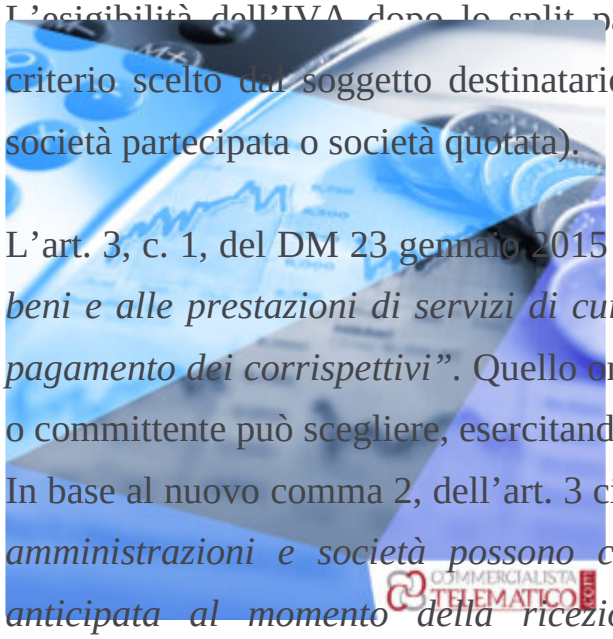
L'esigibilità dell'IVA dopo lo split payment

di

Pubblicato il 12 Luglio 2017

analizziamo i casi di esigibilità dell'IVA per le fatture emesse in split payment: in base al criterio di cassa o in base alla registrazione della fattura (o ricevimento)



L'esigibilità dell'IVA dopo lo split payment determina effetti diversi a seconda del criterio scelto dal soggetto destinatario della prestazione (Pubblica Amministrazione, società partecipata o società quotata).

L'art. 3, c. 1, del DM 23 gennaio 2015 prevede che *"L'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi"*. Quello ora indicato è il criterio naturale, ma il cessionario o committente può scegliere, esercitando l'opzione, l'applicazione di un criterio diverso. In base al nuovo comma 2, dell'art. 3 citato (cfr DM del 27 giugno 2017) *"Le pubbliche amministrazioni e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima"*. In questi casi, indipendentemente dall'avvenuto pagamento della fattura, l'imposta sarà esigibile nel momento in cui si riceve il documento, ovvero si procede alla registrazione dello stesso.

Esigibilità IVA in base al criterio di cassa

In questo caso si realizza una perfetta simmetria tra il momento di esigibilità dell'Iva relativa alla fattura di acquisto e l'esigibilità della fattura registrata nel libro delle vendite in grado di determinare l'origine del debito (dell'acquirente/committente) verso

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

l'erario.

Si consideri ad esempio il caso in cui il soggetto destinatario della prestazione ha ricevuto la fattura il 28 dicembre del 2017 ed ha effettuato il pagamento il 10 maggio 2018. La fattura di acquisto è stata emessa nello stesso giorno (28 dicembre 2017). Secondo le regole ordinarie (art. 6, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972) l'operazione Si considera effettuata alla data della fattura. Il successivo comma 5 prevede che l'imposta diviene esigibile *"nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate."* Quindi in linea di principio si dovrà fare riferimento alla data della fattura, ma si deve tenere conto che l'operazione descritta è soggetta a split payment. In questo caso la disciplina ordinaria è superata da quella prevista dal predetto decreto ministeriale. Pertanto la data di riferimento ai fini dell'esigibilità del tributo è quella in cui viene effettuato il pagamento (il 10 maggio 2018). Né sarebbe corretto applicare due diverse regole per individuare l'esigibilità della fattura: l'una riferita al documento di acquisto e l'altra riguardante la registrazione del documento nel libro delle vendite. Non sarebbe corretto considerare in detrazione l'Iva sull'acquisto in data 28 dicembre 2017 e considerare sorto il debito verso l'erario successivamente in data 10 maggio 2018, alla data del pagamento. Il momento in cui il tributo diviene esigibile è unico è coincide sia per ciò che riguarda la detrazione dell'Iva, sia per ciò che attiene all''origine del debito verso l'erario allorquando si deve versare l'Iva in luogo del cedente o prestatore.

La data di pagamento determina l'esigibilità del tributo, ma si deve considerare che il contribuente ha la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa all'anno in cui il diritto è sorto (il diritto è sorto nel 2018, nell'anno di pagamento). Nell'esempio il contribuente potrà esercitare il diritto alla detrazione entro il 30 aprile del 2019 (con riferimento al periodo di imposta 2018). Ad esempio potrebbe esercitare il diritto alla detrazione con riferimento al periodo di liquidazione del mese di novembre 2018. In questo caso,

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

ipotizzando che l'operazione descritta sia l'unica, il contribuente chiuderà la liquidazione di maggio 2018 a debito, con l'obbligo di versare il tributo entro il 16 giugno del 2018. A seguito della successiva registrazione della fattura (nel registro degli acquisti) il credito Iva sarà "recuperato" nel periodo di liquidazione di novembre dell'anno 2018.

Esigibilità IVA in base alla registrazione della fattura

In questo caso il debito Iva sorge allorquando il destinatario della prestazione effettua la registrazione della fattura. L'art. 3, c. 2 (nel nuovo testo), prevede che l'esigibilità sia anticipata al momento della registrazione della fattura. Il momento dell'esigibilità risulta quindi influenzato dal momento in cui il destinatario della prestazione effettua materialmente la registrazione del documento.

Con riferimento alla registrazione degli acquisti il legislatore non ha previsto un termine di registrazione, ma ha previsto un termine per l'esercizio del diritto alla detrazione (art. 19 del D.P.R. n. 633/1972). Se questo termine risulta superato il diritto alla detrazione risulta compromesso. Se il committente ha ricevuto in data 18 luglio dicembre 2017 la fattura di acquisto (soggetta a split payment) e si effettua la registrazione nella medesima data, l'Iva sarà detraibile già dalla liquidazione Iva di luglio. Se la registrazione del documento viene effettuata durante il mese di dicembre 2018, la detrazione potrà essere fatta valere nella liquidazione periodica relativa al mese di dicembre.

Il criterio è sostanzialmente lo stesso allorquando il medesimo documento viene registrato nel libro delle vendite. Anche in questo caso si deve fare riferimento alla data di registrazione e non a quella di pagamento. E' necessario però verificare se è previsto un termine oltre il quale la fattura non può essere registrata. La verifica è essenziale

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

altrimenti il contribuente potrebbe spostare in avanti la registrazione con la specifica finalità di differire l'origine del debito verso l'erario.

L'art. 5, c. 1, del decreto ministeriale prevede che la fattura ricevuta può essere annotata nel libro delle vendite o dei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile. Tuttavia, in base al criterio ora in esame, l'imposta non è esigibile fin quando il documento non è registrato. Sembrerebbe quindi mancare un termine che non deve essere superato ai fini della registrazione, ma è evidente coma l'interpretazione non possa essere ritenuta corretta.

In buona sostanza manca una disposizione dal tenore analogo a quella prevista per la registrazione delle fatture passive soggette al reverse charge. In questo caso l'art. 17, c. 6, prevede che la fattura debba essere annotata nel registro delle vendite o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento.

Nell'ipotesi dello split payment la soluzione deve essere ragionevolmente la stessa. La fattura ricevuta il 18 luglio 2017 non potrà essere registrata a dicembre del 2017. La registrazione dovrà essere effettuata entro il 31 luglio, ovvero entro il 2 agosto (entro i quindici giorni dal ricevimento). Ai fini dell'esigibilità si farà riferimento alla data di materiale registrazione del documento.

12 luglio 2017

Nicola Forte

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