

## **Risposta n. 210/2024**

***OGGETTO: Split payment – nota di variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento del corrispettivo – articolo 26, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La società [ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di aver emesso, in data 14 marzo 2023, una fattura nei confronti della società [BETA] in regime di scissione dei pagamenti, ai sensi dell'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA").

Decorso un anno dalla suddetta fattura, è sopravvenuta la necessità di procedere all'emissione di una nota di credito per rettificare l'importo originariamente fatturato e, secondo quanto riferito nell'istanza, non incassato.

L'istante, dunque, chiede conferma della possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione oltre il termine annuale previsto dall'articolo 26, comma 3, del decreto IVA, in considerazione del mancato incasso del corrispettivo.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene di poter emettere una nota di credito nonostante sia decorso più di un anno dall'emissione della fattura originaria, non essendosi verificato il momento di effettuazione dell'operazione coincidente con il pagamento del corrispettivo.

Al riguardo richiama la prassi che, a suo avviso, in tema di scissione dei pagamenti, ha stabilito una deroga alla regola generale sancita dall'articolo 26, comma 3, del decreto IVA per l'emissione della nota di variazione in diminuzione.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base di quanto rappresentato nell'istanza - i cui elementi vengono assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta realizzazione - e, nello specifico, in ragione dell'asserita circostanza che la società [BETA] sia un soggetto tenuto all'applicazione dell'IVA mediante il meccanismo della scissione dei pagamenti (o cd. *split payment*), che detta fattura sia rimasta insoluta e che nelle more [BETA] non abbia optato per l'esigibilità

dell'imposta anticipata (al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della sua registrazione), restando, dunque, integro al riguardo ogni potere di controllo da parte degli organi competenti.

Ciò posto, l'articolo 26 del decreto IVA, ai commi 2 e 3, disciplina le rettifiche in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta qualora un'operazione per la quale sia stata emessa fattura - successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 del medesimo decreto IVA - venga meno in tutto o in parte ovvero se ne riduca l'ammontare imponibile.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 26 del decreto IVA dispone che, *«[s]e un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25».*

Il successivo comma 3 stabilisce che, *«[l]a disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7».*

Ciò premesso, nella fattispecie in esame, le suddette disposizioni devono essere coordinate con le norme che disciplinano il meccanismo della "scissione dei pagamenti" (cd. *split payment*), di cui all'articolo 17-ter, del decreto IVA, ai sensi del quale «[p]er le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».

In tale evenienza i cessionari/committenti destinatari di una fattura emessa in regime di scissione dei pagamenti - pur non assumendo la qualifica di debitori d'imposta - versano l'IVA, loro addebitata nelle relative fatture, direttamente all'erario anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal versamento della relativa imposta.

In base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 2, e dall'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto ministeriale 23 gennaio 2015:

- «2. [...] l'imposta sul valore aggiunto è versata dalle pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società cessionarie di beni o committenti di servizi con effetto dalla data in cui l'imposta diviene esigibile»;

- «1. L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.

*2. Le pubbliche amministrazioni, fondazioni, enti e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima.»*

Tutto ciò premesso, con riferimento alla fattispecie prospettata dall'istante, ai fini dell'emissione della nota di variazione in ipotesi di operazioni soggette alla scissione dei pagamenti, tornano applicabili i chiarimenti già resi dalla scrivente con precedenti documenti di prassi [cfr. le risposte nn. 436 e 482, pubblicate sul sito *internet* della scrivente rispettivamente il 28 ottobre 2019 e il 22 dicembre 2023, nonché la risoluzione n. 75/E del 5 marzo 2002 in relazione all'esigibilità dell'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo *ex* articolo 6, comma 5, del decreto IVA (cosiddetta "esigibilità differita")].

In particolare, con i citati documenti di prassi è stato chiarito che, *«l'esigibilità differita dell'imposta collegata al pagamento del corrispettivo comporta che, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo (...) l'imposta non diviene esigibile in tutto o in parte, benché l'operazione sia stata fatturata (...) in tale ipotesi occorre effettuare nei registri Iva opportune rettifiche, apportando le necessarie annotazioni in diminuzione».*

*«In altri termini, data l'esigibilità dell'IVA al momento del pagamento, non trova applicazione, nella fattispecie, il cosiddetto principio di cartolarità dell'imposta secondo cui "se il cedente o prestatore (...) indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura" (cfr. articolo 21, comma 7, del decreto IVA)».*

Poiché, dunque, nell'ipotesi di scissione dei pagamenti, l'esigibilità dell'IVA è collegata al pagamento del corrispettivo - salva spontanea anticipazione da parte del cessionario/committente - nel caso in cui il medesimo non si perfezioni, in tutto o in parte (ad esempio, per risoluzione del contratto, per sopravvenuto accordo, per annullamento della fattura emessa per errore, ovvero per riduzione del corrispettivo), l'imposta non diviene esigibile, in tutto o in parte, nonostante l'operazione sia stata fatturata. La variazione operata dal cedente/prestatore assume, conseguentemente, una funzione sostanzialmente contabile, nel senso che è sufficiente effettuare nei registri IVA le opportune rettifiche, previa emissione della nota di variazione, nonostante sia decorso l'anno dall'emissione della fattura.

Va da sé che, come già anticipato, le indicazioni innanzi riportate presuppongono che il cessionario/committente non si sia avvalso della facoltà di anticipare (nonostante il mancato versamento del corrispettivo) l'esigibilità dell'imposta al momento della ricezione della fattura o al momento della registrazione della medesima. Diversamente, infatti, tornerebbero applicabili i limiti temporali disposti dal comma 3 dell'articolo 26 del decreto IVA.

Nel caso descritto dall'istante, quindi, nel presupposto che il corrispettivo non sia stato pagato e che il cessionario/committente non abbia optato per l'esigibilità dell'imposta anticipata (circostanza di cui non si dà evidenza nella richiesta), l'istante potrà procedere con l'emissione di una nota di variazione in diminuzione, ancorché sia decorso un anno dall'emissione della fattura originaria, secondo le modalità illustrate con la circolare del 13 aprile 2015, n. 15/E, secondo cui, *«Quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di*

*"scissione dei pagamenti" o "split payment", la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura.*

*In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA».*

Va da sé che anche il cessionario/committente, non avendo optato per l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta, dovrà limitarsi a stornare contabilmente l'operazione senza effetti sostanziali sulla liquidazione periodica IVA e sui versamenti da eseguire nell'ambito dell'attività istituzionale.

**IL VICE DIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
(firmato digitalmente)**