

Dai versamenti alla liquidazione periodica: i tratti peculiari della scissione dei pagamenti

Esigibilità dell'Iva in primo piano

DI FRANCO RICCA

Una delle peculiarità sostanziali del meccanismo dello split payment è il momento di esigibilità dell'Iva, che, diversamente dalla regola generale, non coincide con l'effettuazione dell'operazione, ma col pagamento del corrispettivo; con la conseguenza che, in mancanza del pagamento, il cessionario/committente non è tenuto al versamento dell'imposta all'erario. Lo prevede l'art. 3, comma 1, del decreto ministero economia del 23 gennaio 2015, come modificato dal dm 27 giugno 2017. Il successivo comma 2 attribuisce comunque al cessionario/committente la facoltà di anticipare l'esigibilità al momento della ricezione oppure di registrazione della fattura del fornitore, mentre il comma 3 preclude tale facoltà al fornitore. Alla luce di questa particolare disciplina, l'Agenzia delle entrate, nella recente risposta a interpello n. 210 del 25 ottobre 2024, ha confermato che, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, il fornitore può emettere la nota di variazione per rettificare in diminuzione l'operazione effettuata anche oltre il limite temporale di un anno previsto dall'art. 26, terzo comma, del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, salvo che il destinatario abbia esercitato la predetta facoltà di anticipare volontariamente l'esigibilità dell'imposta.

Come si paga l'Iva in split.

Le modalità di pagamento sono stabilite dal dm 23 gennaio 2015, come modificato dopo l'estensione dell'area soggettiva del meccanismo speciale.

1. Pp.aa. non soggetti passivi. L'art. 4 del dm stabilisce che gli enti devono effettuare il versamento dell'Iva, senza possibilità di compensazione, entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile. Nel rispetto di tale termine,

gli enti possono scegliere se effettuare un versamento cumulativo mensile, oppure distinti versamenti per l'imposta divenuta esigibile in ciascun giorno, oppure per ciascuna fattura. Per eseguire il versamento, in base alle disposizioni del dm e alle istruzioni dell'Agenzia delle entrate:

- gli enti titolari di conti presso la banca d'Italia utilizzano il modello "F24 enti pubblici", nel quale devono riportare il codice tributo 602E, il codice fiscale e la denominazione dell'ente e, nel dettaglio del versamento, il valore F nel campo "sezione", il mese per il quale si effettua il versamento nel campo riferimento A, l'anno d'imposta nel campo riferimento B

- gli enti autorizzati a tenere un conto presso banche convenzionate con l'AdE utilizzano il modello F24 normale, indicando il codice tributo 6040 e compilando la sezione "erario"; l'anno e il mese di riferimento del versamento vanno indicati nel campo "rateazione"

- gli altri enti effettuano il versamento direttamente sul capitolo di bilancio 1203, capo 8, articolo 12.

Oltre all'obbligo di versamento, l'ente non è tenuto ad alcun altro adempimento di comunicazione o dichiarazione.

2. Soggetti passivi. Per le aa.pp., gli enti e le società che rivestono invece la qualifica di soggetti passivi dell'Iva, l'art. 5 del dm prevede la possibilità di scegliere fra due modalità: il versamento diretto oppure la contabilizzazione del debito nella liquidazione Iva.

a) Versamento diretto. In base al comma 01 dell'art. 5, le pp.aa., gli enti e le società che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificati ai fini Iva, versano l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter con il modello

F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è divenuta esigibile, senza alcuna possibilità di compensazione. Le modalità di compilazione del modello sono indicate nella risoluzione dell'AdE n. 139 del 10 novembre 2017

I soggetti che si avvalgono di questa modalità non devono riportare né nella dichiarazione annuale né nella comunicazione delle liquidazioni periodiche l'imponibile e l'imposta dal lato "attivo" (ossia nel quadro VJ della dichiarazione annuale e nei righe VP2 e VP4 della comunicazione delle liquidazioni); resta naturalmente ferma l'indicazione di tali importi, con esercizio della detrazione, se spettante, tra gli acquisti.

b) Contabilizzazione e liquidazione. In alternativa, i soggetti passivi possono assolvere l'imposta con modalità analoghe a quelle dell'inversione contabile, secondo le disposizioni dei commi 1 e 2 dell'art. 5 del dm. In questo caso, i contribuenti devono infatti annotare le fatture ricevute in relazione agli acquisti di beni e servizi nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, al fine di contabilizzare la relativa imposta a debito, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.

L'imposta dovuta in regime di split payment, pertanto, parteciperà alla liquidazione periodica del mese (o del trimestre) in cui è divenuta esigibile e dovrà essere versata, se dalla liquidazione emerge un debito, nei tempi e modi ordinariamente stabiliti per il versamento mensile o trimestrale dell'Iva, indicando il corrispondente codice tributo nel modello F24. Coloro che scelgono questa modalità avranno quindi la possibilità di compensare, nell'ambito della liquidazione periodica, l'imposta dovuta con quella detraibile.

© Riproduzione riservata



Dall'amministrazione finanziaria una bussola per le rettifiche

Riguardo al trattamento delle rettifiche dell'imponibile o dell'imposta, riferite a operazioni effettuate in regime di split payment, l'AdE ha fornito indicazioni generali con le circolari n. 15 del 13 aprile 2015 e n. 27 del 7 novembre 2017. In caso di variazioni in aumento, i fornitori emettono le relative note di addebito con lo stesso regime, sicché l'obbligo di versamento dell'Iva è a carico dell'ente destinatario. Per le variazioni in diminuzione, il fornitore non ha diritto al recupero dell'imposta stessa (che non ha versato), per cui dovrà limitarsi a effettuare apposita annotazione in rettifica contabile, senza effetti nella relativa liquidazione. Il diritto al recupero dell'imposta spetta invece al cessionario/committente che l'ha assolta, il quale dovrà procedere, a tal fine, con modalità differenti a seconda che l'acquisto sia stato effettuato in veste commerciale oppure istituzionale:

- nel primo caso, il cessionario/committente che abbia assolto l'imposta con il metodo della contabilizzazione provvederà alla registrazione della nota di variazione ai sensi degli artt. 23 e 24, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare, allo stesso tempo, anche l'imposta detratta;

- se l'acquisto è stato destinato alla sfera non commerciale, e comunque se l'imposta è stata assolta con il metodo del pagamento diretto, il cessionario/committente, potrà scomputare l'imposta versata in eccesso dai successivi versamenti da effettuare nell'ambito del meccanismo speciale.

Con risoluzione n. 79 del 21 dicembre 2020 l'AdE ha dichiarato che nel caso in cui il fornitore, in relazione a

venir meno (o alla riduzione) di un'anticipazione contrattuale per la quale ha emesso fattura in regime di split payment, non sia in grado di emettere la nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, secondo comma, dpr 633/1972, l'amministrazione destinataria non può scomputare l'imposta indebitamente versata dai successivi pagamenti effettuati nell'ambito del regime. L'amministrazione potrà recuperare tale imposta mediante istanza di rimborso all'ufficio provando che:

- l'Iva versata a fronte della fattura di anticipazione ricevuta e richiesta a rimborso non è effettivamente dovuta e che sussiste una fattispecie di pagamento indebito oggettivo o di arricchimento senza causa da parte dell'erario in relazione a tale imposta;

- l'appaltatore non può più emettere nota di variazione.

In precedenza, però, con risposta n. 243 del 16 luglio 2019, l'Agenzia aveva ammesso il recupero dell'imposta indebitamente fatturata dal fornitore nel caso in cui questi non possa più emettere la nota di variazione in diminuzione per decorso del termine previsto dall'art. 26, terzo comma, dpr 633/1972. Premesso che, in tale ipotesi, il maggior importo versato costituisce un indebito oggettivo ex art. 2033 c.c., l'Agenzia ha osservato che la natura indebita della maggiore Iva versata emerge dal parere reso a una precedente istanza di interpello del committente. Di conseguenza, questi potrà recuperare gli importi versati in eccesso scomputandoli dai futuri versamenti da eseguire, relativamente alla sfera istituzionale, in regime di split payment. A tale fine, dovrà evi-

denziare nei propri documenti contabili l'avvenuta compensazione, indicando le sottostanti motivazioni, anche attraverso un apposito prospetto di riconciliazione dal quale emerga la corrispondenza tra le operazioni in relazione alle quali è stato effettuato il versamento dell'indebito e quelle sulle quali è stata applicata la minore aliquota Iva, ai fini della determinazione del credito utilizzabile in compensazione.

Con risposta 378 del 18 settembre 2020 l'Agenzia ha dichiarato che anche l'imposta erroneamente versata dall'ente pubblico per duplicazione dei modelli F24 presentati per lo stesso mese, è scomputabile dai pagamenti successivi. Premesso che, nella fattispecie, il fornitore non è coinvolto e non può, quindi, emettere la nota di variazione, l'ente potrà recuperare l'imposta indebitamente versata scomputando il relativo importo dai successivi versamenti dovuti nell'ambito della sfera non commerciale, dandone motivata evidenza nella propria contabilità.

Si segnala, la risposta a interpello n. 424 del 22 giugno 2021, con la quale l'Agenzia ha risposto a un ente pubblico che, avendo ricevuto da un appaltatore alcune fatture con addebito dell'Iva ordinaria del 22%, in regime di split payment, in relazione a lavori che si sono poi rivelati come opere di urbanizzazione soggette all'aliquota del 10%, chiedeva di conoscere le modalità di recupero della maggiore imposta versata.

L'Agenzia osserva che la facoltà di emettere la nota di variazione in diminuzione per rettificare l'imposta erroneamente addebitata, entro il termi-

ne di un anno dall'effettuazione dell'operazione, spetta solo al cedente/prestatore, anche nel caso in cui l'operazione sia stata sottoposta al regime dello split payment. Nella fattispecie, peraltro, non tornano applicabili le pronunce con le quali è stata ammessa la correzione direttamente da parte del cessionario/committente, giacché riferite a situazioni di duplicazioni d'imposta o di errata imposizione imputabili a quest'ultimo e non al fornitore, oppure a irregolarità già accertate dall'amministrazione finanziaria. Ciò premesso, per le operazioni per le quali non è spirato il termine di un anno, il fornitore può emettere le note di variazione per rettificare l'aliquota addebitata in fattura. Per le fatture per le quali il termine è invece decorso, il fornitore, sempreché ritenga fondata la riqualificazione delle opere, potrà recuperare la maggiore imposta addebitata attraverso la procedura di rimborso di cui all'articolo 30-ter, comma 1, del dpr 633/1972, presentando apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia, a pena di decadenza, entro due anni dal versamento. Poiché però l'imposta è stata versata con lo split payment, il fornitore deve indicare nell'istanza l'ente committente come beneficiario del rimborso. In alternativa, se l'istanza di rimborso è presentata direttamente dal committente, dovrà essere sottoscritta anche dal fornitore, parimenti responsabile di un eventuale rimborso non spettante. Naturalmente il committente, qualora abbia operato la detrazione, dovrà eseguire la rettifica per restituire la maggiore imposta oggetto di variazione o rimborso.

— © Riproduzione riservata —