



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Senior partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Josef Vieider
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiaddon
Dott.ssa Monika Mattivi
Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur
Dott. Christian Gentilini
Dott. Stefan Lanznaster
Dott.ssa Martina Santin
Dott.ssa Serena Giacomozzi
Dott. Lorenz Bonadio
Dott.ssa Giulia Fortin

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile

Dott. Antonio Gocev

A tutti i clienti

Circolare
Nr. 50/2023

Bolzano, 19 dicembre 2023

Oggetto: Indicazioni e suggerimenti di fine esercizio 2023

Nella fatturazione di fine anno è necessario porre attenzione alle varie date e scadenze e soprattutto anche alle possibilità di detrazione dell'IVA. Le regole non sono variate rispetto all'anno scorso, probabilmente dall'anno prossimo ci saranno dei cambiamenti in materia.

1. Fatturazione a fine anno

Ribadiamo che a fine anno si devono osservare alcune regole particolari, introdotte con la fattura elettronica, soprattutto con riguardo alle fatture di acquisto. Il principio generale stabilisce che quale data di emissione di una fattura vale in generale la data in cui viene caricata sulla piattaforma SDI. Di seguito una panoramica sulle norme da rispettare. Ci sono poi alcune regole particolari riguardo alla detrazione dell'IVA sulle fatture di acquisto di fine anno.

Fatture emesse a fine anno

Ricordiamo che in linea di principio per le prestazioni di servizi la fattura va emessa al più tardi al momento del pagamento, e per le forniture di beni al più tardi alla consegna dei beni, salvo che non sia stato effettuato prima il pagamento. Con l'introduzione della fattura elettronica è



stata prevista una “agevolazione”, nel senso che la fattura stessa può essere emessa e inviata entro i 12 giorni successivi a condizione che riporti la data di effettuazione dell’operazione. In passato, prima dell’introduzione della fattura elettronica, la fattura doveva essere emessa entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell’operazione (anche se poi nessuno era in grado di provare un eventuale ritardo nell’emissione della fattura dopo le ore 24.00)! Per le forniture accompagnate da DDT invece, la fattura può essere emessa cumulativamente una volta al mese entro il 15 del mese successivo, con l’accortezza però di liquidare l’imposta (IVA) nel mese della/e consegna/e.

Le scadenze suindicate devono essere rispettate alla lettera, in quanto le tolleranze previste nei primi periodi di introduzione della fattura elettronica non valgono più (si veda in tale senso anche la risposta 528/2019 del 16 dicembre 2019 dell’Agenzia delle Entrate).

Nella pratica, a fine anno si possono verificare i seguenti casi:

- Se una prestazione di servizi p.e. è stata pagata il 16 dicembre 2023, la fattura deve essere emessa entro il 28 dicembre (con l’indicazione della data dell’operazione 16 dicembre 2023) e con pari data deve essere anche inviata tramite la piattaforma SDI.
- Gli stessi termini valgono anche in caso di fatturazione immediata di prestazioni di servizi.
- Se una fattura per prestazioni viene emessa il 31.12.2023, entro 12 giorni dovrà essere caricata sulla piattaforma SDI (entro il 12.1.2024 nel caso concreto) e la relativa IVA deve essere liquidata con il mese di dicembre 2023.
- Se viene emessa fattura differita (cumulativa) per il mese di dicembre per forniture effettuate con DDT, questa deve riportare la data dell’ultima consegna oppure la data dell’ultimo giorno del mese (si veda la Risposta dell’AdE 389 del 24 settembre 2019). Nel caso particolare della fattura differita, questa andrà emessa entro il 15 gennaio 2024, mentre l’IVA va liquidata in dicembre 2023 e versata il 16 gennaio 2024.

Fatture di acquisto e detrazione dell’IVA

Ricordiamo che a fine anno si deve fare attenzione alla data di emissione, che in tempi di fattura elettronica può essere facilmente controllabile da parte dell’Agenzia Entrate.

Con riguardo alle fatture di acquisto emesse per la fine dell’anno valgono le seguenti regole:

- Una fattura di acquisto con data 2023, che il fornitore ha inviato tramite SDI soltanto nel 2024, andrà registrata nei registri IVA del 2024 e la relativa imposta in detrazione nel 2024. Non è consentito detrarre l’IVA con il mese di dicembre 2023 se la fattura è stata inviata nel 2024, anche se si riferisce a forniture o prestazioni effettuate in dicembre!



Esempio 1: fattura (di acquisto) inviata 30.12.2023, ricevuta 30.12.2023 – l'imposta è detraibile nella liquidazione di dicembre 2023.

Esempio 2: fattura inviata 30.12.2023, ricevuta tramite SDI 03.01.2024 – l'imposta è detraibile nella liquidazione di gennaio 2024.

- Più complicata la fattispecie seguente: fattura inviata nel 2023, ricevuta nel 2023, ma registrata per motivi amministrativi/interni (ad esempio perché deve essere verificata dall'uff. acquisti) nel 2024. In tale caso l'IVA non può essere liquidata/detratta nel mese di registrazione, ma unicamente in dichiarazione annuale per l'anno 2023! In pratica per i soggetti IVA mensili si renderà spesso necessaria una liquidazione supplementare (la 13a), da tenere separata dalla liquidazione di dicembre (verificate se il vs. software IVA gestisce tale particolare situazione). In ogni caso tali fatture causeranno una divergenza tra la liquidazione IVA di dicembre e la dichiarazione annuale.

Se per qualsiasi motivo una fattura di acquisto emessa nel 2023 viene registrata dopo il termine per la dichiarazione IVA in aprile 2024, la detrazione dell'IVA non è persa, ma è necessario presentare una nuova dichiarazione IVA (integrativa) per recuperare l'imposta.

In conclusione, possiamo riassumere i casi sudescritti di fatture di fine anno come segue:

Data emissione	Ricevuta su SDI	Registraz.fattura acquisto	Detraz. IVA
Dicembre 23	Dicembre 23	Dicembre 23	Liquidaz.Dicembre 2023
Dicembre 23	Dicembre 23	Gennaio 24	Dichiarazione IVA 2023
Dicembre 23	Gennaio 24	Gennaio 24	Liquidaz. Gennaio 2024
Gennaio 24	Gennaio 24	Gennaio 24	Liquidaz. Gennaio 2024

Determinante in questo contesto non è la data riportata sulla fattura ma la data di „emissione“, con la quale si intende la data di invio tramite la piattaforma SDI e che rappresenta la vera data di emissione.

Reverse charge fatture estere

Per le fatture che sono da integrare con il “reverse charge” conta la data di ricevimento del documento, e qui non valgono regole particolari al passaggio dell'anno: si applica la regola generale dell'art. 47 DL 331/1993, in base al quale la fattura deve essere registrata ed integrata al più tardi entro il 15 del mese successivo al ricevimento. Quindi le fatture ricevute in dicembre 2023 possono essere considerate nella liquidazione di dicembre 2023, mentre quelle ricevute a gennaio 2024 andranno liquidate nel mese di gennaio 2024.



Fatturazione utilizzo promiscuo di autovetture

Per le autovetture concesse in uso promiscuo a dipendenti e collaboratori a pagamento (con contratto), devono essere calcolati gli importi del fringe-benefit. Ricordiamo che la (eventuale) relativa fattura va emessa entro il 31 dicembre 2023, ed è consigliabile che venga anche pagata entro la stessa data. Dovrebbe essere applicabile anche in tale caso (in assenza di disposizioni ufficiali) il principio di cassa allargato (quindi pagamento entro il 12 gennaio 2024).

2. Emissione di note di accredito con IVA per crediti inesigibili

Ricordiamo che il DL 73/2021 ha modificato in modo rilevante le regole per l'emissione di note di accredito per crediti inesigibili a partire dal 26 maggio 2021, e l'Agenzia Entrate ha pubblicato il 29 dicembre 2021 la Circolare 20/2021 sull'argomento.

La riforma è applicabile per i procedimenti concorsuali aperti a partire dal 26 maggio 2021, rimanendo invariate le norme per i procedimenti aperti in precedenza. Ciò comporta che per le procedure ante 26 maggio 2021 la nota di accredito di regola si potrà emettere soltanto della chiusura definitiva della procedura. Termine ultimo per l'emissione della nota di accredito è la scadenza per la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui è sorto tale diritto; quindi, per le procedure fallimentari chiuse nell'anno 2023, la nota di credito potrà essere emessa entro il 30 aprile 2024.

Per i procedimenti aperti a partire dal 26 maggio 2021 valgono **le nuove regole**, in base alle quali la nota di credito **può essere emessa già all'apertura della procedura concorsuale**. Il curatore della procedura non è tenuto peraltro a tenere conto della nota di accredito ricevuta. Il fornitore/creditore deve invece fare attenzione a rispettare pedissequamente i termini ovvero il periodo per l'emissione del documento, in particolare:

- data del dispositivo del giudice di apertura del **fallimento**,
- data del dispositivo di ammissione alla procedura di **concordato preventivo**,
- data del decreto di apertura della **liquidazione coatta amministrativa** per le cooperative,
- data di omologazione dell'**accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182-bis RD 267/1942,
- data di pubblicazione nel Registro Imprese del **piano attestato di risanamento** ex art. 67, terzo comma, lettera d, RD 267/1942,
- data del Decreto di ammissione all'**Amministrazione Straordinaria delle grandi imprese**.

Dall'elenco che precede si evince che la data che rileva è quella di apertura della procedura (fallimento, concordato ecc.), mentre per le procedure di ristrutturazione/risanamento e in caso di procedimenti esecutivi individuali si deve comunque attendere la fine dell'azione esecutiva (infuttuosa) o l'insuccesso del piano di ristrutturazione del debito.



Per tutti i casi di apertura di **procedure** dopo il 26 maggio 2021 e quindi per quelle **aperte fino a fine 2022 la nota di accredito potrà essere emessa fino al 30 aprile 2024: trascorso tale termine la nota di credito non potrà più essere emessa e l'IVA sarà irrimediabilmente persa!**

Meno rigidi sono i termini per la registrazione delle suddette note di accredito. Nella Circ. 21/2021 l'Agenzia stabilisce che chi l'ha già emessa nel corso del 2023, la deve considerare nel rispettivo periodo di liquidazione, mentre chi la emette nei primi quattro mesi del 2024 potrà alternativamente inserirla nella liquidazione del rispettivo periodo di emissione oppure anche nella dichiarazione IVA per il 2024 in aprile 2025.

Altro importante chiarimento: il creditore/fornitore che emette la nota di accredito non è obbligato preventivamente ad insinuarsi al passivo fallimentare, cosa che in passato l'Agenzia Entrate riteneva essenziale.

Importante! L'Associazione Italiana Dottori Commercialisti con un parere recente (n° 222 di settembre 2023) sostiene che una nota di accredito può essere emessa anche oltre l'anno dall'emissione della fattura, se il motivo risiede non solo in un accordo sopravvenuto tra le parti, ma soprattutto in un accordo transattivo tra le parti per evitare un contenzioso. In tale caso quindi secondo l'AIDC è ammessa l'emissione della nota di accredito con IVA anche dopo che sia trascorso più di un anno.

Alleghiamo alla presente newsletter il citato parere n° 222 e restiamo a disposizione per eventuali consigli in argomento.

3. Principio di cassa allargato per compensi amministratori e simili 2023 (pagamento entro il 12 gennaio 2024)

Le retribuzioni a dipendenti e assimilati per il 2023 devono essere **pagate al più tardi entro il 12 gennaio 2024**, per essere considerate erogate nel periodo di imposta 2023 ed esser incluse nelle relative C.U. e nel mod. 770. I compensi agli amministratori, per essere detraibili nel periodo di imposta devono essere effettivamente pagati, e anche in questo caso vale il termine del 12 gennaio 2024.

Detto principio di cassa allargato non vale per gli amministratori provvisti di partita IVA e che fatturano il loro compenso. In tale caso il compenso ovvero la fattura deve essere pagata entro il 31 dicembre 2023 per essere detraibile nel 2023. In questo contesto quest'anno è stata introdotta una novità: anche le elargizioni non imponibili a dipendenti ed assimilati per il ristoro dei costi energetici di gas ed energia elettrica (si vedano a tale proposito le ns. precedenti circolari) nel limite massimo di 3.000 Euro possono essere pagate entro il prossimo 12 gennaio 2024.



Rammentiamo che per liquidare compensi agli amministratori è inoltre necessaria anche una delibera assembleare.

4. Termini di prescrizione

Con la fine dell'anno 2023 decadono i termini per i controlli formali degli anni di imposta 2015, 2016 e 2018. Secondo l'Agenzia delle Entrate i termini per la notifica di avvisi di accertamento scadono rispettivamente 85 giorni dopo (per via della proroga "Covid"). In caso di omessa dichiarazione fiscale i termini si allungano. A seguito di varie proroghe e modifiche residua una regola particolare per il periodo di imposta 2017, che si prescrive soltanto a fine 2024. Di seguito riassumiamo i termini di prescrizione per IVA, IRPEF, IRES e IRAP.

Periodo di imposta	Anno presentazione dichiarazione	Prescriz. controlli formali	Prescriz. avvisi + 85 giorni	Prescriz. avvisi anni con omessa dichiaraz.
2015	2016	31.12.2023	28.02.2022	26.03.2022
2016	2017	31.12.2023	26.03.2023	26.03.2025
2017	2018	31.12.2024	25.03.2024	26.03.2026
2018	2019	31.12.2023	26.03.2025	26.03.2027
2019	2020	31.12.2024	26.03.2026	26.03.2028
2020	2021	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2028
2021	2022	31.12.2026	31.12.2027	31.12.2029
2022	2023	31.12.2027	31.12.2028	31.12.2030

5. Superbonus 110%

Salvo proroghe dell'ultimo momento, con fine 2023 scadono i termini per fruire del superbonus 110% per condomini: chi, sulla base della normativa attuale, volesse ancora fruire delle detrazioni maggiorate, deve effettuare entro la fine dell'anno di pagamenti tramite cd. "bonifico parlante" con l'indicazione del codice fiscale e del riferimento di legge, e i lavori pagati devono anche essere eseguiti. I tecnici incaricati della perizia asseverata, che può essere effettuata anche nel 2024, dovranno dichiarare che i pagamenti effettuati fino al 31.12.2023 si riferiscono a lavori effettivamente anche eseguiti entro il 2023.



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

6. Fattura elettronica anche per i forfettari a partire dal 1° gennaio 2024

Anche in questo caso salvo novità dell'ultimo momento, a partire dal 1° gennaio 2024 termina il regime transitorio per i soggetti forfettari che a determinate condizioni potevano ancora emettere fatture cartacee. Quindi anche per loro varranno le regole ordinarie delle fatture elettroniche.

Per eventuali ulteriori informazioni ed approfondimenti siamo come sempre a disposizione.

Distinti saluti

Josef Vieider

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** **

TERMINI PER L'EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO IVA NEL CASO DI ACCORDI TRANSATTIVI

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 222

MASSIMA

Il termine annuale previsto dall'art. 26, 3° comma del DPR 633/1972 per l'emissione della nota di credito in caso di sopravvenuto accordo tra le parti è circoscritto ai casi in cui - in assenza di qualsiasi contestazione in merito all'esecuzione del contratto - le parti decidono di variarne i termini di comune accordo.

Qualora, invece, intervenga un accordo transattivo a composizione di una documentata controversia, anche solo potenziale, riguardante il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio, i principi di effettività, neutralità e proporzionalità dell'imposta impongono di consentire la rettifica dell'operazione anche oltre il termine annuale.

MOTIVAZIONE

L'art. 26, comma 2 DPR 633/1972 individua una serie di eventi che costituiscono il *dies a quo* a partire dal quale è possibile operare la rettifica in diminuzione della base imponibile e dell'imposta. Tale rettifica può essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato uno degli eventi sopra richiamati che, a loro volta, possono essere raggruppati nelle due seguenti categorie:

I) patologie contrattuali (nullità, annullamento, revoca, risoluzione e rescissione) che determinano l'estinzione o la modifica dell'originaria pattuizione;

II) figure "simili" alle patologie contrattuali (sub I), fra le quali rientra anche la definizione in via stragiudiziale di una lite che costituisce una forma di sopravvenuto accordo fra le parti, che estingue o modifichi il rapporto¹.

Il successivo comma 3 dell'art. 26 sopra richiamato stabilisce che la disposizione di cui al comma 2 non possa essere applicata decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, "*qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti (...)*".

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

¹ Secondo la prassi amministrativa, nelle figure "simili" alle patologie contrattuali "è possibile ricondurre tutte quelle cause" come, per l'appunto, gli accordi sopravvenuti, "in grado di determinare una modificazione dell'assetto giuridico instaurato tra le parti, caducando in tutto o in parte con effetto ex tunc gli effetti dell'atto originario" (Risposta 485/2022). A titolo esemplificativo, l'Agenzia delle Entrate ha ricondotto nel novero delle figure "simili" le seguenti ipotesi:

- Contratto inesistente: il fornitore, truffato da un agente di commercio, ha emesso fatture sulla base di ordini di acquisto (per merce mai richiesta) dai clienti della Società (Cfr., Risposta n. 331 del 7.8.2019);
- Condizioni originariamente previste nel contratto: riduzione del prezzo in base a conguagli (Risposta n. 488 del 5.10.2022) ovvero restituzione della merce rimasta invenduta nell'ambito di contratti estimatori (risposta n. 10 dell'11.01.2023);
- Operazione che viene meno per l'intervenuta disposizione di una legge (stralcio dei ruoli) o in base a provvedimenti equiparati alle sentenze del giudice, in specie, lodo arbitrale e delibere Autorità pubbliche (Si v., le Risposte 16.4.2020, n. 107, n. 77 del 19.3.2019 e n. 55 del 14.2.2019 e, infine, la Ris. 42/E del 17.2.2009).

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

A favore di questa ricostruzione depone la scelta legislativa di estendere agli accordi sopravvenuti collegati alla gestione della crisi d'impresa, il caso di mancato pagamento, *"La disposizione [generale] di cui al comma 2"* dell'art. 26 citato. Quindi, per queste tipologie di accordi, la rettifica in diminuzione è ammessa oltre il termine di un anno dall'esigibilità dell'imposta e, precisamente, dal momento in cui si verifica *"un accordo di ristrutturazione dei debiti"* o *"un piano attestato"* (comma 3-bis, art. 26 citato).

Resta, quindi, da stabilire quali siano le fattispecie assimilabili all'una o all'altra sottocategoria e, in tale prospettiva, occorre risalire al concetto di *"sopravvenuto accordo fra le parti"* che, però, in assenza di una definizione legislativa, neppure colmata dalla supplezza della giurisprudenza nazionale, va ricercata attraverso un'interpretazione unionalmente orientata dell'art. 26, comma 3 citato che ha recepito l'art. 90, par. 1 Dir. 2006/112/CE 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."* L'orientamento consolidato della Corte di Giustizia è nel senso di ritenere che tale norma obblighi gli Stati membri a ridurre la base imponibile ogni volta che, conclusa l'operazione, il soggetto passivo non percepisca il corrispettivo (anche solo in parte), quale espressione del principio secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto. In tale ambito, gli Stati membri possono stabilire gli obblighi che ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare evasioni, ma a condizione che non contrastino con il principio di neutralità dell'IVA². In questo modo, l'esercizio del potere discrezionale attribuito agli Stati UE incide il meno possibile sulle finalità e sui principi della Direttiva e non pone in discussione i principi fondamentali di neutralità, effettività e proporzionalità. La tutela di questi principi - puntualizza la Corte - è, inoltre, garantita dal fatto che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA soddisfa le condizioni necessarie per produrre un effetto diretto, mentre il principio del primato del diritto dell'Unione implica che ogni giudice nazionale abbia l'obbligo di disapplicare qualsiasi disposizione nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione che abbia effetto diretto nella controversia di cui è investito³.

Questa 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 cliente⁴.

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 ed integro. Chiarito, dunque, che quanto qui argomentato non riguarda le fattispecie riconducibili alla *"situazione di non pagamento del prezzo di acquisto, ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA [che] non rimette le parti nella loro situazione iniziale"*⁵, occorre evidenziare che, in base

² Letteralmente: (tale norma) *"obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, non viene percepita dal soggetto passivo una parte o la totalità del corrispettivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva 2006/112, secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (...)"* Inoltre, evidenziano i giudici europei, *"ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, gli obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni (...). Posto che, al di fuori dei limiti da esse fissati, le disposizioni dell'articolo 90, paragrafo 1, e dell'articolo 273 della direttiva 2006/112 non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono stabilire, si deve rilevare che tali disposizioni conferiscono a questi ultimi un margine di discrezionalità, segnatamente, per quanto riguarda le formalità che i soggetti passivi devono osservare, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, al fine di procedere a una riduzione della base imponibile (...). Risulta, tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte che i provvedimenti diretti ad evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Infatti, essi devono incidere il meno possibile sugli obiettivi e sui principi della direttiva 2006/112 e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (...)"* Si v., CGUE, Sent. 15 ottobre 2020, causa C-335/19, punti da 21 a 24.

³ Letteralmente: *"da un lato, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA soddisfa le condizioni necessarie per produrre un effetto diretto e, dall'altro, il principio del primato del diritto dell'Unione implica che ogni giudice nazionale, chiamato a pronunciarsi nell'ambito delle proprie competenze, ha, in quanto organo di uno Stato membro, l'obbligo di disapplicare qualsiasi disposizione nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione che abbia effetto diretto nella controversia di cui è investito. Pertanto, un soggetto passivo (...) che non soddisfi le condizioni stabilite dalla normativa nazionale, non conformi alla disposizione citata, può invocare tale disposizione dinanzi ai giudici nazionali contro lo Stato membro in questione per ottenere la riduzione della propria base imponibile (...)"* CGUE, Ordinanza 3 marzo 2021, causa C-507/20, punto 31.

⁴ In argomento, si v. Agenzia delle Entrate, Risposta 29 marzo 2023.

⁵ Così, CGUE, Sent. 22 febbraio 2018, causa C-396/16, T-2, Punto 36.

alla richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'esigenza di contrastare le evasioni o le frodi non è sufficiente per giustificare una limitazione temporale, così radicale per il diritto di riduzione della base imponibile (mediante la nota di variazione) stabilito dall'art. 90, par. 1 Direttiva, consistente nella circostanza che il *dies a quo* per la rettifica della durata di un anno cominci a decorrere non dall'evento, come indicato nel precedente comma 2 dell'art. 26 citato, bensì dall'effettuazione dell'operazione imponibile.

Infatti, l'opzione interpretativa che fa ricadere nel comma 3 qualsiasi accordo sopravvenuto, sul presupposto che sono irrilevanti le cause che l'hanno determinato, provoca una evidente lesione dei seguenti principi:

- neutralità, poiché sposta sul fornitore l'onere relativo all'IVA che viene anticipata al cliente, per conto dell'erario, e successivamente richiesta dal medesimo fornitore all'Amministrazione finanziaria con lo strumento meno rapido e più disagiato dell'art. 30-ter DPR 633/1972 (peraltro senza alcuna certezza per il fornitore di recuperare l'imposta, atteso che la prassi tende a restringere l'ambito applicativo di tale norma)⁶;
- effettività, tenuto conto che la lettura restrittiva degli artt. 26 e 30-ter DPR 633/1972 offerta dalla prassi amministrativa, rende praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla rettifica dell'imponibile o dell'imposta successivamente all'effettuazione dell'operazione⁷;
- proporzionalità, in quanto la lotta alle evasioni e alle frodi può essere attuata con un altro rimedio, ugualmente efficace al limite annuale del comma 3, ma meno gravoso per il fornitore⁸. In particolare, gli accordi sopravvenuti, sottoscritti per dirimere un'imprevedibile contestazione riguardo all'esecuzione del contratto⁹, potrebbero rientrare nel campo di applicazione del comma 2 sotto la condizione che il fornitore sia in possesso di elementi documentali che possano dimostrare alle Autorità fiscali, in sede di controllo, l'esistenza della potenziale lite predefinita attraverso l'accordo sopravvenuto^{10 11}.

Possiamo quindi derivare che, in ossequio all'interpretazione degli artt. 90 e 273 della Direttiva indicata dalla Corte di Giustizia, la sostenibilità del limite annuale del comma 3 resti applicabile unicamente agli accordi sopravvenuti nell'ambito di relazioni commerciali¹² 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 intervenuti accordi sopravvenuti - diversi da quelli previsti dal comma 3 - riguardanti il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio¹³.

Pertanto, il contesto normativo e giurisprudenziale europeo, sopra delineato, è ostativo ad una applicazione della restrizione temporale - prevista dal comma 3 dell'art. 26 DPR 633/1972 - indistintamente a tutti i sopravvenuti accordi, a prescindere dalla loro natura o tipologia, ivi compresi quelli che definiscono in via

⁶ Cfr., Agenzia delle Entrate, Risposta 7.2.2023, n. 203: "Per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter del decreto IVA, si ritiene che, trattandosi di una norma **residuale ed eccezionale**, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso **per "colpevole" inerzia del soggetto passivo**. La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972." (...). In senso conforme, si v. Agenzia delle Entrate, Risposta 30 marzo 2023, n. 269.

⁷ Si v., CGUE, Sent. 8 maggio 2008, Cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade SpA, punto 46, che rinvia alle decisioni rispettivamente del 27 febbraio 2003, causa C-327/00, Santex, punto 55 e, inoltre, dell'11 ottobre 2007, causa C-241/06, Lämmerzahl, punto 52.

⁸ Cfr., CGUE, Sentenza 23 novembre 2017, C-246/16, Di Maura.

⁹ Tali accordi, che determinano una modifica del contratto originario, sono assimilabili alle imprevedibili patologie del contratto di cui all'art. 90, par. 1 Direttiva.

¹⁰ Ciò vale, a maggior ragione, considerato che la necessità dell'Agenzia delle Entrate di poter verificare che sia ripristinata la neutralità dell'operazione a seguito della nota di variazione - alla rettifica in diminuzione del fornitore corrisponde, in via simmetrica, una rettifica in aumento del cliente (comma 5) - è superata dalle attuali modalità di fatturazione elettronica (SDI) le quali permettono all'Amministrazione finanziaria di acquisire immediatamente i dati dell'operazione e, pertanto, di procedere al contestuale controllo. Fermo restando che, come precisato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 28 maggio 2020 Causa C-684/18, la simmetria fra l'Iva dovuta dal fornitore e quella detraibile dal cliente non può essere invocata dall'Autorità fiscale per ampliare o restringere l'ambito di applicazione delle disposizioni della Direttiva che regolano le rettifiche dell'imposta avuto riguardo allo scollegamento tra le due posizioni (fornitore e cliente): nel senso che, secondo i giudici europei, l'obbligo di rettifica della detrazione in capo al cliente opera indipendentemente dalla possibilità per il fornitore di poter ridurre, in via simmetrica, il proprio debito d'imposta.

¹¹ Sarebbe, del resto, irragionevole che la sentenza emessa all'esito dell'eventuale giudizio rappresenti una causa che consente l'esercizio della rettifica (comma 2), mentre tale rettifica sarebbe vietata nell'ipotesi di accordo che evita l'instaurarsi dell'anzidetto giudizio (comma 3) in quanto, in tal caso, potrebbe già essere decorso l'anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile. Inoltre, occorre tenere conto che l'introduzione di un termine stretto poteva essere giustificata in origine da esigenze di controllo. Tali esigenze, tuttavia, sono venute meno in quanto l'introduzione della fatturazione elettronica ha fatto venire meno l'originaria preoccupazione che la controparte potesse non ricevere la nota di credito.

¹² Tenuto conto che, in sintonia con la Direttiva, il legislatore ha ritenuto di non assoggettare alla restrizione temporale gli accordi che dipendono dal sopravvenuto stato di crisi del debitore (comma 3-bis, lettera a).

¹³ Questo approdo interpretativo si pone in sintonia con il *restyling* dell'art. 26 citato che, come sopra evidenziato, muove dall'idea di introdurre due differenti confini temporali per gli accordi sopravvenuti, con (comma 3) e senza (comma 2) il limite annuale.

stragiudiziale una lite già esistente¹⁴ o potenziale¹⁵, sorta dopo il decorso dell'anno, avente a oggetto una contestazione sull'esecuzione del contratto riguardante, in particolare, il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio.

Analogamente la Cassazione, con l'intento di contrastare le condotte elusive, tende da un lato ad applicare il termine di un anno alle note di variazione volontarie (comma 3), cioè, che non dipendono da eventi estintivi del contratto originario, bensì da un "semplice accordo" di "mutuo dissenso" fra le parti contraenti¹⁶, dall'altro, a disapplicare il medesimo limite temporale al verificarsi delle fattispecie di cui al comma 2 - fra le quali rientrano anche gli accordi sopravvenuti diversi da quelli del comma 3 - in quanto "*circondate*" da "*particolari garanzie*"¹⁷ circa l'effettiva esistenza delle cause determinanti l'estinzione o la modifica del contratto.

Finalmente, può osservarsi come la trasmissione elettronica delle note di variazione IVA rappresenti un relevantissimo presidio rispetto agli eventuali abusi, il quale va ad aggiungersi agli elementi documentali, che le parti sono tenuti a conservare, comprovanti le contestazioni che hanno indotto alla variazione IVA.

¹⁴ Più chiaramente, l'accordo sopravvenuto raggiunto fra le parti (in udienza o fuori udienza) fa venir meno, totalmente o parzialmente, l'oggetto del contendere.

¹⁵ Nel senso che l'accordo sopravvenuto precede il contenzioso, il cui inizio coincide con la pendenza del giudizio.

¹⁶ Cfr., Cass. civ., Sez. V, Sent., 26.9.2018, n. 22940; Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., 16.7.2019, n. 18961.

¹⁷ Cass. civ., Sez. V, 6.7.2001, n. 9188.