



**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

An alle
Mandanten

Rundschreiben Nr. 50/2023

Bozen, den 18. Dezember 2023

Betreff: Hinweise zum Jahresende 2023

Bei der Fakturierung und insbesondere beim Vorsteuerabzug auf Eingangsrechnungen sind zum Jahresende wieder einige Besonderheiten zu beachten. Und entgegen jüngsten Nachrichten in der Presse haben sich diese heuer noch nicht geändert; erst nächstes Jahr sollen diverse Vereinfachungen erlassen werden.

1. Fakturierung zum Jahresende:

Die geltenden Regelungen über die elektronische Fakturierung und über den Vorsteuerabzug bringen zum Jahresende wieder einige Besonderheiten. Dabei ist insbesondere folgender Grundsatz zu beachten: Als Ausstellungsdatum einer elektronischen Rechnung gilt jenes Datum, zu welchem die Rechnung auf die SdI-Plattform hochgeladen wird. Besonderheiten gelten zum Jahresende aber – wie bereits in den letzten Jahren - mit Bezug auf den Vorsteuerabzug für Eingangsrechnungen. Nachstehend ein Überblick:

1.1 Ausgangsrechnungen zum Jahresende:

Hier ist zunächst daran zu erinnern, dass Rechnungen für Dienstleistungen spätestens zum Zeitpunkt der Zahlung und Rechnungen für Lieferungen grundsätzlich spätestens bei der Übergabe



der Waren auszustellen sind, soweit nicht bereits zuvor die Zahlung erfolgt ist. Dabei gilt seit Einführung der elektronischen Rechnung aber eine Erleichterung: Die Rechnung selbst kann innerhalb der darauffolgenden **12 Tage** ausgestellt und versandt werden, muss dann aber getrennt das Datum des Geschäftsvorfalles enthalten; zur Erinnerung: Früher mussten Rechnungen innerhalb von 24.00 Uhr des Tages der Umsatztätigung erstellt werden, nur mit dem wesentlichen Unterschied, dass Verspätungen bei einer entsprechenden Rückdatierung nicht feststellbar waren. Bei Lieferungen, welche allerdings über Begleitdokumente belegt sind, kann auch eine monatliche Sammelrechnung als „aufgeschobene Rechnung“ ausgestellt werden; diese Sammelrechnung, die theoretisch auch nur eine einzige dokumentierte Lieferung betreffen kann, muss spätestens innerhalb des 15. des Folgemonats erfolgen, wobei die MwSt allerdings in der Abrechnung für den Monat der Lieferung zu berücksichtigen ist.

Diese Fristen sind peinlichst zu beachten, zumal die Schonfristen für ausgesetzte und reduzierte Verwaltungsstrafen durchwegs verfallen sind. Darauf hat die Agentur der Einnahmen zuletzt mit Antwort Nr. 528 vom 16. Dezember 2019 aufmerksam gemacht. In der Praxis ergeben sich zum Jahreswechsel folgende Fälle:

- Wurde eine Dienstleistung z. B. am 16. Dezember 2023 bezahlt, so muss die Rechnung mit „Datum des Geschäftsvorfalles“ 16.12.2023 ausgestellt werden, und zwar spätestens innerhalb von 12 Tagen ab genanntem Datum, also mit 28.12.23, und dieses Datum markiert auch die Fälligkeit, zu welcher die Rechnung über die SDI-Plattform verschickt werden muss.
- Die gleichen Fristen gelten auch bei sofortiger Fakturierung von Lieferungen.
- Wird die Rechnung für eine Dienstleistung, welche noch nicht bezahlt ist, aus verwaltungstechnischen Gründen - wie allgemein üblich - mit 31. Dezember 2023 (Ausstellungsdatum 31.12.2023) ausgestellt, so muss sie spätestens innerhalb von 12 Tagen, also innerhalb **12. Jänner 2024** über die Plattform verschickt werden, und die entsprechende MwSt ist im Dezember 2023 zu berücksichtigen.
- Wird eine Rechnung für Lieferungen des Monats Dezember, welche mit Transportdokumenten belegt sind, als „aufgeschobene“ (Sammel-)Rechnung erstellt, so ist als Ausstellungsdatum entweder das Datum der letzten Lieferung anzugeben, oder als Ausstellungsdatum kann auch der Letzte des Monats (in diesem Sinne Antwort Nr. 389 vom 24. Sept. 2019) angeführt werden. Im Sonderfall dieser aufgeschobenen Fakturierung darf der Versand der Rechnung auch erst innerhalb **15. Jänner 2024** erfolgen. Die entsprechende MwSt dieser Sammelrechnung muss ebenfalls in der Abrechnung für Dezember am 16. Jänner 2024 berücksichtigt werden.



1.2 Eingangsrechnungen und Vorsteuerabzug zum Jahreswechsel:

Hier ist daran zu erinnern, dass zum Jahresende die vorgesehene jährliche Datumssperre der MwSt-Jahreserklärung zu beachten ist, die aufgrund der elektronischen Fakturierung genau überprüfbar ist. Daraus folgt:

- Eine Rechnung mit Ausstellungsdatum 2023, die vom Lieferanten erst 2024 über das SDI-Portal verschickt wird und welche daher erst 2024 eintrifft, darf erst 2024 im Register der Eingangsrechnungen verbucht werden, und die Vorsteuer ist erst 2024 absetzbar. Es ist demnach nicht zulässig, für eine am 2. Jänner 2024 verschickte Rechnung die Vorsteuer noch in der Dezemberabrechnung abzuziehen, auch wenn die Lieferung oder Leistung noch im Dezember erfolgt sind und auch wenn der Aussteller die MwSt noch mit der Dezemberabrechnung einzahlen muss.

Beispiel 1: Rechnungserteilung am 30.12.2023 und Eingang der Rechnung am 30.12.2023: Abzug der Vorsteuer im Dezember 2023

Beispiel 2: Rechnungserteilung am 30.12.2023 und Eingang der Rechnung über das SDI-Portal am 3. Jänner 2024: Vorsteuerabzug im Jänner 2024

- Umständlicher ist aber der nächste Fall: Für eine Rechnung mit Ausstellungsdatum 2023, die auch noch 2023 korrekt elektronisch eintrifft, aber aus verwaltungstechnischen Gründen (z. B., weil sie noch vom Einkauf überprüft werden muss) erst im Jänner oder Februar 2024 aufgezeichnet wird, darf die Vorsteuer nicht im Monat der Aufzeichnung (z. B. Jänner oder Februar) abgezogen werden, sondern einzig in der **MwSt-Jahreserklärung** für 2023.

Bei Monatsabrechnern ist daher in der Praxis eine **13. MwSt-Abrechnung** zu erstellen. Abhängig von der Software kann es notwendig sein, für diese Rechnungen ein eigenes MwSt-Register anzulegen, um eine klare Trennung bei der MwSt-Abrechnung zu erreichen. Auf jeden Fall führen diese Rechnungen zu einer Abweichung zwischen der Monatsabrechnung Dezember und der MwSt-Jahreserklärung.

- Wird die Aufzeichnung einer 2023 ausgestellten und versandten Rechnung aus irgendwelchen Gründen erst nach Abgabe der MwSt-Jahreserklärung für 2023 im April 2024 verbucht, so ist die Vorsteuer aufgrund des Neutralitätsgrundsatzes der MwSt zwar nicht verloren, es ist allerdings notwendig, für das Jahr 2023 eine neue MwSt-Jahreserklärung abzugeben und in dieser die entsprechende Vorsteuer einzurechnen. Dies bereitet insbesondere dann Probleme, wenn die MwSt-Erklärung frühzeitig in den ersten Februartagen wegen eines zurückzufordernden Guthabens abgegeben wird und dann nachträglich nochmals korrigiert werden muss.

Für die zum Jahresende erhaltenen Rechnungen ergeben sich somit für Monatsabrechner folgende Fälle:



Ausstellungsdatum	Erhalt über SDI	Verbuchung	Eingangsrechnung	Vorsteuerabzug
Dez 2023	Dez 2023		Dez 2023	Abrech. Dez 2023
Dez 2023	Dez 2023		Jan 2024	MwSt-Erklärung 2023
Dez 2023	Jan 2024		Jan 2024	Abrech. Jan 2024
Jan 2024	Jan 2024		Jan 2024	Abrech. Jan 2024

Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang nicht das auf der Rechnung angeführte Datum, sondern das Ausstellungsdatum, das sich aus der Versendung an die SdI-Plattform ergibt und das eigentliche Rechnungsdatum darstellt.

Reverse charge Ausland

Bei Rechnungen, welche im Sinne des Reverse Charge zu ergänzen sind, zählt das Eingangsdatum der Rechnung, und hier gelten keine Sonderregelungen zum Jahreswechsel: Demnach gilt die allgemeine Bestimmung laut Art. 47 G.V. 331/1993, wonach solche Rechnungen spätestens innerhalb des 15. des auf den Erhalt folgenden Monats (aber immer mit Bezug auf den Monat des Erhalts) zu ergänzen und zu verbuchen sind. Alle im Dezember 2023 erhaltenen Rechnungen sind also in der MwSt-Abrechnung für Dezember 2023 zu berücksichtigen; im Jänner erhaltene Rechnungen fließen in die Abrechnung für Jänner 2024 ein.

Fakturierung gemischte Nutzung Fahrzeuge

Soweit Lohnabhängigen und freien Mitarbeitern Pkws gegen Entgelt (Mietvertrag) zur gemischten Nutzung überlassen werden, müssen hierfür Sachentlohnungen berechnet werden. Und in diesem Zusammenhang erinnern wir daran, dass die entsprechende Rechnung spätestens innerhalb 31.12.2023 ausgestellt werden muss. Was die Zahlung anbelangt, so darf in Ermangelung amtlicher Anweisungen davon ausgegangen werden, dass auch hier das erweiterte Kassaprinzip gilt (also Zahlung bis zum **12. Jänner 2024**).

2. Ausstellung von Gutschriften mit MwSt für uneinbringliche Forderungen

Wir erinnern daran, dass sich die Bestimmungen über die Ausstellung von Gutschriften auf uneinbringliche Forderungen durch die G.V. Nr. 73/2021 mit Wirkung **26. Mai 2021** grundlegend geändert haben, und die Agentur der Einnahmen hat diese Reform kurz vor Jahresende mit Rundschreiben Nr. 20/2021 vom 29. Dezember 2021 erläutert.

Die Reform gilt nur für **ab 26. Mai 2021** eröffnete Verfahren. Für **zuvor** eröffnete Verfahren gilt, dass Gutschriften mit MwSt im Sinne von Art. 26 MwStG bei Insolvenzverfahren i. d. R. ab dem Datum des **endgültigen Abschlusses** des Verfahrens ausgestellt werden dürfen. Letzter



Termin für die Ausstellung solcher Gutschriften ist die Fälligkeit der MwSt-Jahreserklärung jenes Jahres, in welchem das Recht zur Ausstellung der Gutschrift eingetreten ist. Soweit also im Jahr 2023 Konkursverfahren abgeschlossen worden sind, dürfen noch bis zum 30. April 2024 die entsprechenden Gutschriften erstellt werden.

Für ab dem **26. Mai 2021** eröffnete Verfahren hingegen gilt die neue Regelung. Hier darf eine Gutschrift für die MwSt bereits **bei Eröffnung** des Konkursverfahrens ausgestellt werden. Die Berichtigung der Steuer muss nicht von der Masseverwaltung berücksichtigt werden. Der Gläubiger muss allerdings **peinlichst die Steuerperiode beachten**, in welcher der Anspruch auf die Berichtigung entsteht. Hier entsprechend die relevanten Bezugsdaten für ab 26. Mai 2021 eröffnete Verfahren:

- Datum des Urteils über die Eröffnung eines **Konkursverfahrens**,
- Datum der Verordnung über die Zulassung zu einem **gerichtlichen Vergleichsverfahren** („concordato preventivo“),
- Datum der Verordnung über ein **kontrolliertes Liquidationsverfahren** (bei Genossenschaften),
- Datum der Homologierung eines **Umschuldungsverfahrens** (Art. 182-bis RD Nr. 267/1942),
- Datum der Veröffentlichung im Handelsregister des **geprüften Umschuldungsplanes** bei Verfahren im Sinne von Art. 67 Abs. 3 Buchst. d RD Nr. 267/1942 bzw.
- Datum der Verordnung über ein Verfahren zur außerordentlichen Verwaltung bei Großunternehmen.

Aus der Auflistung ist ersichtlich, dass bei Konkursverfahren, gerichtlichen Vergleichsverfahren und der außerordentlichen Verwaltung von Großunternehmen sowie bei kontrollierten Liquidationsverfahren der Zeitpunkt der Gutschrift auf die Eröffnung des jeweiligen Verfahrens vorverlegt worden ist.

Aber Vorsicht: Bei den oben aufgezeigten Umschuldungsverfahren und auch bei individuellen gerichtlichen Eintreibungsverfahren wird weiterhin auf die Beendigung des Verfahrens bzw. auf den erfolglosen Ausgang des Eintreibungsverfahrens abgestellt.

Dort, wo der Zeitpunkt vorverlegt worden ist, darf für ab dem 26. Mai 2021 eröffnete Verfahren bereits im Monat der Eröffnung die Gutschrift ausgestellt werden; für im Jahr 2023 eröffnete Verfahren hat man noch bis zum 30. April 2024 Zeit. **Versäumt man es aber, bis dahin die Gutschrift mit MwSt auszustellen, ist die Steuer unwiderruflich verloren.**

Dazu auch die Anleitungen im Rundschreiben Nr. 20/E vom 29. Dezember 2021: Wer die Gutschrift für ein 2023 eröffnetes Verfahren bereits ausgestellt hat, muss sie in der jeweiligen Abrechnungsperiode verbuchen, wer sie hingegen in den ersten 4 Monaten 2024 ausstellt, kann die MwSt alternativ in der jeweiligen Monats- oder Quartalsabrechnung oder aber auch erst in



der MwSt-Jahreserklärung für 2024 im April 2025 in Abzug bringen.

Und noch eine wichtige Klarstellung ist im vorgenannten Rundschreiben enthalten: Für die Ausstellung einer Gutschrift mit MwSt ist es nicht mehr notwendig, dass sich der Gläubiger selbst in das Konkursverfahren eingelassen hat (sog. „insinuazione al passivo“); bekanntlich ist insbesondere bei aussichtslosen Verfahren diese Einlassung aus Kostenüberlegungen oft unterblieben, mit der Folge, dass die Agentur der Einnahmen es als unzulässig erklärt hat, in diesen Fällen Gutschriften für die verlorene MwSt auszustellen.

Diese restriktive Auslegung wird nun von der Agentur selbst als überholt erklärt; es darf angenommen werden, dass die Lockerung auch für Verfahren gilt, die vor dem 26. Mai 2021 eröffnet worden sind.

Übrigens: Zu den Fristen dieser Gutschriften gibt es eine neue Auslegung der Vereinigung der italienischen Wirtschafts- und Steuerberater (AIDC) mit Empfehlung Nr. 222 vom September 2023: Eine Gutschrift kann auch nach Ablauf eines Jahres ab Umsatztätigung ausgestellt werden, wenn Hintergrund für die Gutschrift nicht nur eine spätere Willensübereinkunft zwischen den Parteien ist, sondern ein (auch nur potenzielles) Streitverfahren, das im Wege eines Vergleichs geschlichtet wird. Liegt also eine solche Vergleichsvereinbarung vor, so ist diese Grundlage für eine Gutschrift mit Mehrwertsteuer auch nach Ablauf der Jahresfrist.

Wir legen diesem Rundschreiben die Empfehlung Nr. 222 bei und stehen für etwaige Beratungen zum Thema gerne zur Verfügung.

3. Erweitertes Kassaprinzip und Geschäftsführervergütungen 2023 (Zahlung innerhalb 12. Jänner 2024)

Die Vergütungen an Lohnabhängige und diesen Vergütungen gleichgestellte Einkünfte für das Jahr 2023 müssen bis spätestens **Freitag, den 12. Jänner 2024** ausgezahlt werden, um sie noch der Steuerperiode 2023 zuordnen sowie in den entsprechenden Lohnsteuerbescheinigungen (CU) und Steuererklärungen (ehemals Vordr. 770) für 2023 erfassen zu können. Die Vergütungen für freie Mitarbeit, insbesondere jene an die **Mitglieder des Verwaltungsrates**, sind für Steuerzwecke als Aufwendungen noch im Jahr 2023 abzugsfähig, wenn sie bis zum **12. Jänner 2024**, ausgezahlt werden. Es bleibt daran zu erinnern, dass dieses erweiterte Kassaprinzip für Verwaltungsräte mit eigener MwSt-Position nicht gilt: Verwaltungsräte, welche die Vergütungen in Rechnung stellen, mussten innerhalb **31. Dezember 2023** bezahlt werden, damit der Abzug noch im Geschäftsjahr zulässig ist. In diesem Zusammenhang ergibt sich heuer eine



Besonderheit: Auch die nicht steuerbaren Erstattungen von Strom- und Gasrechnungen u. ä. (siehe hierzu unsere vorhergehenden Mitteilungen) im Höchstbetrag von **3.000 Euro** an Mitarbeiter und Lohnabhängige können noch bis zum **12. Jänner 2024** ausgezahlt werden.

An dieser Stelle auch nochmals zur Erinnerung: Vergütungen an Verwaltungsräte von Gesellschaften müssen mit einem Beschluss der Gesellschafterversammlung festgelegt worden sein!

4. Verjährungsfristen

Mit Jahresende 2023 verfallen die Fristen für formelle Kontrollen für die Jahre 2015, 2016 und 2018. Die Fristen für die Zustellung von etwaigen Verrechnungsbescheiden verfallen laut Auffassung der Agentur der Einnahmen jeweils erst 85 Tage später. Wurde keine Steuererklärung abgegeben, verlängert sich die Verjährungsfrist. Aufgrund diverser Änderungen verbleibt eine Sonderregelung für die Steuerperiode 2017, welche erst Ende nächsten Jahres verfällt. Entsprechend herrschen zum Jahreswechsel 2023 folgende steuerliche Verjährungsfristen für Zwecke von IRPEF, IRES, IRAP und Mehrwertsteuer:

Steuerperiode	Jahr Steuer- erklärung	Verjährung formelle Kontrollen	Verjährung Be- scheide + 85 Tage	Verjährung Bescheide Jahre ohne Steuererkl.
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. Steuergutschriften 110%

Soweit nicht noch im letzten Moment irgendeine Verlängerung gewährt wird, verfällt mit 31.12.2023 die Frist zur Inanspruchnahme des erhöhten Steuerabsetzbetrages von 110% bei Kondominialbauten; wer nach heutiger Rechtslage also noch in die erhöhten Absetzbeträge beanspruchen will, muss demnach innerhalb Jahresfrist die Zahlung mit Banküberweisung unter Angabe von Steuernummer und Gesetzesbezug (sog. „bonifico parlante“) durchführen, und die bezahlten Arbeiten müssen auch durchgeführt sein. Die jeweiligen Techniker, welche ihre Gutachten auch noch im Jahr 2024 erstellen und verschicken können, müssen dann bestätigen, dass die bis zum 31.12.2023 geleisteten Zahlungen sich auch auf Arbeiten bezogen, die noch im heurigen Jahr durchgeführt worden sind.



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

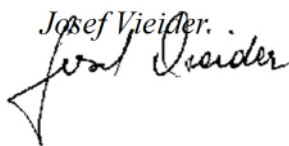
PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

6. Elektronische Rechnungen ab 1. Jänner 2024 auch für Pauschalssystem

Soweit nicht im letzten Moment irgendwelche Änderung erfolgt, dürfen Freiberufler und Kleinunternehmer, die das Pauschalssystem anwenden, nur noch bis zum **31. Dezember 2023** Rechnungen in Papierform ausstellen und rechtmäßig versenden. Ab 1. Jänner 2024 greifen auch für sie die allgemeinen Bestimmungen über die elektronische Fakturierung.

Für weitere Informationen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Josef Vieider.


Anlage:

M. Nr. 222 AIDC Mailand

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.