

**Nota di variazione in diminuzione: è ammessa in presenza  
di un fatto straordinario che impedisce la prestazione richiesta**

*Tributi -IRES, IRAP ed IVA - Insolvenza del committente - Fatti straordinari - Sequestro dell'area interessata dai lavori - Nota di variazione in diminuzione ex art. 26 del DPR n. 633 del 1972 - Legittimità*

**CORTE DI CASSAZIONE**  
**Ordinanza 4 maggio 2021, n. 11664**

sul ricorso 31168-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 11210661002, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente –

contro D. SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA G.B. MORGAGNI 2/A, presso lo studio dell'avvocato UMBERTO SEGARELLI, rappresentata e difesa dall'avvocato DONATO ANTONUCCI;

- controricorrente –

avverso la sentenza n. 1225/6/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA, depositata il 12/04/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 10/02/2021 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO

**Rilevato che**

Con sentenza in data 12 aprile 2019 la Commissione tributaria regionale della Puglia rigettava l'appello principale proposto dell'Agenzia delle entrate e l'appello incidentale proposto dalla D. s.r.l. avverso la decisione di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente contro l'avviso di accertamento relativo ad IRES, IRAP ed IVA per l'anno d'imposta 2010.

L'atto impositivo era stato emesso sulla base di p.v.c. della Guardia di Finanza di Molfetta con il quale era stato contestato alla società contribuente l'indebita deduzione di una sopravvenienza passiva e la corrispondente detrazione IVA a seguito della emissione di nota di credito con la quale era stata stornata la fattura emessa dalla D. s.r.l. in relazione a lavori commissionati dalla U.I. s.r.l. su terreni poi sottoposti a sequestro penale.

Riteneva la CTR - per quanto rileva in questa sede - che l'art. 26, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633/1972 prevede la possibilità di emettere nota di credito sulla base di accordo tra le parti qualora non sia trascorso un anno dall'operazione imponibile e che nel caso di specie era intervenuto un fatto straordinario (il sequestro dell'area interessata dai lavori) che consentiva alla committente - in base ad apposita clausola contrattuale - di non pagare la prestazione richiesta.

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

Resiste con controricorso la società contribuente.

Sulla proposta del relatore ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio camerale.

**Considerato che**

Con unico mezzo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, per non avere la CTR rilevato che, stante il difetto di documentazione incontrovertibile attestante gli impedimenti incontrati dalla società contribuente nel recupero del credito vantato nei confronti della committente, non era stata dimostrata la situazione di insolvenza del debitore in modo tale da avere un costo certo ai fini IRES e consentire la detrazione dell'IVA. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

Questa Corte ha osservato che il citato art. 26, che consente al cedente di portare in detrazione l'IVA in ogni caso in cui «un'operazione per la quale sia stata emessa fattura ... viene meno in tutto od in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile», presuppone, per la sua applicabilità:

la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura, che sia vera e reale e non già inesistente;

la realizzazione di una causa di scioglimento del contratto, non occorrendo uno specifico accertamento negoziale o giudiziale dell'intervenuta risoluzione, né richiedendosi che lo scioglimento sia giustificato da vizi genetici o funzionali della causa del contratto;

la sussistenza, quindi, di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto, con la precisazione che l'accordo solutorio di un contratto per il quale sia richiesta la forma scritta ad substantiam è oggetto alla stessa forma prevista per la sua conclusione;

l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale;

il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal d.P.R. n. 633/1972 cit. ed un lasso infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso (Cass., n. 20445 del 2011).

Tanto premesso, si osserva che la CTR ha rilevato che, nel caso di specie, era intervenuto un fatto straordinario (il sequestro dell'area interessata dai lavori) che consentiva alla committente - in base ad apposita clausola contrattuale - di non pagare la prestazione richiesta.

La sentenza impugnata si fonda dunque sulla operatività, nella fattispecie concreta, della previsione contrattuale che consentiva alla società contribuente di non versare il corrispettivo pattuito in ragione dell'evento straordinario verificatosi, emettendo di conseguenza nota di credito, e, quindi, sulla ricorrenza del presupposto normativo di cui all'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972 dello scioglimento del vincolo contrattuale sotteso all'operazione imponibile.

Orbene, tale ratio decidendi, posta a fondamento della decisione della CTR, non risulta fatta oggetto di specifica critica con l'unico motivo di ricorso, incentrato sulla diversa questione della mancata prova dell'esperimento da parte della società contribuente delle azioni volte al recupero del credito senza trovare soddisfacimento.

In conclusione, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

Risultando soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-quater d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

#### **P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 5.600,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in € 200,00 ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma il 10 febbraio 2021