



Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 5 marzo 2002

Oggetto: IVA – operazioni effettuate nei confronti di un ente pubblico territoriale – esigibilità dell'imposta – applicabilità dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, in caso di mancato pagamento del corrispettivo

Con istanza diretta alla scrivente l'Associazione- ha chiesto di conoscere se, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti individuati dal quinto comma dell'articolo 6 del DPR 26.10.1972, n. 633, è consentita l'effettuazione delle variazioni ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, del citato decreto nelle ipotesi di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo.

Al riguardo si osserva che l'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 ha sostituito il quinto comma dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972, introducendo in materia d'imposta sul valore aggiunto il principio dell'esigibilità dell'imposta.

In particolare il nuovo quinto comma dell'articolo 6 fa coincidere in via generale l'esigibilità dell'imposta con il verificarsi di uno degli eventi individuati nei precedenti quattro commi dello stesso articolo, quali ad esempio la stipulazione del contratto, la consegna, la spedizione, la fatturazione e il pagamento del corrispettivo.

La regola appena enunciata subisce un'eccezione relativamente alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica e degli altri soggetti indicati nello stesso quinto comma dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972, per le quali l'imposta diviene

esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo, salva in ogni caso la facoltà concessa al cedente di rinunciare al rinvio dell'esigibilità dell'imposta.

In tal caso il cedente, al verificarsi di uno degli eventi stabiliti dai primi quattro commi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972, è tenuto ad emettere la fattura di cui all'articolo 21 e a contabilizzarla nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972, rinviando l'obbligo del pagamento dell'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo.

L'esigibilità differita dell'imposta collegata al pagamento del corrispettivo comporta che, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, 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, benché l'operazione sia stata fatturata.

In tale ipotesi occorre effettuare nei registri IVA opportune rettifiche, apportando le necessarie annotazioni in diminuzione con eventuale emissione di nota credito a favore del cessionario, ancorché sia decorso l'anno dall'emissione della fattura.

Infatti, nel caso di specie non assume alcuna rilevanza la limitazione temporale contenuta nel terzo comma dell'art. 26 del DPR n. 633 del 1972, in quanto le particolari disposizioni di cui al ripetuto quinto comma dell'art. 6, collegando l'esigibilità dell'imposta al pagamento del corrispettivo, fanno sì che il mancato pagamento (totale o parziale) comporta non la modifica di una situazione già definitiva, bensì il non realizzarsi dell'esigibilità dell'imposta, con la conseguenza che la variazione in questione assume una funzione sostanzialmente contabile.

Pertanto, sulla base delle suesposte considerazioni, deve ritenersi che per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti individuati dall'articolo 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, le variazioni possano essere operate a prescindere dal tempo trascorso tra l'effettuazione dell'operazione imponibile e il momento in cui viene accertata l'inesigibilità (totale o parziale) del corrispettivo dovuto.

Peraltro, qualora il cedente o il prestatore abbia optato per l'esigibilità immediata dell'imposta, ossia abbia scelto di considerare esigibile l'imposta in relazione al momento in cui le operazioni in discorso si considerano effettuate secondo le disposizioni dei primi quattro commi del citato articolo 6 e non con riferimento al pagamento del corrispettivo, eventuali successive variazioni in diminuzione correlate con le fattispecie indicate nel richiamato art. 26, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 potranno essere effettuate entro il termine ivi previsto.