



**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**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiador
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 Giacomo
Dott. Lorenz Bonadio
Dott.ssa Giulia Fortin

Bilanzbuchhalter / Esper

Dott. Antonio Gocev

To all
clients

Circular No. 50/2023

Bolzano, 18 December 2023

Subject: Year-end notes 2023

At year-end, a number of special features must once again be observed in invoicing and in particular in the deduction of input VAT on incoming invoices. And contrary to recent press reports, these have not yet changed this year; various simplifications are to be enacted only next year.

1. Invoicing at year-end:

The rules in force on electronic invoicing and on the deduction of input VAT again entail a number of special features at year-end. In this respect the following principle must in particular be observed: the issue date of an electronic invoice is the date on which the invoice is uploaded to the SdI platform. Special rules apply, however, at year-end – as in previous years – with regard to the deduction of input VAT on incoming invoices. Below is an overview:

1.1 Outgoing invoices at year-end:

Here it should first be recalled that invoices for services must be issued at the latest at the time of payment and invoices for supplies of goods, as a rule, at the latest upon the handover of the goods, unless payment has already been made beforehand. Since the introduction of the

electronic invoice, however, a relief applies in this respect: the invoice itself may be issued and transmitted within the following 12 days, but must then state the date of the transaction separately; as a reminder: previously, invoices had to be prepared by 24:00 on the day on which the transaction was carried out, with the sole essential difference that delays could not be detected where the invoice was correspondingly backdated. In the case of supplies of goods which are, however, evidenced by accompanying documents, a monthly collective invoice may also be issued as a “deferred invoice”; this collective invoice, which in theory may also relate to a single documented supply only, must be issued at the latest by the 15th of the following month, whereby the VAT must nevertheless be accounted for in the settlement for the month of the supply.

These deadlines must be observed most scrupulously, all the more so since the grace periods for suspended and reduced administrative penalties have all expired. The Italian Revenue Agency last drew attention to this in Reply No. 528 of 16 December 2019. In practice, the following cases arise at the turn of the year:

- If a service was paid for on 16 December 2023, for example, the invoice must be issued with the “date of the transaction” 16.12.2023, and specifically at the latest within 12 days of that date, i.e. by 28.12.23, and this date also marks the deadline by which the invoice must be transmitted via the SDI platform.
- The same deadlines also apply in the case of immediate invoicing of supplies of goods.
- If the invoice for a service which has not yet been paid is issued for administrative reasons – as is generally customary – with the date 31 December 2023 (issue date 31.12.2023), it must be transmitted via the platform at the latest within 12 days, i.e. by 12 January 2024, and the corresponding VAT must be accounted for in December 2023.
- If an invoice for supplies of the month of December which are evidenced by transport documents is prepared as a “deferred” (collective) invoice, either the date of the last supply must be stated as the issue date, or the last day of the month may also be given as the issue date (to this effect Reply No. 389 of 24 Sept. 2019). In the special case of such deferred invoicing, the invoice may be transmitted as late as 15 January 2024. The corresponding VAT of this collective invoice must likewise be taken into account in the settlement for December on 16 January 2024.

1.2 Incoming invoices and input VAT deduction at the turn of the year:

Here it should be recalled that at year-end the prescribed annual cut-off date of the annual VAT return must be observed, which as a result of electronic invoicing can be verified precisely. It follows that:

- An invoice bearing an issue date in 2023 which is transmitted by the supplier via the SDI portal only in 2024 and which therefore arrives only in 2024 may be recorded in the register of incoming invoices only in 2024, and the input VAT is deductible only in 2024. It is accordingly not permissible to deduct the input VAT on an invoice transmitted on 2 January 2024 already in the December settlement, even if the supply of goods or services was still made in December and even if the issuer still has to pay the VAT with the December settlement.

Example 1: invoice issued on 30.12.2023 and invoice received on 30.12.2023: deduction of the input VAT in December 2023

Example 2: invoice issued on 30.12.2023 and invoice received via the SDI portal on 3 January 2024: input VAT deduction in January 2024

- The next case is more cumbersome, however: in the case of an invoice bearing an issue date in 2023 which also arrives electronically in due form still in 2023 but which, for administrative reasons (e.g. because it still has to be checked by the purchasing department), is not recorded until January or February 2024, the input VAT may not be deducted in the month of the recording (e.g. January or February), but solely in the annual VAT return for 2023.

In the case of taxpayers settling VAT on a monthly basis, a 13th VAT settlement must therefore be prepared in practice. Depending on the software, it may be necessary to set up a separate VAT register for these invoices in order to achieve a clear separation in the VAT settlement. In any event, these invoices give rise to a discrepancy between the December monthly settlement and the annual VAT return.

- If, for whatever reason, an invoice issued and transmitted in 2023 is not recorded until after the annual VAT return for 2023 has been filed in April 2024, the input VAT is admittedly not lost, by virtue of the principle of VAT neutrality, but it is necessary to file a new annual VAT return for 2023 and to include the corresponding input VAT therein. This causes problems in particular where the VAT return is filed early, in the first days of February, on account of a credit to be reclaimed and then has to be corrected once again subsequently.

For invoices received at year-end, the following cases therefore arise for taxpayers settling VAT on a monthly basis:

Issue date	Receipt via SDI	Recording of incoming invoice	Input VAT deduction
Dec 2023	Dec 2023	Dec 2023	Settl. Dec 2023
Dec 2023	Dec 2023	Jan 2024	VAT return 2023

Dec 2023	Jan 2024	Jan 2024	Settl. Jan 2024
Jan 2024	Jan 2024	Jan 2024	Settl. Jan 2024

What is decisive in this connection is not the date stated on the invoice, but the issue date resulting from the transmission to the SdI platform, which constitutes the actual invoice date.

Reverse charge – foreign transactions

In the case of invoices which must be supplemented under the reverse charge mechanism, it is the date of receipt of the invoice that counts, and no special rules apply here at the turn of the year: accordingly, the general provision of Art. 47 of Law Decree 331/1993 applies, under which such invoices must be supplemented and recorded at the latest by the 15th of the month following receipt (but always with reference to the month of receipt). All invoices received in December 2023 must therefore be taken into account in the VAT settlement for December 2023; invoices received in January are included in the settlement for January 2024.

Invoicing of the mixed use of vehicles

Where cars are made available to employees and freelance collaborators for mixed use against consideration (rental agreement), benefits in kind must be calculated for this purpose. In this connection we remind you that the corresponding invoice must be issued at the latest by 31.12.2023. As regards payment, in the absence of official instructions it may be assumed that the extended cash principle applies here as well (i.e. payment by 12 January 2024).

2. Issue of credit notes with VAT for irrecoverable receivables

We remind you that the provisions on the issue of credit notes for irrecoverable receivables were fundamentally amended by Law Decree No. 73/2021 with effect from 26 May 2021, and the Italian Revenue Agency explained this reform shortly before the end of the year in Circular No. 20/2021 of 29 December 2021.

The reform applies only to proceedings opened on or after 26 May 2021. For proceedings opened before that date, credit notes with VAT within the meaning of Art. 26 of the VAT Act may as a rule be issued in insolvency proceedings as from the date of the definitive closure of the proceedings. The final deadline for issuing such credit notes is the due date of the annual VAT return for the year in which the right to issue the credit note arose. Insofar as bankruptcy proceedings were therefore closed in 2023, the corresponding credit notes may still be prepared up to 30 April 2024.

For proceedings opened on or after 26 May 2021, by contrast, the new rules apply. Here a credit note for the VAT may be issued as early as upon the opening of the bankruptcy proceedings. The adjustment of the tax does not have to be taken into account by the receivership. The creditor must, however, scrupulously observe the tax period in which the right to the adjustment arises. Below are the relevant reference dates for proceedings opened on or after 26 May 2021:

- date of the judgment declaring the opening of bankruptcy proceedings,
- date of the order admitting the debtor to composition proceedings with creditors (“concordato preventivo”),
- date of the order concerning controlled liquidation proceedings (in the case of cooperatives),
- date of the court approval (homologation) of debt restructuring proceedings (Art. 182-bis Royal Decree No. 267/1942),
- date of publication in the Companies Register of the audited debt restructuring plan in the case of proceedings within the meaning of Art. 67(3)(d) of Royal Decree No. 267/1942, or
- date of the order concerning extraordinary administration proceedings for large undertakings.

The list shows that, in the case of bankruptcy proceedings, composition proceedings with creditors and the extraordinary administration of large undertakings, as well as in the case of controlled liquidation proceedings, the point in time for the credit note has been brought forward to the opening of the respective proceedings.

But caution: in the case of the debt restructuring proceedings set out above and also in the case of individual judicial enforcement proceedings, reference continues to be made to the conclusion of the proceedings or to the unsuccessful outcome of the enforcement proceedings. Where the point in time has been brought forward, the credit note may, for proceedings opened on or after 26 May 2021, be issued as early as in the month of the opening; for proceedings opened in 2023 there is still time up to 30 April 2024. If, however, the credit note with VAT is not issued by then, the tax is irrevocably lost.

See also the instructions in Circular No. 20/E of 29 December 2021: anyone who has already issued the credit note for proceedings opened in 2023 must record it in the relevant settlement period, whereas anyone who issues it in the first 4 months of 2024 may deduct the VAT either in the relevant monthly or quarterly settlement or else only in the annual VAT return for 2024 in April 2025.

And the aforementioned circular contains one further important clarification: for the issue of a credit note with VAT it is no longer necessary for the creditor itself to have participated in the bankruptcy proceedings (so-called “insinuazione al passivo”); as is well known, in the case of hopeless proceedings in particular such participation was often omitted for reasons of cost, with the result that the Italian Revenue Agency declared it inadmissible to issue credit notes for the

lost VAT in these cases.

This restrictive interpretation has now been declared obsolete by the Agency itself; it may be assumed that this easing also applies to proceedings opened before 26 May 2021.

Incidentally: as regards the deadlines for these credit notes, there is a new interpretation by the Association of Italian Accountants and Tax Advisors (AIDC) in Recommendation No. 222 of September 2023: a credit note may also be issued after the expiry of one year from the transaction if the background to the credit note is not merely a subsequent agreement of intent between the parties, but a (even only potential) dispute which is settled by way of a settlement agreement. Where such a settlement agreement exists, it therefore constitutes the basis for a credit note with VAT even after expiry of the one-year period. We enclose Recommendation No. 222 with this circular and remain at your disposal for any advice on the subject.

3. Extended cash principle and directors' remuneration 2023 (payment by 12 January 2024)

Remuneration paid to employees and income treated as equivalent to such remuneration for the year 2023 must be paid out at the latest by Friday, 12 January 2024 in order for it still to be allocated to the 2023 tax period and to be included in the corresponding wage tax certificates (CU) and tax returns (formerly Form 770) for 2023. Remuneration for freelance work, in particular that paid to the members of the board of directors, is deductible as an expense for tax purposes still in the year 2023 if it is paid out by 12 January 2024. It remains to be recalled that this extended cash principle does not apply to directors holding their own VAT number: directors who invoice their remuneration had to be paid by 31 December 2023 in order for the deduction still to be admissible in the financial year. In this connection there is a special feature this year: the non-taxable reimbursements of electricity and gas bills and the like (see our previous communications on this) up to a maximum amount of 3.000 euro to collaborators and employees may also still be paid out up to 12 January 2024.

At this point, once again as a reminder: remuneration paid to directors of companies must have been determined by a resolution of the shareholders' meeting!

4. Limitation periods

At the end of 2023 the periods for formal checks for the years 2015, 2016 and 2018 expire. According to the view of the Italian Revenue Agency, the periods for the service of any

assessment notices expire only 85 days later in each case. If no tax return was filed, the limitation period is extended. As a result of various amendments, a special rule remains in place for the 2017 tax period, which expires only at the end of next year. Accordingly, the following tax limitation periods apply at the turn of the year 2023 for the purposes of IRPEF, IRES, IRAP and VAT:

Tax period	Year of tax return	Time limit formal checks	Time limit assessment notices + 85 days	Time limit assessment notices, years without tax return
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. 110% tax credits

Unless some extension is granted at the very last moment, the deadline for claiming the increased tax deduction of 110% for condominium buildings expires on 31.12.2023; under the law as it currently stands, anyone still wishing to claim the increased deductions must therefore make payment by bank transfer within the year, stating the tax code and the reference to the law (so-called “bonifico parlante”), and the works paid for must also have been carried out. The respective technicians, who may prepare and transmit their certifications even in 2024, must then confirm that the payments made by 31.12.2023 also related to works which were carried out still in the current year.

6. Electronic invoices as from 1 January 2024 also for the flat-rate scheme

Unless some change is made at the last moment, self-employed professionals and micro-enterprises applying the flat-rate scheme may issue and lawfully transmit invoices in paper form only up to 31 December 2023. As from 1 January 2024, the general rules on electronic invoicing apply to them as well.

We remain at your disposal for any further information.

Yours sincerely
Josef Vieider

Enclosure:
Recomm. No. 222 AIDC Milan

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 supplenza 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.