

IMPOSTE E TASSEdi **CLARA POLLET, SIMONE DIMITRI****Nota di variazione Iva per accordo transattivo**

Il termine annuale previsto dall'art. 26, c. 3 D.P.R. 633/1972 per l'emissione della nota di credito in caso di sopravvenuto accordo tra le parti fa riferimento all'assenza di qualsiasi contestazione in merito all'esecuzione del contratto.

Le note di credito Iva sono disciplinate dall'art. 26, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e sono emesse in riduzione dell'ammontare imponibile **in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili** (definite patologie contrattuali) o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Al terzo comma è precisato che nel caso in cui sia trascorso **più di un anno** dall'effettuazione dell'operazione iniziale che si intende rettificare, il **recupero dell'Iva non è più possibile nel caso di sopravvenuto accordo tra le parti** o per rettifiche di inesattezze che abbiano dato luogo all'art. 21, c. 7.

Nella norma di comportamento n. 222 del 2023 l'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC) ha affrontato il tema dei termini per l'emissione delle note di credito Iva nel caso di accordi transattivi.

La lettura combinata dei commi 2 e 3 dell'art. 26 evidenzia che **gli accordi sopravvenuti sono figure vicine alle patologie contrattuali** che possono essere distinte in 2 sottocategorie, a seconda che gli accordi siano o meno assoggettati al limite dell'anno.

La *ratio* del legislatore italiano appare essere quella di considerare gli accordi assoggettati al limite annuale una *species* (c. 3) del più ampio *genus* degli accordi sopravvenuti (c. 2) al quale, di regola, non è applicabile la restrizione temporale dell'anno.

La tipologia di lite, che nasce per un **inadempimento contrattuale del fornitore**, si distingue dalla diversa fattispecie che ammette la rettifica della base imponibile all'avverarsi di una situazione di fatto consistente, in particolare, nel **mancato pagamento del corrispettivo dovuto dal cliente**. Gli effetti dell'inadempimento dell'uno (fornitore) e dell'altro (cliente) sono, infatti, differenti. Nella prima ipotesi, l'inadempimento del fornitore **modifica l'assetto giuridico originario del contratto** che, invece, nella seconda ipotesi resta immutato e integro.

L'opzione interpretativa che fa ricadere nel comma 3 qualsiasi accordo sopravvenuto, sul presupposto che sono irrilevanti le cause che l'hanno determinato, provoca un'evidente lesione dei principi di neutralità, effettività e proporzionalità.

La sostenibilità del limite annuale del comma 3 resta applicabile unicamente agli accordi sopravvenuti nell'ambito di relazioni commerciali dipendenti da un mero **mutamento consensuale della volontà dei contraenti**.

Diversamente, è possibile procedere alla rettifica della base imponibile, anche oltre il termine annuale, nell'ipotesi di **intervvenuti accordi sopravvenuti**, diversi da quelli previsti dal c. 3, riguardanti il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio.

La Cassazione, con la **sentenza 6.07.2001, n. 9188**, con l'intento di contrastare le condotte elusive, tende, da un lato, ad applicare il termine di un anno alle note di variazione volontarie (c. 3), cioè, che non dipendono da eventi estintivi del contratto originario, bensì da un *"semplice accordo"* di *"mutuo dissenso"* fra le parti contraenti, dall'altro, a disapplicare il medesimo limite temporale al verificarsi delle fattispecie di cui al c. 2, fra le quali rientrano anche gli accordi sopravvenuti diversi da quelli del c. 3, in quanto **"circondate" da "particolari garanzie"** circa l'effettiva esistenza delle cause determinanti l'estinzione o la modifica del contratto.