“Split payment”: chiarimenti sul mancato incassato della fattura emessa

In caso di applicazione dello split payment, il cedente o prestatore che non abbia incassato l’importo fatturato può emettere una nota di variazione in diminuzione, anche se è decorso un anno dall’emissione della fattura, a condizione che il cessionario o committente **non** abbia **optato per anticipare** l’esigibilità dell’IVA.
Si tratta di quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 210 pubblicata il 25 ottobre 2024.

Il caso esaminato riguarda una società che ha emesso una fattura nei confronti di un soggetto che rientra nell’ambito applicativo della scissione dei pagamenti (art. 17-*ter* del DPR 633/72).

L’importo non è stato incassato, pertanto, la società ha chiesto se è possibile emettere una **nota** di **variazione in diminuzione**, nonostante sia decorso più di un anno dalla suddetta fattura.

L’art. 26 comma 2 del DPR 633/72 stabilisce che il cedente o prestatore ha diritto di portare in detrazione l’IVA corrispondente alla variazione, se un’operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, **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;
- dell’applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

Ai sensi del successivo comma 3, la predetta disposizione:

- **non** può essere applicata **dopo** il decorso di **un anno** dall'effettuazione dell'operazione imponibile, qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti;
- può essere applicata, entro lo stesso termine di un anno, anche in caso di **rettifica** di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21 comma 7 del DPR 633/72 (fatture emesse per operazioni inesistenti ovvero recanti corrispettivi o imposte in misura superiore a quella reale).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, le citate disposizioni devono essere coordinate con quelle relative alla scissione dei pagamenti.
Questo meccanismo prevede che l'IVA addebitata dal cedente o prestatore nelle fatture debba essere versata dal cessionario o committente **direttamente all'Erario**, anziché al fornitore, scindendo il pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta (circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2015).

Ai sensi dell'art. 3 del DM 23 gennaio 2015, l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a cui si applica lo split payment diviene esigibile nel momento in cui il cessionario o committente effettua il **pagamento** dei **corrispettivi** pattuiti. In via facoltativa, tale soggetto può anticipare l'esigibilità dell'IVA:

- al momento della ricezione della fattura,
- oppure, al momento della registrazione del documento.

Nella risposta a interpello in esame è stato ribadito che, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, l'IVA **non** diviene **esigibile**, seppure l'operazione sia stata fatturata. In sintesi, non trova applicazione il principio di cartolarità dell'imposta *ex* art. 21 comma 7 del DPR 633/72 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” (risposte a interpello Agenzia delle Entrate nn. 436/2019 e 482/2023).
Nel caso di specie, quindi, l’IVA dovuta sull’operazione fatturata non è divenuta esigibile, assumendo che il cessionario o committente non si sia avvalso della facoltà di anticipare l’esigibilità dell’imposta al momento della ricezione della fattura o della sua registrazione. In caso contrario, invece, tornerebbe applicabile il **limite annuale** previsto dall’art. 26 comma 3 del DPR 633/72 per l’emissione delle note di credito.

La rettifica non incide sulla liquidazione IVA

Pertanto, nel presupposto che il corrispettivo non sia stato pagato e che il cessionario o committente non abbia optato per l’esigibilità anticipata dell’imposta:

- il cedente o prestatore potrà emettere la nota di variazione in diminuzione limitandosi poi ad **annotarla in rettifica** nel registro delle fatture emesse (art. 23 del DPR 633/72), senza che si determini alcun effetto nella relativa liquidazione IVA;
- il cessionario o committente dovrà **stornare** contabilmente l’operazione, senza effetti sostanziali sulla liquidazione periodica IVA e sui versamenti da eseguire nell’ambito dell’attività istituzionale.

(MF/ms)