

Risposta n. 268/2023

OGGETTO: IVA – Note di variazione in ipotesi di scioglimento dei contratti ex articolo 169-bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 – Articolo 26, comma 2, del dPR 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

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

L'istante è «titolare della concessione di gestione del porto turistico [...] (di seguito "Concessione"). La durata della Concessione, originariamente pari a 50 anni, in data [...] 2000 è stata prorogata di 35 anni. Conseguentemente, la Concessione non è scaduta in data [...] 2021 (originaria scadenza) bensì scadrà in data [...] 2056.».

A seguito degli eventi calamitosi che nel [...] hanno colpito le aree oggetto di concessione, con relative infrastrutture, il [...] dicembre 2021 l'istante «ha presentato ai propri creditori una proposta di concordato in continuità ex art. 186-bis L. Fall. [...].

Con decreto del [...] 2022 il Tribunale di [...] ha omologato il concordato preventivo presentato da [ALFA] [...]. Il decreto di omologa è stato impugnato dinanzi alla Corte di Appello da parte di un creditore. L'udienza di discussione del reclamo è stata celebrata il [...] 2022 e la Società è in attesa del provvedimento che definisce il giudizio.».

Ferme eventuali ulteriori impugnazioni, l'istante evidenzia che il piano di concordato «*contempla quale assunzione principale che vengano sciolti tutti i contratti pendenti aventi per oggetto i diritti d'uso degli spazi acquei e delle opere a terra. La medesima proposta, inoltre, prevede, per quanto qui interessa, "l'emissione da parte della Società, ai sensi dell'art. 26 2° comma DPR 633/72, di note di variazione IVA nei confronti dei Vecchi Titolari Con Risconto, per un importo pari all'ammontare dei relativi risconti passivi presenti nel bilancio [ALFA], con pagamento ai Vecchi Titolari Con Risconto della relativa IVA ... Il predetto pagamento sarà ... subordinato alla conferma dell'esistenza in capo a [ALFA] dell'IVA a credito derivante dall'emissione delle note di variazione, conferma da ottenersi mediante istanza di interpello ordinario ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera a), L. 212/2000 (Statuto del contribuente)".*

[...] Coerentemente con quanto sopra, in data [...] dicembre 2021 e [...] marzo 2022 [ALFA] ha presentato due istanze finalizzate a conseguire pronuncia di scioglimento, ex art. 169-bis L. Fall., dei suddetti contratti, aventi scadenza al [...] 2056 [...], coincidente con la scadenza della Concessione.».

In relazione a tali contratti - le cui controparti «*sono sia soggetti passivi ai fini IVA sia committenti non soggetti passivi ai medesimi fini*» - «*la situazione che risulta dalla contabilità di [ALFA] è quella che discende dalla registrazione degli eventi da essi (contratti) derivanti secondo le seguenti modalità:*

1) all'atto dell'incasso del corrispettivo previsto dal contratto (a prescindere dalla tipologia di contratto), la Società ha emesso fattura con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, rilevando un ricavo quale contropartita contabile dell'ammontare percepito (al netto dell'IVA applicata); [...]

2) con riferimento ai Contratti Anteriori, cioè ai contratti in relazione ai quali il relativo corrispettivo è stato pattuito a fronte della possibilità di usare il bene a decorrere da una data che precede l'originaria scadenza della Concessione ([...] 2021), il ricavo contabilizzato è stato riscontato in funzione del mero decorso del tempo; [...]

3) con riferimento agli Altri Contratti:

a) nella generalità dei casi, il ricavo contabilizzato è stato interamente riscontato e a oggi non riversato a conto economico, coerentemente col fatto che il ricavo è stato registrato a fronte di un corrispettivo pattuito per potere utilizzare il bene successivamente al [...] 2021 (originaria scadenza della Concessione); l'importo del risconto passivo a oggi esistente in contabilità - corrispondente all'intero corrispettivo - costituisce un credito (anticipo) per il soggetto che ha pagato il corrispettivo per fruire di una prestazione continuativa (diritto d'uso del bene) fino al [...] 2056, a oggi interamente non eseguita da [ALFA];

b) in taluni casi, laddove lo specifico contratto preveda che il corrispettivo sia pattuito non solo per potere utilizzare il bene successivamente al [...] 2021 (originaria scadenza della Concessione) ma anche a fronte di oneri periodici di gestione di competenza anteriore a tale data, il ricavo contabilizzato è stato riscontato e riversato a conto economico esclusivamente per tenere conto di tali oneri; l'importo del risconto passivo a oggi esistente in contabilità - corrispondente al corrispettivo al netto dei

predetti oneri - costituisce un credito (anticipo) per il soggetto che ha pagato il corrispettivo per fruire di una prestazione continuativa (diritto d'uso del bene) fino al [...] 2056, a oggi non eseguita da [ALFA] salvo in relazione ai servizi cui si riferiscono gli oneri periodici di gestione; [...]».

Con «con decreti del [...] 2022 il Tribunale di [...] ha autorizzato [ALFA] a sciogliersi da tutti i contratti come sopra individuati [...]. Avverso tali decreti è stato proposto reclamo da parte di otto soggetti. Tutti i reclami presentati sono stati integralmente rigettati dalla Corte di Appello di [...], con provvedimenti pronunciati tra il [...] maggio 2022 e il [...] ottobre 2022, la quale ha confermato integralmente i decreti impugnati [...]

Alla luce di quanto sopra, l'istante pone alcuni dubbi che, in particolare, «hanno per oggetto:

· l'inclusione della pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. tra gli eventi che permettono l'emissione di note di credito ai sensi dell'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633/1972;

· l'irrilevanza del termine annuale previsto dall'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 in caso di emissione di note di credito a seguito della pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall.;

· il periodo entro il quale è possibile emettere le note di credito a seguito della pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. e conseguente detrazione dell'imposta;

· *la determinazione dell'importo delle note di credito con riferimento a ciascuno dei contratti in relazione ai quali il Tribunale di [...] ha autorizzato lo scioglimento, di cui alle tabelle allegate sub 7;*

· *la possibilità e, in tal caso, la modalità, di emissione delle note di credito in ipotesi di "subentro" nei contratti.».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, in riferimento ai dubbi sollevati, l'istante ritiene:

«1) *inclusione della pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. tra gli eventi che permettono l'emissione di note di credito ai sensi dell'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633/1972: [ALFA] è dell'avviso che la pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. rientri tra tali eventi;*

2) *irrilevanza del termine annuale previsto dall'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 in caso di emissione di note di credito a seguito della pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall.: [ALFA] è dell'avviso che tale termine non assuma alcuna rilevanza;*

3) *periodo entro il quale emettere le note di credito a seguito della pronuncia di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. e conseguente detrazione dell'imposta:*

a) *in via principale, la Società è dell'avviso che il termine a decorrere dal quale è possibile emettere le note di credito coincida con la data dei decreti del [...] 2022 con cui il Tribunale di [...] ha autorizzato [ALFA] a sciogliersi dai contratti in esame o, alternativamente, con la data in cui tali decreti sono divenuti definitivi (evento verificatosi nel 2022);*

b) in subordine, laddove codesta spettabile [...] non condividesse quanto indicato sopra sub a), [ALFA] ritiene che il termine a decorrere dal quale è possibile emettere le note di credito si identifichi con la data in cui il decreto di omologa del concordato diviene inoppugnabile (data che non cadrà nel 2022 bensì nel 2023 o successivamente, a seconda del fatto che l'atteso provvedimento della Corte di Appello - conseguente all'impugnazione del decreto di omologa del concordato da parte di un creditore - venga impugnato o meno dinanzi alla Corte di Cassazione);

c) in via di ulteriore subordine, qualora nemmeno quanto prospettato sopra sub b) fosse condiviso da codesta spettabile [...], [ALFA] chiede che sia la medesima [...] a indicare come debba essere individuato il termine a decorrere dal quale è possibile emettere le note di credito;

d) sotto un diverso profilo, la Società è dell'avviso che le note di credito possano essere emesse solo fino al termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è sorto il diritto alla detrazione; tale anno si identifica, in via principale, con l'anno in cui si è verificato lo scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. o, in subordine, il decreto di omologa del concordato diviene inoppugnabile o, in via di ulteriore subordine, con l'anno in cui si verifica l'evento individuato da codesta spettabile [...] come indicato sopra sub c);

e) conseguentemente, l'imposta sarà detratta, in via principale (laddove si ritenesse valido quanto indicato sopra sub a), in caso di emissione delle note di credito nel 2023, entro il 2 maggio, a scelta della Società, nell'ambito della liquidazione periodica relativa al mese in cui le note di credito saranno emesse o direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa al 2023 (da presentare entro il 30 aprile

2024); [...]», oppure «(soluzione proposta da [ALFA] in subordine sopra sub b), le note di credito potranno essere emesse solo a partire dalla data in cui si verificherà l'inoppugnabilità del decreto di omologa (data che cadrà nel 2023 o successivamente) e, quindi, (quantomeno) fino al termine previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2023 (30 aprile 2024), con conseguente effetto sulla modalità di detrazione dell'imposta; [...], infine, [...] (soluzione proposta da [ALFA] in via di ulteriore subordine sopra sub c), le note di credito potranno essere emesse solo a partire dalla data in cui si verificherà tale evento, con conseguente effetto sulla modalità di detrazione dell'imposta;

4) determinazione dell'importo delle note di credito con riferimento a ciascuno dei contratti in relazione ai quali il Tribunale di [...] ha autorizzato lo scioglimento, di cui alle tabelle allegate sub 7:

a) [ALFA] , in via principale, è dell'avviso che possa essere emessa una nota di credito di ammontare pari a quello risultante dall'applicazione dei seguenti criteri, a seconda della tipologia di contratto:

i) Contratti Anteriori relativi ai Beni Distrutti: l'importo della nota di credito è pari all'importo della corrispondente fattura, ridotto in misura pari al corrispettivo riferibile alla prestazione eseguita dalla Società; quest'ultimo importo è calcolato in funzione del mero decorso del tempo, dalla data iniziale al [...] 2018 (intervallo corrispondente al periodo in cui il committente ha fruito del bene concesso in uso da [ALFA]) e tenuto conto della scadenza del contratto;

ii) Contratti Anteriori relativi agli Altri Beni situati sul [...]: l'importo della nota di credito è pari all'importo della corrispondente fattura, ridotto in misura pari

al corrispettivo riferibile alla prestazione eseguita dalla Società; quest'ultimo importo è calcolato in funzione del mero decorso del tempo, dalla data iniziale al [...] 2020 (intervallo corrispondente al periodo in cui il committente ha fruito del bene concesso in uso da [ALFA]) e tenuto conto della scadenza del contratto;

iii) Contratti Anteriori relativi agli Altri Beni non situati sul [...]: l'importo della nota di credito è pari all'importo della corrispondente fattura, ridotto in misura pari al corrispettivo riferibile alla prestazione eseguita dalla Società; quest'ultimo importo è calcolato in funzione del mero decorso del tempo, dalla data iniziale al [...] 2021 (intervallo corrispondente al periodo in cui il committente ha fruito del bene concesso in uso da [ALFA]) e tenuto conto della scadenza del contratto;

iv) Altri Contratti senza previsione di oneri periodici di gestione: l'importo della nota di credito è pari all'importo della corrispondente fattura, senza alcuna riduzione, considerato che il committente, nel periodo cui si riferisce la prestazione della Società di cui al contratto (successivo al [...] 2021) e in relazione al quale è stato pattuito il corrispettivo fatturato, non ha fruito nemmeno in parte del bene concesso in uso da [ALFA];

v) Altri Contratti con previsione di oneri periodici di gestione: l'importo della nota di credito è pari all'importo della corrispondente fattura, ridotto in misura pari a tali oneri, considerato che il committente, anche in questo caso, nel periodo cui si riferisce la prestazione della Società di cui al contratto (successivo al [...] 2021) e in relazione al quale è stato pattuito il corrispettivo fatturato (per la parte che non si riferisce ai servizi correlati ai predetti oneri), non ha fruito nemmeno in parte del bene concesso in uso da [ALFA];

b) in subordine, [...], la Società ritiene di potere ridurre tale ammontare per tenere conto della quota parte del corrispettivo fatturato (rectius risconto passivo) che sarebbe stato riversato a conto economico, con riferimento a tutti i contratti esclusi quelli relativi al nuovo porto, fino alla data di scioglimento dei contratti ex art. 169-bis L. Fall. se tali contratti fossero stati eseguiti secondo quanto originariamente pattuito (in assenza sia della mareggiata sia del deposito del ricorso ex art. 161, 6° comma, L. Fall.). Al riguardo, la Società ritiene che la data di scioglimento dei contratti coincida, a seconda dei casi, con il [...] 2022 o il [...] 2022 (date dei decreti, definitivi, con cui il Tribunale di [...] ha autorizzato [ALFA] a sciogliersi dai contratti in esame);

c) in via di ulteriore subordine, [...], [ALFA] chiede che sia la medesima [...] a indicare la modalità di quantificazione dell'ammontare delle note di credito.

In relazione al quesito e alla soluzione interpretativa di cui sopra sub 4) si precisa che con la presente istanza di interpello la Società non chiede che codesta spettabile [...] verifichi e validi la correttezza dei dati e dei risultati contenuti nelle tabelle allegate sub 7 bensì che essa esprima il proprio parere (esclusivamente) circa il fatto che ritenga condivisibile una delle modalità di determinazione dell'importo delle note di credito elencate sopra sub a) e b) ovvero indichi la diversa modalità da seguire.[...]

5) possibilità e, in tal caso, modalità, di emissione delle note di credito in ipotesi di "subentro" nei contratti:

a) [ALFA], in via principale, ritiene che le note di credito debbano essere emesse nei confronti degli ultimi titolari dei contratti dichiarati sciolti ex art. 169-bis L. Fall.;

b) in subordine, [...], la Società emetterebbe le note di credito nei confronti degli originari titolari dei contratti;

c) in via di ulteriore subordine, [...], le note di credito non verrebbero emesse in presenza di subentro nei contratti (cioè sarebbero emesse solo in relazione alle posizioni contrattuali caratterizzate da assenza di subentro).».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base all'articolo 169-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare o "L.F."), «*Il debitore con il ricorso di cui all'articolo 161 o successivamente può chiedere che il Tribunale o, dopo il decreto di ammissione, il giudice delegato con decreto motivato sentito l'altro contraente, assunte, ove occorra, sommarie informazioni, lo autorizzi a sciogliersi dai contratti ancora ineseguiti o non compiutamente eseguiti alla data della presentazione del ricorso. Su richiesta del debitore può essere autorizzata la sospensione del contratto per non più di sessanta giorni, prorogabili una sola volta. Lo scioglimento o la sospensione del contratto hanno effetto dalla comunicazione del provvedimento autorizzativo all'altro contraente.*

In tali casi, il contraente ha diritto ad un indennizzo equivalente al risarcimento del danno conseguente al mancato adempimento. Tale credito è soddisfatto come credito anteriore al concordato, ferma restando la prededuzione del credito conseguente ad eventuali prestazioni eseguite legalmente e in conformità agli accordi o agli usi negoziali, dopo la pubblicazione della domanda ai sensi dell'articolo 161. [...]».

La giurisprudenza in ambito fallimentare espressasi sulla disposizione in esame ha evidenziato come il «*comma 1, attribuisce espressamente all'imprenditore la facoltà di sciogliersi da tali contratti con espressa manifestazione di volontà in tal senso rivolta agli altri contraenti, ma condiziona il verificarsi dello scioglimento, tanto per*

l'imprenditore che per i contraenti, all'adozione di preventiva autorizzazione giudiziale (del tribunale ovvero del giudice delegato alla procedura a seconda del momento in cui la decisione è assunta) all'esercizio di tale volontà.

L'autorizzazione giudiziale prevista dalla disposizione in esame costituisce dunque solo atto integrativo della volontà dell'imprenditore che, sola, determina l'effetto dissolutivo del vincolo contrattuale; [...]

La disciplina recata dalla L.Fall., art. 169-bis: si limita ad affermare che nel caso di scioglimento del contratto conseguente alla manifestazione di volontà in tal senso comunicata dall'imprenditore (previa autorizzazione giudiziale), l'altro contraente, che tale iniziativa subisce, ha diritto a un indennizzo in misura equivalente al risarcimento del danno determinato dallo scioglimento del vincolo in precedenza determinato per effetto dell'incontro dei consensi alla sua nascita; non prevede alcun collegamento di natura processuale fra autorizzazione giudiziale e indennizzo in discorso, nel senso che l'autorizzazione in parola non è in alcun modo vincolata alla contestuale determinazione dell'indennizzo spettante per il caso di (necessariamente) successivo esercizio della facoltà di scioglimento del contratto da parte dell'imprenditore che ha presentato domanda di concordato preventivo ovvero è stato ammesso alla procedura in questione.» (così, tra le più recenti, Cassazione, sentenza 11 marzo 2022, n. 8008, ma non diversamente la precedente Cassazione, sentenza 23 novembre 2020, n. 26568: «in generale, non si intende certo sottacere come la L. Fall., art. 169-bis, comma 2, preveda, in favore del terzo contraente pregiudicato dallo scioglimento, un vero e proprio "diritto ad un indennizzo" e come il legislatore abbia espressamente voluto (sia pure con apparente ambiguità terminologica) che tale indennizzo sia "equivalente al

risarcimento del danno conseguente al mancato adempimento" del contratto di cui sia stato autorizzato lo scioglimento, sì da non poter essere immotivatamente surrogato da crediti di natura meramente restitutoria - come, nel caso di specie, la restituzione del prezzo versato -, pena lo svuotamento del già debole presidio posto dalla norma a tutela del terzo contraente, per bilanciare l'evidente favor legislatoris per la soluzione concordataria.

3.5. Al riguardo questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che l'istituto (assai peculiare) dello scioglimento del contratto L. Fall., ex art. 169-bis, costituisce una facoltà di natura potestativa messa a disposizione del debitore nel contesto delle soluzioni concordatarie, volte a perseguire il miglior soddisfacimento del ceto creditorio. A determinate condizioni, soggette a verifica giudiziale prima fra tutte la coerenza con il piano concordatario, anche sotto il profilo della sua "fattibilità" -, lo scioglimento assume i connotati della legittimità, in deroga al diritto comune (posto che, in assenza di vizi genetici o funzionali, il contratto continua ad avere forza di legge tra le parti, ex art. 1372 c.c., anche in costanza di concordato, a differenza del fallimento, che di regola comporta invece la sospensione automatica dei contratti pendenti L. Fall., ex art. 72), facendo però sorgere in capo alla controparte il diritto ad un indennizzo per il pregiudizio subito in conseguenza del venir meno del vincolo negoziale.»).

Alla luce di quanto sopra, deve dunque affermarsi che lo scioglimento dei contratti ex articolo 169-bis L.F.:

- dipende dalla volontà del solo contraente soggetto alla procedura concorsuale (seppure avallata dal giudice competente);
- prescinde da eventuali inadempimenti (omessi pagamenti o altro);

- non ha effetto retroattivo tra le parti, né restitutorio delle prestazioni eseguite;
- dà luogo ad un indennizzo in moneta "concorsuale", ossia da soddisfare come credito anteriore al concordato.

Da rilevare, peraltro, sotto il profilo tributario, che tale indennizzo - sia esso da considerare una sorta di penalità cui viene sottoposto il cedente/prestatore inadempiente per svincolarsi in via unilaterale dai contratti in essere, o un vero e proprio risarcimento del danno subito dal contraente adempiente - esclude che il cessionario/committente, quando soggetto passivo d'imposta, debba emettere fattura per documentarne la ricezione (si veda l'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

Quanto alle fatture che certificano i corrispettivi percepiti anteriormente allo scioglimento dei contratti, come ricordato anche di recente con la risposta n. 38 pubblicata il 17 gennaio 2023 nell'apposta sezione del sito istituzionale della scrivente, *«l'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (c.d. "decreto IVA") prevede che, se dopo l'emissione e la registrazione di una fattura, l'ammontare imponibile di un'operazione e la relativa IVA si riducono, in tutto o in parte, il cedente o prestatore, in linea generale, può effettuare le opportune rettifiche, cioè le cosiddette "variazioni in diminuzione", emettendo un'apposita "nota di credito".*

In altri termini, il cedente o prestatore, può "annullare", attraverso l'emissione di un documento di segno opposto all'originaria fattura, come la "nota di credito", un'operazione fatturata e registrata che sia successivamente venuta meno (in tutto o in parte) o di cui sia ridotto l'ammontare imponibile. In tal modo, il cedente o prestatore restituisce l'importo dell'IVA al cessionario, recuperandola dall'Erario mediante una corrispondente riduzione dell'IVA a debito. Dall'altro verso, il cessionario o committente

soggetto passivo IVA, a sua volta, ha l'obbligo di computare il medesimo importo tra l'IVA a debito al fine di controbilanciare la detrazione a suo tempo effettuata per la fattura oggetto di rettifica, riversando così all'Erario tale ammontare.

Si evidenzia che ad emettere la nota di credito è lo stesso soggetto che si avvantaggia degli effetti economici della variazione in diminuzione (in estrema sintesi inversi a quelli dell'operazione rettificata), con il conseguente rischio di utilizzazioni fraudolente. È, pertanto, per ragioni di cautela fiscale, che il legislatore prevede la possibilità per il cedente o prestatore di emettere una nota di credito solo al ricorrere di determinati presupposti e, nel caso di un sopravvenuto accordo tra le parti, solo entro lo stretto termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

La tassatività di tali ipotesi è prevista anche dalla normativa comunitaria, laddove l'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE (paragrafi 1 e 2) traccia una chiara distinzione tra i casi di annullamento, risoluzione, recesso e riduzione del corrispettivo - per i quali, gli Stati membri hanno l'obbligo di prevedere la riduzione della base imponibile - e il caso di mancato pagamento, totale o parziale, del corrispettivo, per cui, al contrario, è consentito agli Stati membri di derogare a tale obbligo, disciplinando eventualmente le condizioni per l'esercizio della riduzione della base imponibile. La rettifica obbligatoria è espressione del principio generale secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (CGE, 26 gennaio 2012, causa C-588/10, punto 27; Id., 3 luglio 1997, causa C-330/1995, punto 15). La facoltà di deroga riconosciuta nel caso di pagamento, invece, "si fonda sull'assunto che, in presenza di

talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio" (CGE 3 luglio 1997, causa C-330/1997, punto 18).» (così, come anticipato, la risposta n. 38 pubblicata il 17 gennaio 2023).

I chiarimenti già resi sono peraltro in linea con le indicazioni fornite dalla giurisprudenza tributaria:

- sia a livello unionale: *«ai fini dell'armonizzazione della base imponibile, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva stabilisce che, all'interno del paese, tale base è, di norma, costituita da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.*

13 Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della sesta direttiva, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dallo stesso soggetto passivo al medesimo titolo (sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 15).

14 Conformemente a tale principio, l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva, che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente

o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 16).» (cfr. CGE, 23 novembre 2017, causa C-246/16);

- sia a livello nazionale: *«La disciplina del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, recepisce la disciplina Eurounitaria, la quale prevede, quanto all'emittente, la riduzione della base imponibile in forza di eventi successivi al momento dell'effettuazione dell'operazione (Dir. n. 2006/112/CE, art. 90, par. 1: "in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri"; conforme è, al riguardo, la Dir. n. 77/388/CEE, art. 11, lett. C), par. 1). [...] A fronte, pertanto, di un'operazione già assoggettata a tributo (essendo irrilevanti gli eventi non retroattivi: Cass., Sez. V, 3 marzo 2017, n. 5403), il contribuente può ridurre la base imponibile, imponendo nel tal caso al committente la corrispondente riduzione dell'esercizio del diritto di detrazione (salva, in ogni caso, la ripetizione dell'eventuale obbligazione di rivalsa precedentemente assolta), al fine di assicurare la neutralità dell'imposta.» (con queste parole, Cassazione, sentenza 15 giugno 2021, n. 16829).*

Alla luce di quanto sopra, considerato che nel caso di specie, in base alla rappresentazione fornita dall'istante, non vi è dubbio che:

- essa, in qualità di cedente/prestatore, abbia ricevuto dai cessionari/committenti l'intero ammontare dei corrispettivi dovuti in ragione dei contratti sottoscritti, prima del loro scioglimento, non residuando importi fatturati ancora da percepire;

- la base imponibile delle operazioni originariamente fatturate è quindi costituita da un corrispettivo interamente e realmente ricevuto e l'Erario non ha riscosso, a titolo di IVA, un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo al medesimo titolo;

- non vi sono effetti retroattivi tra le parti legati all'avvenuto scioglimento dei contratti, considerato che ai contraenti "adempienti" compete uno specifico indennizzo svincolato dal corrispettivo precedentemente già fatturato;

ad ora una riduzione della base imponibile risulterebbe contraria ai principi espressi in argomento.

Deve dunque negarsi che l'istante possa procedere all'emissione di note di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA in riferimento alle operazioni oggetto di originaria fatturazione.

L'impossibilità di emettere le note di variazione pur a fronte dello scioglimento dei contratti assorbe gli ulteriori dubbi ed i conseguenti quesiti formulati dall'istante come sopra richiamati.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)