Nota di variazione di fatture emesse in split payment

di Antonino & Attilio Romano

Pubblicato il 8 Novembre 2017

dopo l'introduzione dello split payment è diventato più difficile gestire e contabilizzare le note di variazione emesse (ad esempio le note di credito) in quanto anche tali documenti devono tener conto della scissione dei pagamenti: nell'articolo schematizziamo le possibili scritture contabili

Per tutte le operazioni che dopo il 1° luglio 2017 sono transitate 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 di fatture emesse in split payment**, deve tener conto del regime Iva applicato alla fattura originaria che deve essere modificata.

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

L'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, nell'indicare i soggetti destinatari della norma, ha riproposto il contenuto della disposizione recata dell'art. 6, c. 5, per. 2, del medesimo DPR, concernente l'applicazione dell'esigibilità differita dell'IVA.

Con la circolare n. 1/E del 2015 è stato evidenziato che la disciplina della scissione dei pagamenti persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA e, pertanto, ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione del citato art. 17-ter occorre, quindi, fare riferimento ai soggetti destinatari dell'art. 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, effettuando, comunque, un'interpretazione del dettato normativo dell'art. 17-ter basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale, che tengano conto della differente ratio che ha ispirato il legislatore nell'adozione della predetta disposizione rispetto all'art. 6, quinto comma, dello stesso DPR.

Stante l'obiettivo del legislatore, si ritiene che nell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti debbano essere compresi, oltre agli enti espressamente elencati nell'art. 17-ter, anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA SCISSIONE DEI PAGAMENTI

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972 (compresi, pertanto, in via generale, gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi) effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti delle PA di cui al par. 1.

In particolare, come già precisato con la circolare n. 1/E del 2015, la scissione dei pagamenti riguarda le operazioni sopra dette, purché documentate mediante fattura emessa dai fornitori, ai sensi dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972, che indichi, tra l'altro, l'imposta addebitata all'ente pubblico. Rientrano, altresì, le operazioni per le quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali di cui all'art. 73 del citato DPR n. 633.

La disciplina dello *split payment* torna applicabile a tutti gli acquisti effettuati dalle PA individuate dalla norma in commento, sia nell'ambito non commerciale in veste istituzionale che nell'esercizio di attività d'impresa, sebbene, come verrà illustrato successivamente, detti enti dovranno procedere in tali casi al versamento dell'imposta con modalità differenti.

Dall'**1 gennaio 2018**, per effetto della modifica dell'art. 17-ter, cc. 1 e 1-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, il meccanismo dello *split payment* si renderà applicabile anche alle operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute) effettuate nei confronti:

- degli Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali; (sia che agiscano nell'ambito dell'attività istituzionale, sia che agiscano nell'ambito dell'attività commerciale);
- delle Fondazioni partecipate dalle Amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- delle società controllate, mediante controllo di diritto ex art. 2359, cc. 1 e 2, c.c. dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- delle controllate ex art. 2359, c. 1, n. 1, c.c. e dalle partecipate per almeno il 70% del capitale dagli enti sopra citati;
- delle quotate inserite nell'Indice FTSE MIB, identificate ai fini Iva.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

LE MODIFICHE ALLA NORMATIVA

L'art. 1 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, modificando l'art. 17-*ter* del DPR 633/72, ha esteso l'ambito di applicazione del cosidetto *split payment* (scissione dei pagamenti):

1. sia per quanto riguarda i soggetti passivi IVA tenuti ad applicare lo speciale meccanismo alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate;

2. sia per quanto riguarda i soggetti destinatari di tali operazioni.

In ragione delle novità introdotte dal DL 50/2017 convertito, il DM 27.06.2017 (pubblicato sulla *G.U.* 30. 06.2017 n. 151) ha aggiornato la disciplina attuativa dello *split payment*, apportando modifiche ed integrazioni al precedente DM 23.10.2015. Tuttavia, il DM 13.7.2017, pubblicato sulla *G.U.* 24.07.2017 n. 171, ha modificato nuovamente alcune disposizioni inserite nel DM 23.01.2015, ridefinendo la disciplina dello *split payment* per quanto concerne le modalità di individuazione dei destinatari.

Difatti, con l'abrogazione del comma 2 dell'articolo 17-*ter* del DPR 633/72, per effetto dell'art. 1 c. 1 lett. c, del DL 50/2017, il meccanismo dello *split payment* deve applicarsi anche alle prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito, in precedenza escluse dall'ambito applicativo della disciplina in argomento. Si tratta, ad esempio, delle prestazioni effettuate:

1. da soggetti che percepiscono redditi di lavoro autonomo (soggetti a ritenuta *ex* 25 del DPR 600/73), come gli esercenti arti e professioni;

2. da soggetti che percepiscono provvigioni (soggette a ritenuta *ex* 25-*bis* del DPR 600/73), come i commissionari, gli agenti, i mediatori, i rappresentanti di commercio e i procacciatori d'affari.

LA RETTIFICA DELLE OPERAZIONI: EMISSIONE DELLE NOTE DI CREDITO

L'Iva, in base al combinato disposto dell'articolo 63 della direttiva Iva e dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/72, diviene esigibile al momento dell'effettuazione dell'operazione e ogni modifica successiva deve necessariamente riferirsi sempre e comunque a tale momento[1].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Una delle conseguenze legate a tale evenienza attiene al caso della emissione di **note di variazione** su tali operazioni: occorrerà, all'atto dell'emissione delle note, tener conto del regime Iva applicato nel **documento originario**.

Dallo **scorso 1 luglio 2017**, per effetto delle novità contenute nel D.L. 50/2017, alcune operazioni sono passate dal regime ordinario a quello della scissione dei pagamenti.

Si riepiloga nello schema seguente il comportamento da adottare nel caso in cui si intenda rettificare, dall' 1/7/2017, le fattura emesse entro il 30/6/2017.

Continua a leggere nel PDF...

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D