

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 é 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 verificano 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 disagiata 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.