

**Risposta n. 7/2026**

***OGGETTO: Payback dispositivi medici – Esercizio del diritto alla detrazione – Modalità di calcolo***

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

**QUESITO**

L'Associazione Alfa (di seguito, "Associazione" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA compresa nei versamenti eseguiti a titolo di *payback* sui dispositivi medici, di cui all'articolo 9-ter del decreto legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015 n. 125.

Le imprese fornitrici cedono dispositivi medici a enti appartenenti al Servizio Sanitario Nazionale Regionale (SSR) e, per il citato articolo 9-ter, sono tenute a partecipare al ripiano del superamento del tetto di spesa regionale per gli acquisti di dispositivi medici negli anni 2015, 2016, 2017 e 2018. In particolare, il superamento del

tetto di spesa regionale per l'acquisto di dispositivi medici «è posto a carico delle aziende fornitrici di dispositivi medici per una quota complessiva pari al 40 per cento nell'anno 2015, al 45 per cento nell'anno 2016 e al 50 per cento a decorrere dall'anno 2017.

*Ciascuna azienda fornitrice concorre alle predette quote di ripiano in misura pari all'incidenza percentuale del fatturato sul totale della spesa per l'acquisto di dispositivi medici a carico del Servizio sanitario regionale»* (cfr. articolo 9-ter, comma 9, del d.l. n. 78 del 2015). Il successivo comma 9-bis pone a carico delle Regioni e delle Province l'obbligo di definire, con proprio provvedimento, l'elenco delle aziende fornitrici soggette al ripiano per ciascun anno e con il decreto 6 luglio 2022 è stato certificato (e quantificato) il superamento del tetto di spesa dei dispositivi medici per ciascuna regione per gli anni dal 2015 al 2018.

Con riferimento al calcolo degli importi dovuti a titolo di *payback*, il comma 8, dell'articolo 9-ter del d.l. n. 78 del 2015 stabilisce che l'eventuale superamento del tetto di spesa è determinato «sulla base del fatturato di ciascuna azienda al lordo dell'IVA».

L'articolo 9 del decreto legge 30 marzo 2023, n. 34, convertito con modifiche dalla legge 26 maggio 2023, n. 56 ha ulteriormente precisato che:

1. le imprese possono detrarre l'IVA compresa nella quota di *payback*, scorporandola dai versamenti effettuati a tale titolo secondo quanto previsto dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA");

2. il diritto alla detrazione della quota di IVA sorge nel momento in cui sono effettuati i versamenti e dovrà avvenire tramite l'emissione di un documento contabile,

che riporti gli estremi dei provvedimenti regionali e provinciali, in cui sono state individuate le quote di ripiano relative a ciascuna azienda.

L'articolo 9 del decreto legge n. 34 del 2023 (in breve, anche "articolo 9"), nel confermare la possibilità per le aziende fornitrici di dispositivi medici di portare in detrazione l'IVA scorporandola dai versamenti effettuati a titolo di *payback*, richiama, interpretandolo, l'articolo 26, commi 2 e 5, del Decreto IVA, riconoscendo così al meccanismo del *payback* la natura di riduzione del corrispettivo (o, ancor più chiaramente, ai fini IVA, della base imponibile di fatture già emesse) della cessione dei dispositivi medici originariamente effettuata.

**Per quanto concerne l'importo dell'IVA da scorporare dalla quota di *payback*, l'articolo 9 prevede:**

- al comma 1-bis che *«Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute a comunicare alle aziende fornitrici di dispositivi medici l'ammontare dell'IVA sull'importo oggetto di versamento, computando l'IVA sulla base delle fatture emesse dalle stesse aziende nei confronti del Servizio sanitario nazionale e considerando le diverse aliquote dell'IVA applicabili ai beni acquistati»;*

- al comma 1-ter che *«Nel calcolo dell'ammontare dell'IVA di cui al comma 1-bis del presente articolo si tiene conto di quanto previsto dall'articolo 8, comma 4, nella parte in cui prevede l'obbligo di indicare in modo separato l'importo del costo del bene e quello del costo del servizio».*

L'articolo 7 del decreto-legge 30 giugno 2025, n. 95, convertito con modifiche dalla legge 8 agosto 2025, n. 118, ha introdotto per le aziende fornitrici di dispositivi la possibilità di adempiere all'obbligo di *payback* tramite il versamento, a favore delle

Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, di una quota pari al 25 per cento degli importi originariamente dovuti a tale titolo.

Il versamento andava effettuato entro il 9 settembre 2025, ad integrale estinzione dell'obbligazione gravante sulle aziende fornitrici per gli anni dal 2015 al 2018 e con preclusione di ogni ulteriore azione giurisdizionale connessa con l'obbligo di corresponsione degli importi relativi agli anni predetti.

L'Istante rende altresì noto che:

1. i suoi associati hanno provveduto ad effettuare il versamento entro i termini previsti dal suddetto decreto;

2. Regioni e Province autonome, nell'ambito dei provvedimenti previsti dall'articolo 9-ter, comma 9-bis, del d.l. n. 78 del 2015, hanno, nella maggioranza dei casi, fornito solamente le quote di *payback* al lordo dell'IVA, diversamente da quanto stabilito dal comma 1-bis del medesimo articolo.

La mancata attuazione degli adempimenti posti a carico delle Regioni comporta, allo stato attuale, che le imprese rappresentate dall'Associazione debbano autonomamente individuare la corretta modalità di scorporo dell'IVA dalla quota di ripiano assegnata a ciascuna di esse, trattandosi di un'attività connotata da rilevante complessità applicativa.

Secondo l'Istante, infatti, per la determinazione della quota di IVA da scorporare dagli importi richiesti e versati a titolo di *payback*:

- non esistono indicazioni ufficiali o criteri univoci rese dalle amministrazioni competenti;

- le forniture originarie sono state fatturate applicando aliquote IVA differenti (4%, 5%, 10% e 22%);
- alcune Regioni hanno comunicato solo la quota totale di IVA mentre altre hanno comunicato la quota di IVA suddivisa per aliquote applicate alle cessioni dei dispositivi medici;
- non è oggettivamente possibile individuare, in via autonoma, in considerazione dell'elevato numero di cessioni e dei soggetti coinvolti quali specifiche fatture abbiano concorso al superamento del tetto di spesa regionale e siano quindi effettivamente riconducibili alla misura del *payback*.

**Con riferimento alle modalità di recupero dell'IVA sulle somme versate a titolo di *payback***, l'articolo 9 del decreto legge n. 34 del 2023 stabilisce che:

- a) il diritto alla detrazione dell'imposta sorge nel momento in cui viene effettuato il versamento delle somme dovute per il ripiano;
- b) le aziende fornitrici che esercitano tale diritto mediante l'emissione di un apposito documento contabile, da conservare ai sensi dell'articolo 39 del Decreto IVA, riportando gli estremi dei provvedimenti regionali o provinciali che hanno generato l'obbligo di ripiano.

Tuttavia, al di fuori di tali indicazioni di principio, la norma non specifica né la natura del documento contabile da emettere (nota di variazione, autofattura o altro), né i criteri di registrazione nei registri IVA o di esposizione in dichiarazione IVA. Ne deriva che l'operatore è chiamato a definire autonomamente il corretto procedimento applicativo, nel rispetto dei principi di neutralità dell'imposta e di regolarità contabile.

Tutto ciò premesso, l'Associazione chiede:

1) di conoscere le modalità con cui effettuare lo scorporo dell'IVA dal versamento dovuto a titolo di *payback* così da definire l'IVA da portare in detrazione;

2) di chiarire il contenuto del documento contabile da emettere e, con riferimento allo stesso, le modalità di emissione e di registrazione nonché le modalità di esposizione nelle Comunicazioni delle Liquidazioni periodiche e nel Modello IVA 2026 (periodo d'imposta 2025);

3) di chiarire le tempistiche a disposizione per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA ai sensi e per gli effetti dell'articolo 19 del Decreto IVA.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA**

### **Quesito 1)**

In assenza di un dato analitico, per indisponibilità o mancata trasmissione da parte delle Regioni e delle Province autonome, l'Associazione ritiene che le imprese debbano procedere autonomamente a determinare la quota di IVA da scorporare, utilizzando le seguenti soluzioni alternative:

1. in via principale, aliquota media effettiva;
2. in subordine, riparto percentuale per aliquote.

Per il calcolo dell'aliquota IVA media effettiva (punto *sub* 1), le aziende fornitrici procedono secondo i seguenti passaggi:

1. per ciascun periodo d'imposta, estraggono le fatture di vendita alle Regioni e alle Province autonome dal gestionale contabile delle vendite o dai registri IVA. Sono selezionate esclusivamente le fatture con codici materiali classificati come dispositivi medici, ricompresi nella misura del *payback*;

2. per ciascuna Regione/Provincia autonoma è calcolata l'aliquota IVA media effettiva applicata alle vendite, secondo la seguente formula:

$$\text{Aliquota IVA media effettiva} = \text{IVA} / \text{Imponibile IVA} [\times 100 \text{ n.d.r.}]$$

3. questa aliquota rappresenta, in media, la percentuale di IVA effettivamente applicata alle fatture originariamente emesse e soggette al meccanismo di *payback*;

4. questa aliquota verrà utilizzata per calcolare la quota di IVA detraibile da scorporare dall'importo complessivo del *payback* versato, applicando la seguente formula:

$$\text{IVA detraibile} = (\text{Quota Payback} \times \text{Aliquota IVA media effettiva}) / (100 + \text{Aliquota IVA media effettiva}).$$

A parere dell'Istante l'applicazione dell'aliquota IVA media effettiva rappresenta una metodologia idonea a determinare la quota di IVA inclusa nell'importo versato a titolo di *payback*, in quanto consente di rapportarla al reale mix di aliquote IVA originariamente applicate alle vendite. Tale approccio risulta coerente con la natura della misura di ripiano *payback* che opera come una riduzione del corrispettivo imponibile di fatture già emesse, evitando così detrazioni o recuperi eccedenti. Inoltre, il metodo adottato assicura un criterio oggettivo, verificabile e uniforme per tutti i periodi oggetto della misura e Regioni, garantendo trasparenza e tracciabilità del calcolo anche in sede di controllo o revisione.

L'Associazione precisa, inoltre, che tale metodo è stato adottato anche da talune Regioni nel fornire il dato dell'IVA da scorporare.

In via subordinata, l'Istante ritiene che si possa procedere al calcolo a riparto percentuale per aliquote (punto *sub 2*) nel rispetto dei seguenti passaggi:

- dopo aver estratto le fatture di vendita interessate, i dati in esse contenuti vengono organizzati in tabelle riepilogative suddivise:

a) per Regione o Provincia autonoma,

b) per periodo d'imposta,

c) per aliquota IVA applicata;

- successivamente, è calcolato il fatturato complessivo relativo alle vendite di dispositivi medici effettuato nei periodi oggetto di ripiano, determinando per ciascun periodo la ripartizione percentuale del fatturato per aliquota IVA, secondo la formula:

$$\% \text{ di fatturato per aliquota IVA} = (\text{Fatturato con singola aliquota IVA} / \text{Fatturato totale}) \times 100$$

- una volta individuate le percentuali di fatturato per ciascuna aliquota IVA, si scorpora l'IVA compresa nella quota di *payback* versata, applicando la seguente formula:

$$\text{IVA da scorporare} = (\text{Quota } \textit{payback} \times \% \text{ di fatturato per aliquota} \times \text{aliquota IVA}) / (100 + \text{aliquota IVA}).$$

Secondo l'Associazione l'applicazione del calcolo a riparto percentuale per aliquota rappresenta una metodologia idonea a determinare la quota di IVA inclusa nell'importo versato a titolo di *payback*, in quanto consente di attribuire in modo proporzionale la componente IVA compresa nel *payback*, riflettendo anche in questo caso il mix reale delle aliquote applicate alle vendite di dispositivi medici.

In tal modo, la quota di IVA da scorporare è commisurata alla reale incidenza delle aliquote IVA effettivamente applicate alle operazioni originarie.

Anche tale impostazione è coerente con la natura della misura di *payback*, che opera come una riduzione del corrispettivo imponibile di fatture già emesse.

Inoltre, anche tale metodo adottato assicura un criterio oggettivo, verificabile e uniforme per tutti i periodi e Regioni, garantendo trasparenza e tracciabilità del calcolo anche in sede di controllo o revisione.

L'Istante considera i metodi di cui ai punti a. e b. parimenti validi, fermo restando che una volta individuata la metodologia da adottare, questa sarà applicata in modo uniforme a tutte le annualità oggetto di analisi per i soli importi di IVA non forniti dalle Regioni.

### **Quesito 2)**

In considerazione del richiamo all'articolo 26, commi 2 e 5, del Decreto IVA contenuto nell'articolo 9 del d.l. n. 34 del 2023, l'Istante ritiene che le aziende fornitrici possano fare riferimento alle modalità di rettifica e di recupero dell'IVA previste nel caso di variazione della base imponibile a seguito dell'emissione della fattura.

Difatti, con la Risposta a Interpello n. 440 del 2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo del *payback*, - sebbene riferito al settore farmaceutico, ma analogamente applicabile anche a quello dei dispositivi medici - nelle sue varie articolazioni, "*costituisce una forma di revisione ex lege del prezzo dei beni ceduti (i.e. della base imponibile delle operazioni), riconducibile alle ipotesi di cui all'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ed in ragione della quale può essere emessa una nota di variazione in diminuzione in accordo al disposto della medesima norma*".

In particolare, l'Associazione ritiene di poter interpretare il disposto di cui all'articolo 9 come segue:

- il documento contabile da emettere e conservare ai sensi dell'articolo 39 del Decreto IVA è una nota di variazione interna che riporterà l'indicazione dell'azienda fornitrice quale cedente e cessionario;

- nel testo della nota di variazione interna saranno riportati gli estremi dei provvedimenti regionali e provinciali da cui deriva l'obbligo di ripiano con indicazione della somma versata dalle aziende fornitrici. Separatamente verrà indicata quale ammontare della variazione la sola quota di IVA oggetto di scorporo;

- la nota di variazione interna potrà anche essere unica e riepilogativa di tutti i versamenti effettuati relativi ai periodi d'imposta 2015-2018. Verrà, in particolare, emessa una nota di variazione interna per ciascuna Regione, nella quale sono ricompresi i versamenti effettuati nei confronti della medesima Regione a titolo di *payback* per i suddetti periodi d'imposta;

- la nota dovrà essere emessa internamente (e quindi non trasmessa al sistema di interscambio) ed annotata in un sezionale del registro IVA vendite;

- per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del Decreto IVA, la nota di variazione interna dovrà essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata potrà essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (ovvero la data del versamento degli importi di *payback*);

- in considerazione dei versamenti effettuati dalle aziende fornitrici entro il 9 settembre 2025, la nota di variazione potrà essere emessa entro il 30 aprile 2026 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di effettuazione del versamento, *i.e.* 2025);

- qualora emessa entro il 31 dicembre 2025, l'imposta indicata nella nota di variazione interna confluirà, alternativamente, nella liquidazione IVA del mese o trimestre in cui si vuole esercitare il diritto alla detrazione o nella dichiarazione IVA 2026 periodo d'imposta 2025;

- qualora emessa nel periodo dal 1° gennaio 2026 al 30 aprile 2026 l'imposta detratta ed indicata nella nota di variazione interna confluirà nella liquidazione IVA del mese di emissione ovvero direttamente nella dichiarazione IVA 2027 periodo d'imposta 2026;

- considerata la specificità del metodo di calcolo della quota di IVA da scorporare dal *payback* - suscettibile di determinare un'aliquota media (effettiva o a riparto percentuale) diversa da quelle ordinariamente applicabili (i.e. diversa dal 4%, 5%, 10% e 22%) - si ritiene opportuno che l'imposta così determinata sia indicata esclusivamente nel campo VE25 dedicato alle variazioni di imposta e nel quadro VP4 della Comunicazione delle Liquidazioni periodiche IVA. Non si renderà necessario quindi dare evidenza della riduzione dell'imponibile nella dichiarazione IVA, in liquidazione IVA mensile o trimestrale e nella Comunicazione delle Liquidazioni periodiche IVA;

- le suddette modalità trovino applicazione sia per le operazioni originariamente fatturate in regime IVA ordinario, sia per quelle soggette a *split payment* ai sensi dell'articolo 17-ter del Decreto IVA.

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

Il meccanismo del "payback per i dispositivi medici" è disciplinato *in primis* dall'articolo 9-ter del decreto legge n. 78 del 2015 (in seguito, anche "articolo 9-ter") che, per quanto qui d'interesse, prevede che:

- il superamento del tetto di spesa a livello nazionale e regionale per l'acquisto di dispositivi medici è *«rilevato sulla base del fatturato di ciascuna azienda al lordo dell'IVA»* ed è *«dichiarato con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, entro il 30 settembre di ogni anno. La rilevazione per l'anno 2019 è effettuata entro il 31 luglio 2020 e, per gli anni successivi, entro il 30 aprile dell'anno seguente a quello di riferimento, sulla base dei dati risultanti dalla fatturazione elettronica, relativi all'anno solare di riferimento. Nell'esecuzione dei contratti, anche in essere, è fatto obbligo di indicare nella fatturazione elettronica in modo separato il costo del bene e il costo del servizio»* (comma 8);

- l'eventuale superamento del tetto di spesa regionale *«è posto a carico delle aziende fornitrici di dispositivi medici per una quota complessiva pari al 40 per cento nell'anno 2015, al 45 per cento nell'anno 2016 e al 50 per cento a decorrere dall'anno 2017. Ciascuna azienda fornitrice concorre alle predette quote di ripiano in misura pari all'incidenza percentuale del proprio fatturato sul totale della spesa per l'acquisto di dispositivi medici a carico del Servizio sanitario regionale...»* (comma 9);

- *«...limitatamente al ripiano dell'eventuale superamento del tetto di spesa regionale per gli anni 2015, 2016, 2017 e 2018, dichiarato con il decreto del Ministro della salute di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 8, le regioni e le province autonome definiscono con proprio provvedimento, da adottare entro novanta giorni dalla data di pubblicazione del predetto decreto ministeriale,*

*l'elenco delle aziende fornitrici soggette al ripiano per ciascun anno, previa verifica della documentazione contabile anche per il tramite degli enti del servizio sanitario regionale...» (comma 9-bis).*

Con il decreto del Ministro della salute 6 luglio 2022 (emanato dal Ministro della salute di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 15 settembre 2022, n. 216), è avvenuta, per le annualità 2015, 2016, 2017 e 2018, la certificazione del superamento del tetto di spesa, con conseguente quantificazione, Regione per Regione, dell'ammontare dello scostamento.

La quota di ripiano a carico delle aziende fornitrici è stata rimodulata con l'articolo 8 del decreto legge n. 34 del 2023 che ha ridotto l'importo del *payback* e consentito alle aziende di estinguere l'obbligazione, per le annualità indicate, versando il 48 per cento di quanto originariamente indicato nei provvedimenti regionali e provinciali.

L'articolo 9 del d.l. n. 34 del 2023, nel disciplinare le modalità attuative di questa tipologia di *payback*, prevede che:

*«1. (...), considerato che i tetti regionali e nazionale sono calcolati al lordo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), i commi 2 e 5 dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si interpretano nel senso che per i versamenti effettuati ai sensi dell'articolo 9-ter, commi 8, 9 e 9-bis, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, ai fini del ripiano dello sfioramento dei tetti della spesa per dispositivi medici, le aziende fornitrici di dispositivi medici possono portare in detrazione l'IVA determinata scorporando la medesima, secondo le modalità indicate dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dall'ammontare dei versamenti effettuati.*

*1-bis. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute a comunicare alle aziende fornitrici di dispositivi medici l'ammontare dell'IVA sull'importo oggetto di versamento, computando l'IVA sulla base delle fatture emesse dalle stesse aziende nei confronti del Servizio sanitario nazionale e considerando le diverse aliquote dell'IVA applicabili ai beni acquistati.*

*1-ter. Nel calcolo dell'ammontare dell'IVA di cui al comma 1-bis del presente articolo si tiene conto di quanto previsto dall'articolo 8, comma 4, nella parte in cui prevede l'obbligo di indicare in modo separato l'importo del costo del bene e quello del costo del servizio.*

*2. Il diritto alla detrazione di cui al comma 1 sorge nel momento in cui sono effettuati i versamenti. Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive i costi relativi ai versamenti di cui al comma 1 sono deducibili nel periodo d'imposta nel quale sono effettuati i medesimi versamenti.*

*3. In caso di esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi del comma 1, le aziende fornitrici di dispositivi medici **emettono un apposito documento contabile da conservare** ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel quale sono indicati gli estremi dei provvedimenti regionali e provinciali da cui deriva l'obbligo del ripiano del superamento del tetto di spesa di cui all'articolo 9-ter, commi 8, 9 e 9-bis, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125.» (n.d.r. enfasi aggiunta).*

La quota di ripiano a carico delle aziende fornitrici di dispositivi medici è stata, infine, ulteriormente ridotta dall'articolo 7 del decreto legge 30 giugno 2015, n. 95, ai sensi del quale per le annualità 2015, 2016, 2017 e 2018, le aziende possono assolvere

ai propri obblighi versando a favore delle Regioni e delle Province autonome una quota pari al 25 per cento degli importi indicati nei provvedimenti regionali e provinciali, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto. Il versamento di tale importo estingue l'obbligazione e preclude alle aziende ogni ulteriore azione giurisdizionale.

In forza di tali disposizioni, molte aziende hanno provveduto a versare detto importo entro il 9 settembre 2025 e, quindi, possono portare in detrazione la relativa quota d'IVA.

Come espressamente previsto dal comma 1-*bis* dell'articolo 9 del d.l. n. 34 del 2023, le Regioni e le Province autonome hanno l'obbligo di comunicare alle aziende fornitrici di dispositivi medici «... *l'ammontare dell'IVA sull'importo oggetto di versamento, computando l'IVA sulla base delle fatture emesse dalle stesse aziende nei confronti del Servizio sanitario nazionale e considerando le diverse aliquote dell'IVA applicabili ai beni acquistati*».

L'Associazione, tuttavia, rappresenta che talune Regioni non hanno adempiuto a questo obbligo, compromettendo o rendendo più difficile l'esercizio del diritto alla detrazione di detta imposta.

Con riferimento al **quesito 1**, considerato che le aziende interessate hanno versato l'importo indicato a titolo di *payback* solo a settembre 2025 - verosimilmente all'esito di un preventivo riscontro di quanto richiesto dagli Enti locali - si può ritenere con ragionevole certezza che, nell'attesa di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA versata, le emittenti abbiano conservato le fatture di vendita interessate, come si desume, peraltro, da quanto riferisce l'Istante.

A fronte della detenzione delle fatture di vendita relative ai dispositivi medici, suddivise per Regione e/o Provincia autonoma, oltre che per annualità interessata, risulta pienamente percorribile la soluzione basata sul calcolo analitico dell'IVA da scorporare dall'importo dovuto a titolo di *payback*.

Tale soluzione è indubbiamente più rispettosa dei principi generali di derivazione unionale che regolano l'imposta in commento e che non contemplano alcun riferimento a "*un'aliquota IVA media effettiva*".

In attesa, quindi, di una specifica comunicazione da parte delle Regioni e/o Province autonome, si ritiene che le aziende interessate possano *medio tempore* calcolare l'imposta in modo analitico, per ciascuna annualità e ciascuna Regione/Provincia autonoma nel rispetto dei seguenti passaggi:

1. calcolare per ciascuna aliquota IVA l'incidenza del relativo fatturato rispetto al fatturato totale. In altri termini, se nel 2015, l'azienda X ha venduto nei confronti della Regione Y dispositivi medici per un fatturato totale di 1.000 euro, di cui 200 con IVA al 4 per cento e 800 con IVA al 22 per cento, il 20 per cento del fatturato totale è stato ottenuto applicando l'IVA al 4 per cento mentre l'80 per cento è stato ottenuto con aliquota IVA al 22 per cento;

2. applicando dette percentuali all'importo del *payback*, si ottiene la quota di detto *payback* riferito a ciascuna aliquota IVA. A fronte, ad esempio, di un *payback* pari a 100 euro, 20 sono imputabili all'aliquota del 4 per cento e 80 all'aliquota del 22 per cento;

3. dagli importi di 20 e 80 va scomputata la relativa imposta, ossia 0,77 a titolo di IVA al 4 per cento e 14,43 a titolo di IVA al 22 per cento;

4. l'IVA da portare in detrazione è pari a 15,20 euro per l'anno 2015.

Con riferimento agli **altri quesiti**, si osserva che l'articolo 9 del d.l. n. 34 del 2023 individua nel versamento alla Regione/Provincia autonoma della quota di sforamento a suo carico, il *dies a quo* per l'esercizio del diritto alla detrazione di quanto corrisposto dall'impresa a titolo di imposta sul valore aggiunto.

Per esercitare tale diritto, l'azienda deve emettere *«un apposito documento contabile da conservare ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel quale sono indicati gli estremi dei provvedimenti regionali e provinciali da cui deriva l'obbligo del ripiano del superamento del tetto di spesa»* (cfr. il comma 3), ovvero una nota di variazione - come si ricava dal rinvio all'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA, espressamente disposto al comma 1 della norma in commento - destinata ad uso esclusivamente interno, attesa la mancata corrispondenza di identità soggettiva tra l'ente acquirente e l'ente territoriale cui è dovuto il riversamento.

Come già rilevato in passato, infatti, tale elemento caratterizza le ordinarie note di variazione: *«con la risoluzione n. 120/E del 2009, citata anche dall'istante, è stato precisato che "il recupero dell'imposta attraverso la nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone sempre "l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili" (Corte di cassazione sentenza 6 luglio 2001, n. 9188 e 2 giugno 1999, n. 5356). In tal senso, anche la sentenza della Cassazione Civile del 29 marzo 2001, n. 8455, secondo cui "l'applicazione del citato articolo 26 comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari*

*dell'operazione imponibile: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio". È necessario, dunque, che la nota di variazione sia speculare alla fattura originaria e che permanga l'identità tra gli originari soggetti dell'operazione imponibile» (così, ad esempio, la risposta ad interpello n. 427 pubblicata l'11 settembre 2023).*

Alla luce di quanto sopra, considerato che l'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA prevede che quando «*[u]n'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*», l'azienda fornitrice dei dispositivi medici che ha eseguito il versamento previsto a titolo di *payback* ha il diritto di detrarre, per il corrispondente ammontare, quanto versato a titolo di imposta sul valore aggiunto.

A tal fine la nota di variazione (ad uso interno) emessa dovrà essere registrata per concorrere a determinare l'IVA detratta nella liquidazione periodica di riferimento (rigo VP4 con segno negativo), per poi confluire nel rigo VE25 della dichiarazione IVA riferita all'anno d'imposta 2025, come già chiarito nella circolare n. 1/E del 2018, secondo cui «*[i]l diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, [...] in possesso del documento contabile, annota il medesimo - ai sensi del citato art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa*

*al mese o trimestre del periodo di competenza [...]».* Si precisa, tuttavia, che laddove la predetta nota di variazione ad uso interno sia emessa nei primi quattro mesi del 2026 e sia riportata nella relativa liquidazione mensile/trimestrale, essa va computata nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2026.

Detto principio, illustrato nelle risposte ad interpello n. 192 del 24 giugno 2020 e n. 119 del 17 febbraio del 2021, è stato poi ribadito dall'Agenzia nella circolare n. 20/E del 2021, precisando che «[a] *parziale modifica e integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 1/E del 2018 (cfr. paragrafo 1.5), i principi sopra richiamati si applicano anche con riferimento alla detrazione dell'IVA relativa alla nota di variazione in diminuzione, nel senso che emessa tempestivamente detta nota - entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione - "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento". Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.*

***Volendo esemplificare, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022. Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in***

*sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023)" (enfasi aggiunta, ndr).*

Ne deriva che laddove detta nota di variazione in diminuzione sia emessa tra gennaio e aprile 2026, la stessa concorre a determinare, con segno negativo, il rigo VP4 della liquidazione mensile o trimestrale di riferimento e deve essere poi riportata nella dichiarazione IVA da presentare per il periodo 2026 (entro aprile 2027) nel rigo corrispondente al VE25 della dichiarazione per l'anno d'imposta 2025.

Resta inteso che questa nota di variazione (interna), come previsto dall'articolo 9, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2023, oltre agli «*estremi dei provvedimenti regionali e provinciali da cui deriva l'obbligo del ripiano*», deve riportare i progressivi delle fatture rettificate, nonché l'imponibile e l'IVA, distintamente secondo l'aliquota corrispondente, come previsto dall'articolo 21, comma 3, del Decreto IVA.

**IL DIRETTORE CENTRALE  
(firmato digitalmente)**