

Risposta n. 55

**OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212
Note di variazione - Articolo 26 del decreto del Presidente della
Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito società istante o istante), in qualità di incorporante di BETA (codice fiscale e partita Iva: [...] – di seguito incorporata), espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

L'incorporata ha sottoscritto, nel periodo d'imposta [...], con la società GAMMA e la sua controllata DELTA due contratti funzionali ad una complessa operazione di sviluppo di iniziative immobiliari tramite quotazioni in borsa:

- a) contratto di consulenza del [...];
- b) contratto di finanziamento del [...].

Con riferimento al contratto di cui al punto a), l'incorporata ha emesso le seguenti fatture:

- i. n. [...] del [...] per un imponibile pari a [...] euro ed IVA pari a [...] euro;
- ii. n. [...] del [...] per un imponibile pari a [...] euro ed IVA pari a [...] euro.

In data [...] le suddette fatture sono state parzialmente regolate mediante un bonifico di [...] euro; in particolare la fattura di cui al punto i) è stata

integralmente saldata, mentre per la fattura di cui al punto ii), è stato versato un acconto.

A seguito del mancato raggiungimento degli obiettivi prefissati nel contratto di cui alla lettera a), le società GAMMA e DELTA hanno attivato, avverso l'incorporata, diversi procedimenti giudiziari ed in data [...] le hanno notificato una richiesta di arbitrato rituale, procedimento conclusosi con la pronuncia di lodo. In particolare, in data [...] il collegio arbitrale ha emesso il lodo arbitrale rituale condannando l'incorporata alla restituzione del pagamento parziale ricevuto pari a [...] euro. Successivamente, con decreto del Tribunale di [...], il lodo è stato munito di formula esecutiva.

Con l'accertamento e la dichiarazione di risoluzione contrattuale da parte del collegio arbitrale, nonché per effetto della restituzione delle somme, le fatture di cui ai punti i) e ii) sono rimaste integralmente insolute.

In data [...] il lodo, con riferimento alla restituzione delle somme e alla responsabilità contrattuale per inadempimento, è passato in giudicato ai sensi dell'articolo 828 del codice di procedura civile.

Tanto premesso, la società istante chiede di sapere se, a seguito di un lodo arbitrale rituale passato in giudicato, possa procedere al recupero dell'IVA tramite l'emissione della nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, l'istante chiede:

1. se il *dies a quo* per l'esercizio del diritto di recupero dell'IVA e, quindi, per l'emissione della nota di variazione, decorra da quando il lodo arbitrale rituale è diventato definitivo [...], per effetto del passaggio in giudicato, oppure dalla data in cui il lodo è diventato esecutivo [...];
2. quale sia il *dies a quem* entro il quale è possibile, per il prestatore inadempiente, esercitare il diritto al recupero dell'IVA (articolo 19 del DPR n. 633 del 1972). Nello specifico chiede se la nota di variazione possa essere emessa "*al più tardi, con la dichiarazione*

relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo” (articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 vigente *ratione temporis*), ovvero entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (articolo 19 attualmente vigente);

3. se, nel caso in cui il termine ultimo per effettuare la variazione in diminuzione sia già spirato per decorrenza dei termini, sia possibile trasmettere, al fine di recuperare il credito IVA, una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell’articolo 8, comma 6-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l’istante ritiene che:

1. il *dies a quo* per l’esercizio del diritto del recupero dell’IVA è il [...] (momento in cui il lodo è passato in giudicato);
2. il termine ultimo per emettere la nota di variazione, con contestuale recupero dell’IVA, sia quello fissato dall’articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 nel testo vigente *ratione temporis*, atteso che il presupposto per emettere la nota di variazione si è verificato anteriormente all’entrata in vigore del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, che ha modificato l’articolo 19 del DPR n. 633 del 1972;
3. nel caso in cui il termine per l’emissione della nota di variazione sia già spirato è comunque possibile, al fine di recuperare l’IVA in parola, trasmettere una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell’articolo 8, comma 6-*bis*, del DPR n. 322 del 1998.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante. Al riguardo, si rammenta che qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

L'arbitrato è un procedimento per la risoluzione delle controversie previsto dal codice di procedura civile (articoli 806-840), alternativo rispetto alla giurisdizione ordinaria, che permette di risolvere le controversie con una decisione finale (il lodo arbitrale) che può acquistare efficacia di una vera e propria sentenza di primo grado. Può essere utilizzato se le parti lo hanno espressamente previsto come strumento di soluzione delle eventuali controversie già al momento della conclusione del contratto, inserendo nello stesso una clausola compromissoria. E', peraltro, possibile avvalersi dell'arbitrato anche dopo che la controversia si è verificata sottoscrivendo un apposito accordo.

L'arbitrato può essere rituale (in tal caso si applicano gli articoli 806 e seguenti del codice di procedura civile) o irrituale (soggetto all'articolo 808-ter del codice di procedura civile); nel primo caso si perviene ad un lodo che produce gli stessi effetti di una sentenza di un giudice di primo grado e può essere reso esecutivo con decreto del tribunale competente per territorio, ai sensi dell'articolo 825 del codice di procedura civile. Nell'arbitrato irrituale il lodo ha un'efficacia contrattuale tra le parti; si perviene, quindi, ad una definizione di tipo negoziale, soggetta, pertanto, alla disciplina civilistica in tema di contratti.

Con specifico riferimento alla "valenza giuridica" del lodo, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 4965 del 1° aprile 2003, ha stabilito che *"il lodo ha efficacia vincolante tra le parti dalla data della sua ultima sottoscrizione e ciò ancorché il lodo in questione non essendo stato ancora depositato, non sia esecutivo e non abbia acquisito natura di sentenza arbitrale"* (cfr. cassazione sentenza n. 21894 del 21 ottobre 2011, n. 4986 del 19 maggio 1998 e n. 6407 del 15 luglio 1996).

L'articolo 824-*bis* del codice di procedura civile – introdotto dall'articolo 23 del decreto legislativo 2 febbraio 2006 n. 40, che ha modificato quasi integralmente il titolo VIII del libro quarto del codice di procedura civile, dedicato all'arbitrato - così recita: *“Salvo quanto disposto dall'articolo 825, il lodo ha dalla data della sua ultima sottoscrizione gli effetti della sentenza pronunciata dall'autorità giudiziaria”*.

Ciò posto, l'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, nella sua attuale formulazione, dispone 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 per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese 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”*.

La norma individua le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta senza limiti temporali, nel presupposto che la fattura originaria sia stata registrata dal cedente e abbia, perciò, concorso alla liquidazione IVA.

In tal senso si precisa che le ipotesi di risoluzione, recesso, revoca e simili del contratto possono riguardare tutto il contratto oppure alcune parti di esso, e nella pratica si manifestano attraverso atti di accertamento negoziale o sentenze, tra le quali è possibile ricondurre il lodo arbitrale rituale.

Alla luce delle suesposte considerazioni, con riferimento al quesito di cui al punto 1), il *dies a quo* per il computo del termine di cui all'articolo 19 del DPR n.

633 del 1972 (richiamato dall'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972) entro cui esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA è la data di sottoscrizione del lodo [...].

Con riferimento al quesito di cui al punto 2), l'articolo 19 del citato DPR n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 dispone che *“Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*.

Al riguardo, la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, ha chiarito che per quanto concerne le note di variazione in diminuzione la nuova disciplina, recata dal decreto-legge n. 50 del 2017, si applica alle note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017 sempreché i relativi presupposti (vale a dire gli eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile dell'operazione) si siano verificati a decorrere dalla medesima data. Quando, invece, i presupposti si sono verificati *ante* 1° gennaio 2017, continua ad applicarsi l'articolo 19, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, vigente *ratione temporis*, secondo cui *“Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*. Pertanto, nel caso di specie, poiché l'evento che ha reso possibile ricorrere alla nota di variazione (lodo arbitrale) si è verificato ante 1° gennaio 2017 [...], la nota di variazione in diminuzione poteva essere emessa al più tardi entro il 30 aprile 2018.

Infine, con riferimento al punto 3) la scrivente ritiene che, nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, non sia possibile presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell'articolo 8,

comma *6-bis*, del DPR n. 322 del 1998 per recuperare l'imposta versata. Mancano in tale evenienza i presupposti per poter presentare una dichiarazione integrativa a favore *ex* articolo 8, comma *6-bis*, non ravvisandosi alcun errore ed omissione cui rimediare con riferimento all'anno di emissione della fattura originaria (anno peraltro ormai prescritto), né è possibile affermare che nel [...], non avendo emesso la nota di variazione, l'istante ha commesso un errore da correggere. L'emissione di una nota di variazione in diminuzione è infatti una facoltà cui il contribuente può rinunciare. Va detto, infine, che l'emissione di una nota di variazione produce effetti diversi dalla dichiarazione integrativa. Mentre la prima assicura che sia rispettato il principio di neutralità dell'IVA (al diritto alla detrazione in capo a colui che emette la nota di variazione corrisponde l'obbligo di iscriverne l'imposta a debito per chi la riceve), la dichiarazione integrativa consente il solo recupero dell'imposta versata in misura superiore ma non anche il riversamento da parte di chi l'ha detratta.

IL CAPO DIVISIONE
(*Firmato digitalmente*)