

CONTABILITÀ E BILANCIO

I documenti di variazione devono tener conto del regime applicato alla fattura originaria

Lo split payment modifica anche le regole per l'emissione delle note di variazione Iva, note che devono seguire procedure differenti a seconda che si riferiscano a fatture emesse prima o dopo il 1° luglio 2017.

Le note di variazione

In particolare, per tutte le operazioni che dalla predetta data sono passate dal regime ordinario a quello della scissione dei pagamenti, in caso di variazione dell'imponibile o dell'imposta il fornitore nell'emettere la nota di variazione deve tener conto del regime Iva applicato alla fattura originaria che deve essere modificata. Questo principio deriva dal fatto che l'Iva, in base al combinato disposto dell'articolo 63 della direttiva Iva e dell'articolo 6 del Dpr 633/72, diviene esigibile al momento dell'effettuazione dell'operazione e ogni modifica successiva deve necessariamente riferirsi sempre e comunque a tale momento.

Pertanto se un fornitore emette una nota di variazione successivamente al 1° luglio, ma con riferimento ad una fattura emessa prima della predetta data, la nota di variazione seguirà le regole ordinarie. Pertanto se la nota di variazione è in diminuzione, il fornitore, avendo originariamente provveduto direttamente al versamento dell'imposta, avrà diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro vendite di cui all'articolo 23 del Dpr 633/72 e computandola nella liquidazione.

Il soggetto a split payment che riceve la predetta nota di variazione dovrà, se l'acquisto è stato realizzato in ambito commerciale, rettificare la detrazione precedentemente operata annotando la nota di variazione a debito nel registro vendite (articolo 23 del Dpr 633/72) ovvero nel registro dei corrispettivi (articolo 24 dello stesso Dpr). Al contrario se il soggetto a split payment ha effettuato l'acquisto nell'ambito istituzionale (ad esempio una pubblica amministrazione) non dovrà effettuare alcuna variazione e avrà diritto di ricevere il pagamento della predetta nota di variazione per l'ammontare dell'Iva e dell'imponibile, se la fattura dell'operazione originaria era stata già pagata al fornitore.

La soluzione delle Entrate nel 2015

Su questo caso, la circolare 15/E/2015 aveva previsto, in considerazione del fatto che sia i fornitori e che i clienti avevano nel frattempo implementato le modifiche necessarie per gestire il meccanismo di versamento dell'imposta dello split payment, quale specifica semplificazione degli adempimenti, la possibilità per il fornitore di applicare anche sulla nota di variazione riferita ad una fattura originaria liquidata in modo ordinario la disciplina della "scissione dei pagamenti". Questa soluzione prospettata dall'agenzia delle Entrate non ci sembra giuridicamente corretta e produce degli effetti non certamente neutri nei confronti dei soggetti direttamente coinvolti dalla rettifica Iva connessa.

Al contrario, se la nota di variazione in diminuzione emessa dopo il 1° luglio 2017 fa riferimento ad una fattura originaria già sottoposta al regime dello split payment, la nota di variazione dovrà essere emessa nello stesso regime e dovrà richiamare la fattura che è stata variata. Per il fornitore, non avendo la fattura originaria determinato a suo carico alcun pagamento d'imposta, la nota di variazione in diminuzione non comporterà il diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione. Ovviamente procederà all'annotazione della variazione in rettifica nel registro vendite, ma tale annotazione non avrà alcun effetto sulla relativa liquidazione Iva.

Per il soggetto sottoposto a split payment (pubblica amministrazione o società controllate e quotate Ftse Mib) la nota di variazione, se l'acquisto è avvenuto in ambito commerciale, dovrà

provvedere alla registrazione della stessa nel registro Iva vendite con la contestuale annotazione nel registro acquisti allo scopo di stornare la parte d'imposta precedentemente rilevata a debito. Nel caso in cui l'acquisto sia stato effettuato nell'ambito istituzionale la Pubblica amministrazione potrà computare a credito l'eccedenza di versamento dell'imposta a scapito dei successivi pagamenti da effettuare nell'ambito del meccanismo della "scissione dei pagamenti".

Fonte: Il Sole 24 Ore del 21/07/2017

Autori: Marco Magrini e Benedetto Santacroce