



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 17 febbraio 2009

OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – variazione dell'imponibile o dell'imposta- articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

Quesito

La Società istante ha stipulato un Contratto di Servizio con la Regione Siciliana Assessorato dei Beni Culturali ed Ambientali in data 21.11.2000.

In base a tale contratto la società provvede a fatturare i propri servizi di custodia, manutenzione, dattilografia, ecc., assoggettandoli ad IVA al 20%.

Il citato contratto di servizi prevede all'articolo 6 una clausola revisionale secondo cui: "*Qualora durante l'esecuzione del presente contratto, si verificano variazioni in aumento o in diminuzione, del costo della mano d'opera, in dipendenza di nuove leggi o in conseguenza di variazioni degli oneri sociali o a causa di modifiche o integrazioni dei contratti di lavoro, il corrispettivo contrattuale verrà adeguato alle variazioni verificatesi (...)*".

L'articolo 8 – Validità e durata del contratto in disamina (allegato all'istanza) prevede, altresì: “ *1-la decorrenza e la durata delle clausole del presente contratto, ad eccezione di quanto stabilito al successivo punto 2, è fissata dalle parti in anni tre a decorrere dall'1 gennaio 2000 e fino al 31 dicembre 2002, con la specificazione di cui al punto 3.*

2- La validità della clausola revisionale di cui al precedente articolo 6 è subordinata al favorevole parere del Consiglio di Giustizia Amministrativa per

la Regione Siciliana; nel caso in cui il predetto parere avrà esito negativo, ai fini del presente contratto avrà valore e sarà applicata la clausola revisionale di cui all'articolo 6 del contratto di servizio per l'anno 1999 stipulato tra le parti in data 30.07. 1999. (...).

5- *Il termine del 31/12/2002 può essere prorogato consensualmente dalle parti nelle more della stipula di un nuovo contratto di servizio.”.*

L'istante evidenzia che dal giugno 1998 al maggio 2001 ha goduto degli sgravi contributivi triennali ex L. 407/90 per i dipendenti aventi diritto.

Nel corso del 2000, la Società ha presentato un'istanza, ai sensi dell'art. 5 della L.R. Sicilia n. 30 del 7 Agosto 1997, all'Assessorato Regionale al Lavoro, per ottenere l'autorizzazione ad accedere ai benefici di cui alla L.R. 30 del 1997 (che prorogava di trentasei mesi, nella regione Sicilia, gli sgravi di cui alla L. 407 del 1990).

Tuttavia, nell'attesa di ricevere il parere dell'Assessorato Regionale al lavoro, a decorrere dal giugno 2001, non essendo più applicabili gli sgravi contributivi di cui alla L. 407/90, si è verificata una variazione in aumento degli oneri sociali e, conseguentemente, del costo della manodopera. In applicazione della suddetta clausola revisionale, la Società, dal giugno 2001 al maggio 2004, ha fatturato alla committenza maggiori corrispettivi a copertura dei maggiori oneri sociali.

Nel giugno 2005, in risposta all'istanza presentata nel 2000, l'Assessorato Regionale al Lavoro ha autorizzato l'istante a beneficiare degli sgravi contributivi ex L.R. 30/97 anche per il periodo dal giugno 2001 al maggio 2004.

Secondo la società istante, verosimilmente, le relative somme le saranno accreditate a breve a mezzo bonifico bancario.

Ciò premesso, l'istante chiede la modalità attraverso cui procedere al recupero dell'Iva relativa ai maggiori corrispettivi, già fatturati e incassati per il periodo giugno 2001-maggio 2004, per i quali ricorre l'obbligo di restituzione al committente, in applicazione della menzionata clausola revisionale.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che il rimborso degli oneri sociali, sostenuti dal 2001 al 2004, comporti l'applicazione della clausola revisionale contrattuale e, quindi, la diminuzione del costo della mano d'opera relativa a quegli anni e, conseguentemente, la riduzione dei corrispettivi richiesti, fatturati ed incassati dalla committenza, con l'obbligo di restituzione delle maggiori somme pagate al committente.

Tale situazione, ad opinione dell'istante, concretizza il verificarsi di una delle condizioni disciplinate dall'articolo 26, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 che consentono la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta senza limiti di tempo.

L'istante ritiene che, per effetto della presenza della clausola revisionale nel contratto sin dall'origine, non si configuri il sopravvenuto accordo tra le parti e quindi non torni applicabile il limite annuale previsto dal terzo comma del citato art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In definitiva, l'istante dichiara di voler adottare il seguente comportamento: nel momento in cui alla Società istante verranno accreditate le somme relative al contributo ex L.R. 30/97, relative al periodo dal giugno 2001 al maggio 2004, la stessa emetterà note di credito con IVA al 20% ai sensi del secondo comma dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, a storno delle fatture emesse a suo tempo.

La Società porterà, quindi, in detrazione l'IVA indicata sulle note di credito e nello stesso tempo restituirà alla Committenza il maggior corrispettivo (IVA inclusa) pagato, oggetto di riduzione per effetto dello sgravio contributivo ricevuto.

Parere della Direzione

L'articolo 26, secondo comma, del dPR n. 633 del 26 ottobre 1972 prevede specifici eventi “*dichiarazione di nullità, annullamento, revoca,*

risoluzione, rescissione e simili (...) o (...) applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente” al verificarsi dei quali è possibile variare l'imponibile e/o l'imposta senza limiti temporali, mentre il successivo terzo comma pone un limite temporale di un anno per poter effettuare la variazione, qualora gli eventi di cui al comma precedente si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo delle parti o nell'ipotesi di inesattezza della fatturazione.

Lo scopo perseguito dalla norma è evidentemente quello di evitare pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente.

Per effetto del combinato disposto del secondo comma dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, tuttavia, la nota di variazione deve essere emessa, comunque, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (risoluzione 18 marzo 2002, n. 89/E; risoluzione 16 maggio 2008, n. 195/E; risoluzione 21 luglio 2008, n. 307/E).

Il citato art. 26 del DPR n. 633 del 1972 trova fondamento nell'art. 90 della Direttiva del Consiglio dell'Unione europea del 28 novembre 2006 n. 112/2006/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo cui *“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”*.

Tanto premesso, con riferimento al caso prospettato, si è dell'avviso che la riduzione del corrispettivo percepito per gli anni dal 2001 al 2004, conseguente alla riduzione del costo della manodopera, possa essere assimilata alla riduzione del prezzo effettuata in *“applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente”*, contemplata dal secondo comma dell'articolo 26 quale presupposto per poter operare la variazione in diminuzione senza limiti di tempo; ciò ovviamente sempreché la riduzione del corrispettivo non sia frutto di un accordo sopravvenuto e che la clausola contrattuale, in applicazione della quale

viene ridotto l'originario corrispettivo, sia esistente, valida ed applicabile per gli anni in disamina.

In argomento, la sentenza della Corte di Cassazione civile del 6 luglio 2001, n. 9195 precisa che *“in base all'articolo 26.2 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le ragioni per le quali un'operazione fatturata viene meno in tutto o in parte o sia ridotta nel suo ammontare imponibile possono essere varie e possono consistere, non solo nella nullità, nell'annullamento, nella revoca, nella risoluzione, nella rescissione, ma anche in ragioni cui la legge rinvia per il fatto che esse sono 'simili', ed anche a mancato pagamento, ad abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Quel che conta, per volontà del legislatore, è, perciò, non tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile dell'IVA, quanto piuttosto che della variazione e della sua causa si effettui registrazione ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.”*

Nel caso in esame, il presupposto per poter emettere la nota di variazione in diminuzione è da rinvenirsi nell'autorizzazione, da parte dell'Agenzia Regionale per L'impiego e la Formazione professionale della Regione Sicilia, a beneficiare dello sgravio contributivo richiesto.

Si è dell'avviso, inoltre, che tale evento, proprio per la presenza della clausola revisionale indicata nel contratto di servizio allegato all'istanza, non possa qualificarsi come “sopravvenuto accordo fra le parti” e, pertanto, non possa ritenersi operante il limite di un anno di cui al terzo comma dell'articolo 26.

Con riferimento agli adempimenti, affinché possa essere emessa la nota di variazione è necessaria che sia assicurata l'*“identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originarie, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili”*(Corte di cassazione sentenza 06 luglio 2001, n. 9188 e 2 giugno 1999, n. 5356).

Il diritto alla detrazione spetta al cedente del bene o al prestatore del servizio, il quale deve registrare la nota di variazione a norma dell'articolo 25, mentre il cessionario (o il committente) deve annotare nel registro di cui all'articolo 23 l'imponibile e l'imposta corrispondente.

Corre, altresì, l'obbligo di precisare che sebbene nel caso prospettato la variazione possa essere operata senza limiti temporali, il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per la variazione medesima (risoluzione del 18 marzo 2002, n. 89), coincidente con la data in cui si è resa esecutiva l'autorizzazione dell'Assessorato del lavoro della Previdenza Sociale della Formazione Professionale e dell'Emigrazione a beneficiare degli sgravi contributivi richiesti (10 giugno 2005), a nulla rilevando il momento dell'effettivo pagamento degli sgravi contributivi.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.