

IVA

Split payment e note di variazione

di Sandro Cerato

Con la **C.M. n. 15/E/2015** l'Agenzia delle Entrate torna ad occuparsi della disciplina dello split payment, introdotta nel nostro ordinamento ad opera della legge di stabilità 2015 nel nuovo art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972. Già in precedenti documenti di prassi e, precisamente, dapprima nella **C.M. n. 1/E/2015** e, successivamente, nella **C.M. n. 6/E/2015** (limitatamente ad alcuni aspetti), sono stati forniti dei chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, ma nel documento in questione la disciplina della “scissione dei pagamenti” è stata analizzata in modo più completo.

Uno degli aspetti su cui si attendeva di conoscere il pensiero dell'Amministrazione finanziaria riguardava le regole da seguire per la **gestione delle note di variazione emesse ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972**, sia per quanto riguarda quelle in aumento, di cui al comma 1 (obbligatorie), sia quelle in diminuzione (facoltative).

Per quanto riguarda le **note di variazione in aumento**, emesse ai sensi dell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, la C.M. n. 15/E precisa innanzitutto che per le stesse si rende applicabile il meccanismo dello split payment, e nella nota si deve indicare il riferimento della fattura originaria. Più complessa è la gestione delle **note di variazione in diminuzione**, per le quali l'Agenzia delle Entrate precisa che si devono distinguere due ipotesi:

- la **nota di variazione si riferisce a fatture già emesse con il meccanismo dello split payment** (e quindi dal 1° gennaio 2015);
- la **nota di variazione si riferisce a fatture emesse fino al 31 dicembre 2014 e quindi in regime “ordinario”**.

Nel primo caso, l'Agenzia delle Entrate ribadendo gli obblighi formali di numerazione e di riferimento alla fattura originaria, precisa che trattandosi di un'imposta che in origine non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, quest'ultimo non ha titolo per portare in detrazione l'imposta afferente la nota di **variazione in diminuzione**, ma deve limitarsi all'annotazione della stessa nel registro di cui all'art. 23. Dal canto suo, l'ente pubblico acquirente o committente deve operare come segue:

- se **l'acquisto riguarda la sfera commerciale**, deve procedere alla registrazione della nota di variazione con le medesime modalità della fattura originaria (sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti), al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile;
- se **l'acquisto è relativo alla sfera istituzionale**, invece, la quota di imposta versata in

eccesso rispetto all'Iva indicata nella fattura originaria, è portata a scomputo dei successivi versamenti Iva da eseguire nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti. In altre parole, il recupero dell'imposta rettificata avviene decurtando il versamento afferente altre operazioni successive.

Nel seconda ipotesi indicata, ossia quando la **nota di variazione si riferisce a fatture emesse prima dell'entrata in vigore dello split payment**, la C.M. n. 15/E correttamente precisa che in capo al fornitore si applicano le regole ordinarie, con conseguente diritto di detrarre l'imposta oggetto di variazione, mentre per quanto riguarda l'ente destinatario è necessario distinguere come in precedenza in relazione alla sfera di acquisizione del bene o servizio. In particolare:

- se **l'acquisto riguarda la sfera commerciale**, la variazione deve essere registrata a norma dell'art. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972, salvo il diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa;
- se **l'acquisto riguarda la sfera istituzionale**, non si deve eseguire alcuna variazione, fermo restando in ogni caso il diritto alla restituzione dell'importo originariamente pagato.

La C.M. n. 15/E precisa infine che per le **note di variazione ricevute successivamente al 1° gennaio 2015, ma riferite a fatture emesse fino al 31 dicembre 2014**, il fornitore può applicare la disciplina dello split payment, poiché tale soluzione risponde ad esigenze di semplificazione per i fornitori che hanno già implementato il proprio sistema di fatturazione per consentire l'applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti.