

Nota di variazione emessa in split payment: riflessi contabili

di Attilio Romano & Antonino Romano

Per tutte le operazioni che dopo il primo 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, 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.

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.

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 cosiddetto *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 momento¹.

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, dal 1.07.2017 le fatture emesse entro il 30.06.2017.

¹ Cfr. M. MAGRINI, B. SANTACROCE, *Split payment, note di variazione Iva*, Quotidiano del Fisco, 07.07.2017; V. GRIPPO, *Rilevazione contabile della nota di variazione emessa in split payment*, EC Euroconference news, 28.10.2017.

NOTA DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE EMESSA DOPO 01/07/2017

Se la fattura originaria emessa in regime ordinario		Se la fattura originaria emessa in regime split payment			
<u>Fornitore</u>	Si applicano le regole ordinarie. Ha diritto a portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro vendite di cui all'articolo 23 del Dpr 633/72.	<u>Fornitore</u>	La nota di variazione in diminuzione, annotata nel registro delle vendite, non comporterà il diritto a portare in detrazione l'iva corrispondente		
<u>Cliente</u>	Ambito commerciale	Ambito istituzionale	<u>Cliente</u>	Ambito commerciale	Ambito istituzionale
	Deve rettificare la detrazione precedentemente operata annotando la nota di variazione a debito nel registro vendite	Non provvederà ad alcuna variazione. Avrà diritto a ricevere il pagamento della nota di variazione dal fornitore se la fattura originaria era stata pagata	Deve 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 calcolata a debito	Può computare a credito l'eccedenza di versamento dell'imposta a scomputo dei successivi pagamenti da effettuare nell'ambito del meccanismo della "scissione dei pagamenti"	

ESEMPIO DI SCRITTURA CONTABILE

Si supponga che un soggetto abbia **emesso fattura** verso la pubblica Amministrazione il **13 marzo 2017** applicando il meccanismo dello *split payment*; la rilevazione contabile di tale fattura è la seguente:

Ricavi di vendita	Diversi	
	Ricavi di vendita	2.000,00
	Erario c/Iva per split payment	440,00
		2.440,00

Erario c/Iva per split payment	Crediti V/P.A.	440,00
--------------------------------	----------------	--------

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Successivamente, in data **20 ottobre 2017**, il medesimo fornitore ha emesso **nota di variazione**.

Diversi		Crediti v/ P.A.	440,00
Ricavi di vendita	200,00		
Erario c/Iva per split payment	44,00		

Crediti V/P.A. payment	Erario c/Iva per split payment	44,00
------------------------	--------------------------------	-------

All'atto della rilevazione del **saldo** occorrerà contabilizzare l'incasso.

Banca c/c	Crediti vs P.A	1.800,00
-----------	----------------	----------

8 novembre 2017

Antonino e Attilio Romano