



STUDIO PENSO & ASSOCIATI
consulenza societaria, finanziaria, fiscale nazionale ed internazionale

Estensione dell'ambito applicativo dello *split payment* (art. 1 del DL 50/2017, conv. L. 96/2017) - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta nuovamente in materia di *split-payment* Iva con la circolare numero 27/E del 7 novembre 2017, illustrando le modifiche introdotte a giugno (art. 1 del DL 24.4.2017 n.50). Infatti, il Decreto ha introdotto delle specifiche relativamente alle pubbliche amministrazioni, con riferimento alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017.

Si sottolinea che la circolare non tiene conto delle ulteriori modifiche introdotte allo *split-payment* Iva dal collegato alla legge di bilancio 2018 (DL 16 ottobre 2017 n. 148), che ha esteso il meccanismo a tutte le società controllate dalla pubblica amministrazione, con decorrenza dal 1° gennaio 2018.

1 PREMESSA

Con la circ. 7.11.2017 n. 27, Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*) alla luce delle modifiche all'art. 17-ter del DPR 633/72 apportate dall'art. 1 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96. Tali modifiche si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dall'1.7.2017 ossia, come precisato dalla predetta circolare, alle operazioni in relazione alle quali la fattura sia stata emessa, e la cui imposta sia divenuta esigibile, dopo il 30.6.2017.

Di seguito si analizzano i principali chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27, la quale non tiene tuttavia conto delle ulteriori modifiche alla disciplina dello *split payment* apportate dall'art. 3 del DL 16.10.2017 n. 148, conv. L. 4.12.2017 n. 172, aventi effetto a decorrere dalle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dall'1.1.2018.

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 ha inoltre precisato che, fermo restando gli aspetti di novità in essa contenuti, restano validi, in linea generale, i chiarimenti forniti con la precedente circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2015 n. 15.

2 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

L'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo dello *split payment* comprende:

- le Amministrazioni Pubbliche, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196 e successive modifiche e integrazioni (art. 17-ter co. 1 del DPR 633/72);
- le società controllate dalla Pubblica Amministrazione centrale e locale, nonché le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72).

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 ha precisato che, in relazione all'ambito soggettivo di applicazione del predetto meccanismo, devono intendersi superati i chiarimenti forniti con le circ. 9.2.2015 n. 1 e 13.4.2015 n. 15.

2.1 INDIVIDUAZIONE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Il meccanismo dello *split payment* trova applicazione nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1 co. 209 - 214 della L. 24.12.2007 n. 244 (art. 5-bis del DM 23.1.2015), ossia:

- i soggetti di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 165/2001 (fra i quali sono annoverati, per esempio, gli Ordini professionali);
- i soggetti indicati a fini statistici dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1 co. 2 della L. 196/2009 e le Autorità indipendenti;
- le amministrazioni autonome di cui all'art. 1 co. 209 della L. 244/2007.

L'esatta individuazione delle Pubbliche Amministrazioni interessate dal meccanismo in esame avviene attraverso la consultazione dell'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ("IPA") www.indicepa.gov.it, senza considerare i soggetti classificati nella categoria "Gestori di pubblici servizi", in quanto non destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 ha precisato, in particolare, che:

- l'accREDITAMENTO all'IPA, obbligatorio per i soggetti destinatari della fatturazione elettronica, avviene su iniziativa di tali soggetti; la Pubblica Amministrazione acquirente che non abbia richiesto l'accREDITAMENTO all'IPA e non abbia comunicato al fornitore l'applicabilità alla stessa del meccanismo dello *split payment* sulla base delle norme sopra richiamate, è comunque soggetta alle specifiche sanzioni;

- le aziende speciali, se individuate nel predetto elenco ISTAT, sono anch'esse destinatarie della disciplina dello *split payment*.

2.2 INDIVIDUAZIONE DELLE SOCIETÀ

Le società alle quali si applica il meccanismo dello *split payment*, ai sensi dell'art. 17-ter co. 1-bis del DPR 633/72, sono le seguenti:

- società controllate di diritto o di fatto (art. 2359 co. 1 n. 1 e 2 c.c.) direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- società controllate di diritto (art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.) direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni;
- società controllate di diritto (art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.), direttamente o indirettamente, dalle società di cui ai punti precedenti, ancorché queste ultime rientrino fra le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana ovvero fra i soggetti di cui all'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196;
- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Nell'ambito delle società controllate di cui ai primi tre punti dell'elenco sopra riportato, ai sensi dell'art. 5-ter co. 5 del DM 23.1.2015, sono incluse le società il cui controllo è esercitato congiuntamente:

- dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- e/o dalle società controllate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- e/o dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni;
- e/o dalle società controllate da Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni.

2.2.1 Società controllate di diritto e di fatto

Si precisa che:

- il controllo di diritto sussiste quando si dispone "*della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*" (art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.);
- il controllo di fatto sussiste quando si dispone "*di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante*" nell'assemblea ordinaria (art. 2359 co. 1 n. 2 c.c.).

2.2.2 Elenchi delle società pubblicati dal Dipartimento delle Finanze

L'individuazione delle società sopra indicate avviene in base ad appositi elenchi pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze (art. 5-ter co. 1 - 2 del DM 23.1.2015). L'inclusione nei citati elenchi determina un effetto costitutivo (circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27).

Sono disponibili i seguenti quattro elenchi nella loro versione definitiva e corretta per l'anno 2017, aggiornati da ultimo in data 31.10.2017, i quali includono rispettivamente:

- le società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e le società controllate da queste ultime;
- le società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e le società controllate da queste ultime;
- le società controllate di diritto da Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni e le società controllate da queste ultime;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana.

2.3 SOGGETTI ESCLUSI

La disciplina dello *split payment* non trova applicazione con riguardo agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle operazioni afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico (art. 17-ter co. 1-*quinquies* del DPR 633/72).

2.4 ATTESTAZIONE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI E SOCIETÀ ACQUIRENTI

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27, a fronte della pubblicazione definitiva degli elenchi delle società destinatarie del meccanismo dello *split payment* sul sito del Dipartimento delle Finanze e del riferimento all'IPA per le Pubbliche Amministrazioni, ha precisato che:

- non è più utile per il fornitore richiedere al cessionario o committente il rilascio dell'attestazione circa la sua riconducibilità ai soggetti rientranti nella disciplina della scissione dei pagamenti (art. 17-ter co. 1-*quater* del DPR 633/72);
- l'eventuale attestazione resa dalla Pubblica Amministrazione o dalla società acquirente deve trovare corrispondenza con quanto indicato negli elenchi poiché, in caso contrario, l'attestazione è da ritenere priva di effetti giuridici.

3 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Di seguito si riepilogano i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 in relazione all'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti.

3.1 COMPENSI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI ASSOGGETTATI A RITENUTA ALLA FONTE

L'art. 17-ter co. 2 del DPR 633/72, il quale escludeva dalla disciplina dello *split payment* i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte, è stato abrogato dal DL 50/2017.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti, pertanto, è applicabile anche ai compensi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto o d'imposta, per le prestazioni di servizi fatturate dall'1.7.2017 la cui imposta diviene esigibile a partire da tale data.

3.2 SPLIT PAYMENT E LIQUIDAZIONE DELL'IVA SECONDO LA CONTABILITÀ DI CASSA

Alle operazioni riconducibili alla disciplina dello *split payment* non si applicano le disposizioni relative alla liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa (art. 32-*bis* del DL 83/2012, conv. L. 134/2012).

3.3 OPERAZIONI ESCLUSE DALL'AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLO SPLIT PAYMENT

La disciplina dello *split payment* non trova applicazione con riguardo:

- agli acquisti per i quali i cessionari o committenti sono debitori dell'imposta (*reverse charge*) in base alla normativa IVA, come previsto espressamente dall'art. 17-ter co. 1 del DPR 633/72;
- alle operazioni effettuate da fornitori nell'ambito dei regimi IVA c.d. speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura disponendone l'assolvimento secondo regole proprie (es. regime monofase, regime del margine, ecc.) oppure che sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione (es. regime speciale per i produttori agricoli ex art. 34 del DPR 633/72);
- alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta fiscale, dello scontrino fiscale (o non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ex art. 1 co. 429 ss. della L. 30.12.2004 n. 311) o della fattura semplificata (art. 21-*bis* del DPR 633/72), nonché alle operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale con riguardo alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi (art. 24 del DPR

633/72). Questo a condizione che non sia emessa fattura su richiesta del cliente in luogo della scontrino o della ricevuta fiscale;

- alle operazioni per le quali l'acquirente, in possesso dello *status* di esportatore abituale, intende avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta presentando al fornitore la dichiarazione d'intento (art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72);
- alle operazioni nelle quali la Pubblica Amministrazione non effettua al fornitore alcun pagamento del corrispettivo in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, compresa l'ipotesi in cui il corrispettivo sia già nella disponibilità del fornitore in forza di un provvedimento giudiziale e la compensazione fra contrapposti rapporti di credito nelle operazioni che intercorrono fra Pubblica Amministrazione e società destinatarie della disciplina dello *split payment*;
- alle operazioni permutative (art. 11 del DPR 633/72), salvo l'applicazione della scissione dei pagamenti agli eventuali conguagli.

3.4 OPERAZIONI RESE IN FAVORE DEI DIPENDENTI

In relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi in favore dei dipendenti di Pubbliche Amministrazioni e società destinatarie del meccanismo dello *split payment*, quest'ultimo:

- non si applica, qualora la fattura sia emessa e intestata nei confronti del dipendente;
- trova applicazione, invece, nel caso in cui la fattura sia emessa e intestata nei confronti della Pubblica Amministrazione o della società.

4 ADEMPIMENTI DEI SOGGETTI PASSIVI FORNITORI

Il fornitore, con riguardo alle operazioni assoggettate alla disciplina dello *split payment*, è tenuto, ai sensi dell'art. 2 del DM 23.1.2015:

- a emettere la fattura secondo le regole ordinarie (art. 21 del DPR 633/72), con l'annotazione "scissione dei pagamenti" (o "*split payment*"). Qualora la fattura sia emessa in formato elettronico tale obbligo è assolto con l'indicazione del valore "S" nel campo "esigibilità IVA";
- ad annotare la predetta fattura in modo distinto (in una apposita colonna o mediante appositi codici) nel registro delle fatture emesse (art. 23 del DPR 633/72) o dei corrispettivi (art. 24 del DPR 633/72), riportando nel registro l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta e avendo cura di non fare concorrere quest'ultima nella liquidazione del periodo.

5 ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA

L'IVA relativa alle operazioni assoggettate al meccanismo dello *split payment* diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi (art. 3 co. 1 del DM 23.1.2015).

Le Pubbliche Amministrazioni e le società interessate dal predetto meccanismo, ai sensi dell'art. 3 co. 2 del DM 23.1.2015, possono comunque anticipare l'esigibilità dell'IVA:

- al momento della ricezione della fattura;
- ovvero al momento della registrazione della fattura.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 ha precisato che:

- la scelta per l'esigibilità anticipata dell'imposta può essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata e, a tale proposito, rileva il comportamento concludente del contribuente;
- a fronte del pagamento del corrispettivo nelle more della registrazione della fattura, l'esigibilità dell'IVA si verifica con riferimento al momento del pagamento e non può più essere riferita alla registrazione.

6 ADEMPIMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI SOGGETTI PASSIVI IVA E DELLE SOCIETÀ

Le Pubbliche Amministrazioni e le società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali possono assolvere l'IVA dovuta sulle predette operazioni soggette al meccanismo dello *split payment* con due modalità alternative.

6.1 VERSAMENTO DIRETTO DELL'IVA DA SPLIT PAYMENT

La prima modalità, disciplinata dall'art. 5 co. 01 del DM 23.1.2015, prevede che le Pubbliche Amministrazioni e le società sopra indicate, dandone evidenza nei registri IVA:

- possono effettuare il versamento dell'IVA dovuta, con il modello F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile;
- ovvero, in ogni caso, possono effettuare versamenti distinti per l'imposta dovuta:
 - in ciascun giorno del mese per il complesso delle fatture per le quali l'IVA è divenuta esigibile in tale giorno;
 - o relativamente a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Il versamento è operato, senza possibilità di compensazione "orizzontale", utilizzando gli appositi codici tributo istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 10.11.2017 n. 139, ossia:

- in caso di utilizzo del modello di versamento F24 "ordinario", il codice tributo "6041", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETÀ identificate ai fini IVA – scissione dei pagamenti per acquisti nell'esercizio di attività commerciali – art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015";
- in caso di utilizzo del modello di versamento F24 "Enti pubblici" (F24 EP), il codice tributo "621E", denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETÀ identificate ai fini IVA – scissione dei pagamenti per acquisti nell'esercizio di attività commerciali – art. 5, comma 01, D.M. 23 gennaio 2015".

6.2 CONCORSO DELL'IVA DA SPLIT PAYMENT ALLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

In alternativa alla modalità sopra descritta, le fatture per gli acquisti soggetti alla disciplina dello *split payment* sono annotate:

- nel registro delle fatture emesse (art. 23 del DPR 633/72) o dei corrispettivi (art. 24 del DPR 633/72) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile e con riferimento al mese precedente; in questo caso l'IVA partecipa alla liquidazione periodica mensile o trimestrale di riferimento (art. 5 co. 1 - 2 del DM 23.1.2015);
- nonché, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72).

7 REGOLARIZZAZIONE E NOTE DI VARIAZIONE

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27, richiamando i chiarimenti della precedente circ. 13.4.2015 n. 15 relativamente alle operazioni fatturate prima dell'entrata in vigore del meccanismo dello *split payment*, ha chiarito che:

- nel caso in cui il fornitore emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la predetta nota di variazione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria;
- qualora il fornitore emetta una nota di variazione in diminuzione, la quale si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della disciplina dello *split payment*, si applicheranno le regole ordinarie. Al fornitore che abbia già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti è consentito, tuttavia, ap-
.....

plicare tale disciplina anche per le note di variazione emesse dopo l'entrata in vigore della scissione dei pagamenti, ma riferite a una fattura originaria emessa precedentemente all'introduzione della disciplina dello *split payment*.

8 ACCONTO IVA

Le Pubbliche Amministrazioni soggetti passivi IVA e le società soggette alla disciplina dello *split payment* che intendono effettuare il versamento dell'acconto IVA adottando il metodo "storico" (art. 6 co. 2 della L. 405/90) devono computare, ai fini della determinazione della base di calcolo dell'acconto, anche l'imposta divenuta esigibile relativa alle operazioni di acquisto soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti (art. 5 co. 2-*bis* del DM 23.1.2015).

Con riguardo all'acconto IVA per l'anno 2017, in scadenza il 27.12.2017, ai sensi dell'art. 2 co. 4 del DM 27.6.2017 e come chiarito dalla relazione illustrativa al citato decreto, si devono distinguere le seguenti ipotesi:

- le Pubbliche Amministrazioni e le società che versano l'imposta direttamente all'Erario (art. 5 co. 01 del DM 23.1.2015) devono operare un ulteriore versamento sulla base dell'imposta relativa alle operazioni assoggettate alla scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre 2017;
- le Pubbliche Amministrazioni e le società che annotano le fatture nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del DPR 633/72 (art. 5 co. 1 del DM 23.1.2015) devono determinare l'acconto IVA aggiungendo, alla base di calcolo, l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile in base alle disposizioni sulla scissione dei pagamenti nel mese di novembre 2017 per i contribuenti con liquidazione mensile, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre 2017.

Le Pubbliche Amministrazioni e le società destinatarie del meccanismo dello *split payment* possono comunque determinare l'ammontare dell'acconto IVA adottando il "metodo previsionale" o il "metodo effettivo" (art. 6 co. 2 e 3-*bis* della L. 405/90).

9 RIMBORSI IVA

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 richiama le seguenti disposizioni finalizzate a limitare gli effetti finanziari negativi in capo ai fornitori dei soggetti ai quali si applica il meccanismo dello *split payment*:

- il computo, fra le operazioni c.d. "ad aliquota zero", di quelle assoggettate alla scissione dei pagamenti, unitamente alle altre operazioni attive poste in essere dal fornitore, al fine della determinazione dell'aliquota media prevista per la fattispecie di rimborso IVA di cui all'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72 (come modificato dall'art. 1 co. 629 lett. c) della L. 23.12.2014 n. 190);
- la nuova disposizione di carattere generale in base alla quale, a decorrere dall'1.1.2018, i rimborsi da conto fiscale di cui all'art. 78 della L. 30.12.91 n. 413 sono pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione prevista dall'art. 22 co. 3 del DLgs. 241/97, a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio" (art. 1 co. 4-*bis* del DL 50/2017).

10 SANZIONI

Di seguito si riepilogano le sanzioni amministrative previste in capo ai fornitori e agli acquirenti in relazione alle operazioni assoggettate al meccanismo dello *split payment*.

10.1 VIOLAZIONI DEI FORNITORI

Ai fornitori che emettono fatture senza l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "*split payment*", relativamente a operazioni soggette a tale meccanismo, è applicata la sanzione amministrativa da 1.000,00 a 8.000,00 euro (art. 9 co. 1 del DLgs. 471/97).

10.2 VIOLAZIONI DEGLI ACQUIRENTI

Alle Pubbliche Amministrazioni e alle società interessate dalla disciplina dello *split payment* che omettono o ritardano il versamento dell'IVA all'Erario per conto del fornitore è irrogata la sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato o versato tardivamente, salva l'applicazione delle riduzioni previste dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

10.3 "SANATORIA" PER I COMPORTAMENTI DIFFORMI PREGRESSI

La circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27 ha stabilito che sono fatti salvi i comportamenti adottati dai soggetti passivi in data anteriore alla sua emanazione, purché l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente.

Ne consegue che non occorre effettuare alcuna variazione e non saranno irrogate sanzioni se, a partire dall'1.7.2017 e anteriormente all'emanazione della predetta circolare:

- sono state emesse fatture addebitando erroneamente l'IVA con il regime ordinario nei confronti di soggetti inclusi negli elenchi relativi alla disciplina dello *split payment*; in detta ipotesi l'IVA potrà essere assolta con le modalità ordinarie;
- sono state emesse fatture, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, applicando erroneamente il meccanismo dello *split payment* nei confronti di soggetti non presenti nei citati elenchi; in tal caso, la Pubblica Amministrazione o la società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal DM 23.1.2015 per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore, anche cumulativamente.

Se le fattispecie sopra descritte si sono verificate dopo la pubblicazione della circ. 7.11.2017 n. 27, quest'ultima chiarisce che il fornitore dovrà procedere alternativamente:

- all'emissione di apposita nota di variazione ex art. 26 co. 3 del DPR 633/72 e di un nuovo documento contabile corretto;
- all'emissione di un'unica nota di variazione che, riferendosi puntualmente a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla Pubblica Amministrazione o società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata.