - Giurisprudenza nazionale e comunitaria

Aggiornato con:

- Decreto semplificazione fiscale 2014 (D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175)
- Disciplina IVA del commercio elettronico dal 2015
- Nuova disciplina IVA del contratto di “rent to buy”
- Decreto “Sblocca Italia” (convertito in Legge 11 novembre 2014, n. 164)

Aggiornamenti on-line fino al 31 gennaio 2015

[Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui](#)

Marzo 2015

di Nicola Forte

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente