

***Risposta n. 263***

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - note di variazione ex articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

**QUESITO**

[ALFA] (di seguito istante) in sintesi fa presente di aver ricevuto, il [...], due fatture elettroniche del [...] soggette a “*split payment*” non corrette contabilmente.

Nella prima fattura veniva indicato il canone di noleggio già documentato con un'altra fattura mentre nella seconda l'errore riguardava il periodo di noleggio per il quale era richiesto il canone.

Per ciascuna fattura sono state emesse due note di credito rifiutate dall'istante poiché a suo avviso errate.

In particolare, con riferimento alla prima fattura, la prima nota di credito è stata rifiutata dall'istante “*perché indicato IVA ad esigibilità immediata anziché Scissione di pagamenti e indicato importo errato sia nel campo importo da pagare che nel campo imponibile*”; la seconda nota di credito, invece, secondo quanto riferito è stata “*emessa come natura IVA non soggette*” e rifiutata con l'annotazione “*la NC deve essere a totale storno della fattura [...] indicando totale documento [...] di cui imponibile [...],[...] IVA ed indicare Scissione di pagamenti*”.

Con riferimento alla seconda fattura, la prima nota di credito è stata rifiutata con l'annotazione “*non applicato split payment, pertanto nei campi*

*importo da pagare e bonifico deve essere indicato solo imponibile”*; la seconda nota di credito è stata *“emessa come natura IVA non soggette”* e rifiutata con l’annotazione *“la nota di credito emessa si riferisce a storno parziale della fattura con IVA [...] del [...], pertanto la nota di credito deve essere emessa con IVA imponibile [...] e IVA scissione dei pagamenti [...]”*.

Ciò premesso, l’istante chiede chiarimenti in merito al comportamento da tenere nel caso in cui vengano ritrasmesse le note di credito senza l’IVA e se le note di credito precedentemente emesse fossero corrette.

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

L’istante non prospetta alcuna soluzione.

### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si evidenzia, preliminarmente, che alcuni aspetti della fattispecie descritta nell’istanza risultano poco chiari. In particolare, non è chiaro il momento di emissione e ricezione delle fatture e delle relative le note di variazione (si afferma che le stesse sono state emesse il [...] e ricevute il [...]), se le stesse siano state pagate e, conseguentemente, se l’IVA sia stata versata.

Ad ogni buon fine si forniscono qui di seguito i chiarimenti in merito alle disposizioni applicabili alle operazioni in *split payment*.

Ai sensi dell’articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, vigente *ratione temporis* (ossia prima delle modifiche apportate dall’articolo 11 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, con effetto dal 1° luglio 2019), il soggetto che effettua la cessione o la prestazione è tenuto ad emettere la fattura entro il giorno in cui è effettuata l’operazione. Più precisamente, *“[...] l’adempimento in parola deve ritenersi soddisfatto qualora l’operatore emetta la fattura entro le ore 24 del giorno in cui [...] è stata effettuata l’operazione”* (cfr. circolare del 16 settembre 1996, n. 225/E/VI-12-2668).

Laddove la cessione di beni o la prestazione di servizi siano documentati rispettivamente da un documento di trasporto (DDT) ovvero da altro documento idoneo a tracciare il servizio, è possibile emettere fattura differita entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

In materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 3 aprile 2013, n. 55, all'articolo 2, comma, 4, dispone che *“La fattura elettronica si considera trasmessa per via elettronica, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e ricevuta dalle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, solo a fronte del rilascio della ricevuta di consegna, di cui al paragrafo 4 del documento che costituisce l'allegato B del presente regolamento, da parte del Sistema di interscambio”*.

Alla luce di quanto fin qui detto, risultano, pertanto, incongruenti le date riportate nell'istanza ove si legge che le fatture del [...] sono state ricevute il [...].

Ciò premesso, l'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, n. 633, detta la disciplina della scissione dei pagamenti (c.d. *“split payment”*), disponendo, al comma 1, che *“Per 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”*.

Con la circolare del 13 aprile 2015, n. 15/E, al paragrafo 7, sono stati resi chiarimenti in merito alla emissione di una la nota di variazione relativa ad una fattura originaria emessa applicando lo *“split payment”*. In tale sede è stato precisato che *“Nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del DPR n. 633 del 1972, emetta una nota di variazione in aumento,*

*torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa.*

*“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 DPR n. 633, 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.*

*“Conseguentemente, la PA committente o cessionaria:*

- nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, in considerazione delle modalità seguite per la registrazione dell'originaria fattura dalla stessa ricevuta, dovrà provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro “IVA vendite” di cui agli artt. 23 e 24 del DPR n. 633 del 1972, fermo restando la contestuale registrazione nel registro “IVA acquisti” di cui all'art. 25 del medesimo DPR, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile;*
- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.”.*

Ciò chiarito, nel caso prospettato - tenuto conto delle date dei documenti indicati nell'istanza - la disciplina delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta

sul valore aggiunto può trovare applicazione con le modalità sopra richiamate ed entro i termini previsti dall'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La predetta norma dispone, infatti, che *“Se 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 [...] 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”* (comma 2).

Il successivo comma 3 prevede, invece, che *“La 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”*. A tal riguardo si ricorda che l'ipotesi di rettifica di inesattezza della fatturazione, secondo quanto chiarito con la risoluzione del 20 novembre 2001, n. 185/E, si configura come *“un originario errore della fattura in sé considerata, che sin dalla sua emissione esprime una divergenza tra la realtà effettiva e quella dichiarata”*.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
*(firmato digitalmente)*