

■ Studi Tributari

Studio n. 79-2009/T

Il d.l. n. 185/2008: la nuova disciplina dell'iva ad esigibilità differita

Approvato dalla Commissione studi tributari il 3 luglio 2009.

Sommario: 1. Premessa; 2. Il nuovo "regime Iva di cassa": i limiti soggettivi ed oggettivi; 3. La nozione di esigibilità differita; 4. Il "nuovo" regime di esigibilità differita; 5. Il limite temporale al differimento dell'esigibilità; 6. Le procedure concorsuali ed esecutive; 7. L'opzione per l'applicazione dell'Iva differita con l'indicazione in fattura; 8. Il diritto alla detrazione dopo il decorso di un anno; 9. Le note di variazione; 10. Entrata in vigore

1. Premessa

L'art. 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 ha ampliato la possibilità di effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali l'imposta sul valore aggiunto diviene esigibile, in deroga ai criteri generali, al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo ⁽¹⁾.

La nuova misura è stata completata rendendo possibile la concreta attuazione della stessa con l'emanazione del Decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 marzo 2009 ⁽²⁾ che ha, tra l'altro, limitato la portata applicativa della novità.

Il legislatore si è posto quale obiettivo principale di conferire un maggior equilibrio al sistema impositivo sui consumi. In buona sostanza ha inteso eliminare per il cedente o prestatore la penalizzazione che ne sarebbe derivata ove questo fosse stato obbligato, come normalmente si verifica, ad anticipare il versamento dell'Iva pur non avendo ancora incassato il tributo addebitato al cliente in via di rivalsa.

Analogamente, per simmetria, lo stesso legislatore ha inteso eliminare i vantaggi per il cessionario o committente che, prima dell'intervento effettuato ad opera del decreto legge in rassegna, poteva considerare in detrazione l'Iva indipendentemente dall'avvenuto pagamento dei beni e servizi forniti. La modifica legislativa intende allo stesso tempo indurre il cessionario o committente ad effettuare il pagamento della prestazione in quanto, sia pure limitatamente alle operazioni con Iva ad esigibilità differita, la detrazione del tributo potrà essere esercitata solo allorquando

si verifichi tale evento, cioè al momento del pagamento del corrispettivo ⁽³⁾.

2. Il nuovo "regime Iva di cassa": i limiti soggettivi ed oggettivi

E' stato già anticipato come la novità in rassegna non trovi applicazione per tutte le operazioni avendo il legislatore previsto sia dei limiti soggettivi, ma anche di tipo oggettivo, cioè avendo riguardo alla prestazione concretamente effettuata.

L'art. 7 del decreto legge n. 185/2008 prevede espressamente la possibilità di differire l'esigibilità del tributo al momento dell'avvenuto incasso del corrispettivo solo per gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni che effettuino cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa o arti e professioni ⁽⁴⁾. Rimangono quindi escluse dall'applicazione della novità le medesime prestazioni effettuate nei confronti di soggetti che agiscono nella qualità di "consumatori finali".

Alla luce della predetta limitazione è necessario che il professionista comprenda, al momento della fatturazione, in quale veste agisca il cliente beneficiario delle prestazioni professionali. Infatti è possibile, per le persone fisiche, che la medesima prestazione riguardi la sfera professionale del committente, ovvero quella "privata". Nel primo caso, in presenza di tutti gli altri presupposti di legge, sarà consentita l'emissione di una fattura con Iva ad esigibilità differita. Diversamente, qualora l'operazione riguardi la sfera personale, troveranno applicazione le regole ordinarie, cioè l'Iva sarà immediatamente esigibile al momento dell'effettuazione dell'operazione secondo le regole di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 ⁽⁵⁾.

A ben vedere il problema non è del tutto nuovo e si pone anche per quanto riguarda il rapporto di sostituzione, cioè al fine di comprendere se il soggetto committente debba o meno assoggettare a ritenuta d'acconto la prestazione resa dal professionista nei confronti di una persona fisica. Infatti tale soggetto potrebbe "impiegare" i servizi richiesti nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo e, quindi, essere obbligato ad operare la ritenuta d'acconto al momento del pagamento dei compensi professionali. In questo caso il soggetto che effettua il pagamento non agisce nella veste di consumatore finale. Pertanto il professionista che effettua le prestazioni potrà decidere, in presenza di tutte le condizioni individuate dal legislatore, se emettere o meno la fattura con Iva ad esigibilità differita.

Prima ancora di entrare nel merito delle singole operazioni per comprendere quali di queste siano o meno escluse dalla possibilità di applicare il nuovo sistema dell'Iva di "cassa", è necessario esaminare l'ulteriore limite rappresentato dal volume d'affari. Infatti la possibilità di differire l'esigibilità del tributo è circoscritta ai contribuenti che non abbiano superato una determinata soglia di volume d'affari individuata con specifico provvedimento di attuazione ⁽⁶⁾ nella misura di 200mila euro

(7).

Il rispetto, cioè il mancato superamento di tale limite deve essere verificato con riferimento all'anno solare precedente. Invece i contribuenti che iniziano l'attività devono avere riguardo al dato previsionale, cioè al volume d'affari che prevedono di realizzare nell'anno in corso, cioè nel periodo d'imposta di inizio attività.

Inizialmente non era chiaro quali fossero le conseguenze qualora il contribuente avesse superato la soglia di 200mila euro nel corso del periodo d'imposta che, ai fini Iva, coincide con l'anno solare. La risposta è desumibile direttamente dall'art. 1, comma 4 del citato decreto di attuazione secondo cui "le disposizioni di cui ai commi precedenti cessano di avere applicazione per le operazioni effettuate successivamente al momento in cui è superato il limite di duecentomila euro di volume d'affari. Tale evento, però, come chiarito espressamente dalla stessa Agenzia (8), non "travolge" le operazioni ad esigibilità differita poste in essere nel periodo durante il quale non si era ancora verificato il superamento del predetto limite massimo. Infatti la circolare chiarisce espressamente che "per le operazioni effettuate precedentemente al superamento – per le quali sia stata esercitata l'opzione di differimento – l'esigibilità dell'imposta rimane, invece, vincolata al pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente o, comunque, al decorso del termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione". A tal proposito la medesima Agenzia ha puntualizzato che se per errore, una volta superata la soglia, il contribuente continua ad emettere fatture con esigibilità differita, l'Iva deve essere computata nella liquidazione periodica relativa al mese o al trimestre nel corso del quale l'operazione si considera effettuata (9).

Ulteriori dubbi, sempre sotto il profilo soggettivo hanno riguardato, nei giorni immediatamente successivi all'approvazione del provvedimento, la possibilità di differire l'Iva con riferimento alle prestazioni poste in essere nei confronti dei soggetti non residenti.

La circolare citata fornisce una risposta positiva e, fermo restando la presenza di tutti i presupposti di legge (10), si afferma espressamente che il differimento può riguardare anche le prestazioni rese in favore di soggetti non residenti purché territorialmente rilevanti in Italia.

Dal punto di vista oggettivo le nuove regole non possono essere applicate, avendo riguardo alle caratteristiche di talune operazioni, laddove trovi applicazione il meccanismo del *reverse charge*, ovvero per le prestazioni riconducibili all'interno dei regimi speciali Iva (11).

3. La nozione di esigibilità differita

La rilevanza della nozione di esigibilità del tributo ed il significato attribuibile a tale espressione, si desume da diverse norme alcune delle quali non sono presenti

nel corpo del D.P.R. n. 633/1972. In particolare è necessario fare riferimento all'art. 1 del D.P.R. 23 marzo 1998 n. 100 e all'art. 6, commi da 1 a 5 del Decreto Iva.

Alla luce della disposizione richiamata risulta evidente come per effettuare correttamente il computo del tributo da versare, ovvero a credito, debba essere presa in considerazione solo l'Iva esigibile. Non devono quindi essere computate le operazioni con Iva ad esigibilità differita. Tali operazioni assumeranno rilevanza solo allorquando, per effetto dell'avvenuto pagamento, il tributo diventerà esigibile.

E' dunque necessario comprendere il significato della nozione di "esigibilità" del tributo e a quali condizioni essa possa considerarsi verificata. Tale espressione vuol semplicemente significare che il contribuente è debitore dell'erario con riferimento all'Iva relativa alle operazioni attive effettuate ed addebitata in via di rivalsa nei confronti dei propri clienti. La circostanza, però, non significa affatto che il contribuente sarà tenuto con certezza ad effettuare un versamento in favore dello Stato. Infatti può ben verificarsi che l'Iva correttamente detraibile sia superiore rispetto a quella a debito (esigibile) risultante in base alle operazioni attive effettuate. In questo caso si genera quale conseguenza un'eccedenza a credito in favore del contribuente che potrà essere riportata in compensazione con l'Iva a debito dei periodi di liquidazione successivi, ovvero richiesta a rimborso in presenza delle condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972.

L'individuazione del momento in cui l'imposta diviene esigibile deve essere effettuata in base al combinato disposto dell'art. 6, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972 e dei commi precedenti. Il predetto comma 5 prevede che "l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti...". In linea di principio esiste quindi coincidenza tra il momento di effettuazione dell'operazione e quello in cui l'imposta diviene esigibile. Pertanto per comprendere in quale momento sorga il debito nei confronti dell'erario è necessario individuare quando le operazioni, secondo la disciplina di cui al citato art. 6, possono considerarsi effettuate. In questa sede, anche per esigenze di sintesi, l'analisi sarà limitata ai criteri principali, lasciando libero il lettore, anche in relazione alle sue specifiche esigenze, di approfondire i contenuti della predetta disciplina. Per ora è sufficiente ricordare che le regole sono diverse a seconda della tipologia di operazione o del bene oggetto di cessione. In particolare le cessioni si considerano effettuate:

- per i beni immobili al momento della stipulazione dell'atto;
- per i beni mobili al momento della consegna o spedizione.

Le predette regole sono diverse con riferimento alle operazioni costituite dalle prestazioni di servizi. Infatti in questo caso le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui avviene il pagamento del corrispettivo.

Tralasciando una serie di deroghe previste dal legislatore che trovano la loro

disciplina nel comma 2 dell'art. 6 citato, il comma 4 stabilisce che "se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi, sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento ...".

In alcuni casi, però, ancor prima delle novità introdotte dall'art. 7 del decreto legge n. 185/2008 in rassegna, la regola secondo cui l'esigibilità dell'Iva coincide con il momento di effettuazione delle operazioni subisce un'eccezione. In alcune ipotesi (cfr art. 6, comma 5, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972), in relazione ai soggetti destinatari delle cessioni dei beni e delle prestazioni dei servizi, il momento di effettuazione delle operazioni non coincide con l'esigibilità del tributo. In particolare l'art. 6 citato prevede che le predette operazioni si considerano effettuate in base alle regole generali contenute nei primi quattro commi, ma l'esigibilità del tributo è differita al momento in cui si verifica l'incasso del corrispettivo per:

- le cessioni di prodotti farmaceutici ⁽¹²⁾ effettuate dai farmacisti;
- le assegnazioni di beni mobili ed immobili effettuate in favore dei soci, associati o partecipanti, da parte degli enti non commerciali;
- le cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese in favore dello Stato, degli organi dello Stato, degli enti pubblici territoriali, dei consorzi costituiti tra enti pubblici, degli istituti universitari, delle Unità sanitarie locali, degli enti pubblici di ricovero e cura, degli enti pubblici di assistenza, di beneficenza e di previdenza e delle Camere di commercio.

Con riferimento alle operazioni sopra indicate se, ad esempio, un professionista effettua una prestazione di servizi in favore di un Comune con l'anticipata emissione della fattura (prima ancora del pagamento), in base alle regole generali di cui al citato art. 6 del decreto Iva l'operazione si considera effettuata. Tuttavia il debito Iva risultante dalla fattura emessa è temporaneamente "congelato" nella relativa liquidazione Iva di periodo. Tale debito viene rinviato e rileverà nella liquidazione dell'Iva relativa al periodo durante il quale si verificherà il pagamento del corrispettivo. Le predette operazioni, come già ricordato, sono assoggettate naturalmente al regime dell'Iva ad esigibilità differita. Tuttavia il contribuente può rinunciare al rinvio del pagamento dell'imposta applicando le regole ordinarie. In questo caso è necessario apporre sulla relativa fattura emessa la dicitura "Iva ad esigibilità immediata." ⁽¹³⁾ La circostanza che le operazioni ad esigibilità differita si considerano comunque effettuate secondo la disciplina dell'art. 6, commi da 1 a 4 determina che:

- l'aliquota applicabile è quella vigente al momento di effettuazione dell'operazione;
- gli obblighi di fatturazione e registrazione devono essere adempiuti al verificarsi degli eventi che determinano il sorgere del momento di effettuazione

dell'operazione;

- concorrono alla formazione del volume d'affari di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972;
- devono essere indicate nella dichiarazione annuale Iva.

4. Il "nuovo" regime di esigibilità differita

L'art. 7, comma 1 del D.L. n. 185/2008 ha esteso il regime delle operazioni con Iva ad esigibilità differita di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972 e già vigente per le prestazioni effettuate in favore di determinati soggetti (Stato, enti pubblici, etc) a tutte le altre operazioni. Tuttavia la novità non ha assunto valore di regola generale in quanto sono previste ulteriori limitazioni (*supra*). In particolare, come già ricordato, il differimento del debito Iva trova applicazione solo per le operazioni effettuate nei confronti delle imprese e degli esercenti arti e professioni. Rimangono escluse le operazioni poste in essere dai contribuenti che si avvalgono di regimi speciali Iva, nonché quelle effettuate nei confronti di operatori tenuti ad assolvere il tributo attraverso il meccanismo dell'inversione contabile.

E' corretto quindi affermare che i due regimi, aventi ad oggetto la disciplina delle operazioni con Iva ad esigibilità differita convivono, sia pure con delle differenze. Il primo lo si può definire "puro" nel senso che l'esigibilità del tributo si verificherà solo allorquando risulterà incassato il relativo corrispettivo della prestazione senza che vi sia alcun ulteriore limite temporale rispetto al momento dell'effettuazione dell'operazione. Invece secondo la disciplina di cui all'art. 7 del decreto legge in rassegna, riguardante le altre operazioni, ⁽¹⁴⁾ il differimento troverà applicazione per un solo anno rispetto al momento dell'effettuazione dell'operazione. Decorso tale periodo il tributo risulterà comunque esigibile anche laddove non sia stato incassato il corrispettivo, salvo il caso in cui prima del compimento dell'anno il cessionario o committente non venga assoggettato a procedure concorsuali o esecutive. In questo caso l'Iva continua a "conservare" l'esigibilità differita ed il relativo debito sorgerà solo nel momento in cui il soggetto emittente la fattura beneficerà dell'incasso della stessa senza che vi siano ulteriori limiti temporali.

Occorre però osservare che il differimento dell'esigibilità dell'Iva previsto dal D.L. n. 185/2008 è di tipo opzionale. In buona sostanza il contribuente non è obbligato, qualora sussistano tutte le condizioni di legge, ad applicare per le operazioni attive la disciplina di cui al citato articolo 7 ⁽¹⁵⁾. Può essere più conveniente, per esigenze di semplificazione, decidere di non avvalersi della novità. In questo caso troveranno applicazione esclusivamente le regole ordinarie. Pertanto il debito Iva sorgerà al momento dell'effettuazione dell'operazione come individuato sulla base

dei criteri di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Tuttavia la scelta può essere anche radicalmente opposta e quindi differire in ogni caso il debito Iva per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi i cui crediti non siano stati incassati al momento dell'effettuazione delle operazioni. Sarà però possibile anche una terza ed ulteriore soluzione di tipo intermedio. In questo caso il contribuente potrà valutare di volta in volta, a seconda della diversa operazione, la convenienza ad avvalersi del differimento dell'Iva. Ad esempio, se si prevede che l'incasso del corrispettivo si verificherà entro un breve lasso di tempo rispetto alla data di emissione della fattura, potrebbe essere opportuno non avvalersi della nuova facoltà.

UNA TRIPLICE OPPORTUNITA' DI SCELTA PER I CONTRIBUENTI	
<p>- Nessuna delle fatture emesse riporta alcuna indicazione in quanto il contribuente ha deciso, anche per esigenze di semplificazione, di far coincidere l'esigibilità del tributo con il momento dell'effettuazione delle operazioni</p>	<p>In questo caso il debito Iva sorge immediatamente al momento della fatturazione;</p>
<p>- Tutte le fatture emesse indicano che si tratta di operazioni con Iva ad esigibilità differita</p>	<p>In questo caso il debito Iva viene rinviato al periodo di liquidazione durante il quale si verifica l'incasso del corrispettivo, ovvero in ogni caso al compimento di un anno rispetto al momento di effettuazione dell'operazione (secondo le regole di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972)</p>
<p>- Alcune delle fatture emesse indicano che si tratta di operazioni con Iva ad esigibilità differita</p>	<p>In questo caso la scelta effettuata dal contribuente è di tipo intermedio. In buona sostanza vengono individuate le operazioni per le quali si prevede che l'incasso avvenga in un lasso di tempo sufficientemente lungo in modo da differire l'esigibilità del tributo. Invece per le altre operazioni, in cui incassi saranno realizzati "a breve", l'esigibilità del tributo coincide con il momento di emissione della fattura ovvero con le altre condizioni di cui al citato art. 6 del decreto Iva.</p>

5. Il limite temporale al differimento dell'esigibilità

L'art. 7 comma, 1 e l'art. 1 del decreto di attuazione prevedono, con riferimento alla singola operazione per la quale sia stata esercitata la scelta per il diffe-

rimento, che "l'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione. Pertanto, dopo tale periodo, l'Iva diviene comunque esigibile anche se il corrispettivo non è stato pagato/incassato.

Dal punto di vista letterale la disposizione è sufficientemente chiara. La decorrenza dell'anno si verifica dal momento di effettuazione dell'operazione individuato sulla base dei criteri di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Non v'è dubbio che tale criterio non possa essere derogato anche se ne conseguiranno, in alcuni casi, rilevanti difficoltà operative.

Il problema risulterà più evidente partendo dal dato testuale della norma (art. 7, comma 1). Secondo un'interpretazione letterale della disposizione la condizione che determina l'esigibilità del tributo si verifica dal giorno successivo rispetto al compimento dell'anno. Diversamente se la volontà del legislatore fosse stata quella di addivenire ad una soluzione diversa non avrebbe utilizzato la locuzione "dopo", ma avrebbe subordinato l'esigibilità dell'Iva al compimento dell'anno. A questo punto è necessario effettuare un altro passaggio e comprendere secondo quali criteri debba essere determinato tale periodo considerando che l'anno può essere bisestile, ovvero il numero di giorni che compongono i singoli mesi non è sempre eguale.

A tal proposito la possibile soluzione può essere individuata alla luce delle indicazioni contenute nella risoluzione n. 296/E emanata dalle Entrate in data 14 luglio 2008, sia pure riguardante la diversa materia del ravvedimento operoso. In particolare l'Agenzia delle entrate si è preoccupata in questa sede di fornire le necessarie indicazioni per individuare il termine entro cui il contribuente può regolarizzare l'operazione laddove abbia commesso eventuali violazioni. Partendo dall'esame del testo dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 si comprende se con riferimento all'omissione commessa non è prevista la presentazione di alcuna dichiarazione periodica, la regolarizzazione deve essere effettuata "entro un anno dall'omissione o dall'errore ...". Il problema è quindi di comprendere in quali casi possa considerarsi osservato tale termine a disposizione del contribuente per beneficiare del ravvedimento operoso. L'Agenzia delle entrate ha fatto riferimento, per risolvere il problema, all'articolo 1187 del codice civile. Secondo l'Amministrazione Finanziaria "ciò significa" che se il periodo viene espresso in anni, mesi o giorni, esso è computato allo scadere dell'anno, del mese, del giorno, senza tenere conto se il mese sia di 28 o 31 giorni o se l'anno sia bisestile" (in tale senso si è più volte espressa la Suprema Corte, sentenze 3 giugno 2003, n. 8850; 15 marzo 2001, n. 3773; 8 gennaio 2001, n. 200 e 7 luglio 2000, n. 9068). La conseguenza è che se il termine originario "per il versamento è scaduto il 1° gennaio 2008, il termine annuale per il ravvedimento scadrà il 1° gennaio 2009, a prescindere dalla circostanza che il 2008 sia bisestile e sia, dunque, composto da 366 giorni".

L'interpretazione prospettata dall'Agenzia delle entrate determina rilevanti

conseguenze ai fini del nuovo regime "dell'Iva di cassa" di cui all'art. 7 citato. A tal proposito, come già ricordato, deve essere innanzitutto evidenziata una differenza rispetto alla disposizione che disciplina il ravvedimento operoso. Infatti ai fini Iva la prestazione non incassata assume in ogni caso rilievo per la liquidazione periodica "dopo il decorso di un anno dal momento dell'effettuazione dell'operazione". Invece il ravvedimento deve essere effettuato entro il termine di un anno. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che per le omissioni commesse il 1° gennaio il termine di un anno scade il 1° gennaio dell'anno successivo. Ne consegue che il momento successivo alla decorrenza di un anno" si verifica, nell'esempio, il 2 gennaio dell'anno successivo.

L'interpretazione prospettata potrebbe determinare rilevanti effetti ai fini delle liquidazioni periodiche laddove il contribuente abbia emesso fatture ad esigibilità differita nel corso di un mese, ma anche durante l'ultimo giorno del periodo di liquidazione.

In questo caso, ad esempio, per le fatture emesse il giorno 29 settembre 2009, il decorso di un anno si verifica il 30 settembre del 2010. invece per le fatture emesse il 30 settembre 2009 (in pratica durante l'ultimo giorno del mese), la condizione "dopo il decorso di un anno si verifica il 1° ottobre 2010. In pratica le fatture emesse nel corso del medesimo mese assumeranno rilievo per il calcolo dell'Iva in parte in un periodo di liquidazione ed in parte nella liquidazione periodica successiva.

6. Le procedure concorsuali ed esecutive

Il limite temporale di un anno, oltre il quale l'Iva diviene in ogni caso esigibile, non trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti dei cessionari o committenti che, prima del decorso di tale lasso temporale siano stati assoggettati a procedure concorsuali o esecutive. Tale disposizione ha dato luogo a diversi dubbi soprattutto con riferimento all'individuazione del momento in cui il presupposto si verifica. Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 20/E del 2009 è necessario che la procedura sia stata avviata prima del decorso di un anno. A tal proposito è necessario fare riferimento al momento in cui l'organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura. Invece per quanto riguarda l'inizio della procedura esecutiva la circolare ricorda che l'esecuzione forzata in forma generica prende avvio con l'atto di pignoramento ai sensi dell'articolo 491 del codice di procedura civile ⁽¹⁶⁾.

La circolare affronta anche il caso in cui intervenga la revoca della procedura concorsuale. In questo caso, ove il provvedimento sia intervenuto dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione oggetto di differimento, il tributo diviene esigibile e deve essere computato nella prima liquidazione successiva alla data della revoca.

7. L'opzione per l'applicazione dell'Iva differita con l'indicazione in fattura

L'art. 7 del decreto legge n. 185/2008 dispone l'applicazione della novità su base opzionale. In buona sostanza se il contribuente non manifesta espressamente la volontà di differire l'esigibilità del tributo si applicano le regole ordinarie. In questo caso il debito Iva sorgerà allorquando l'operazione risulterà effettuata secondo i criteri ordinari di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

La manifestazione di volontà deve essere effettuata in sede di emissione della fattura. In particolare tale documento deve riportare l'annotazione che si tratta di un'operazione con Iva ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 7 del predetto decreto legge. In mancanza dell'annotazione il differimento non opera trovando comunque applicazione le regole ordinarie di cui all'art. 6, comma 5, primo periodo. In questo caso, ad esempio, in caso di anticipata fatturazione, l'operazione deve considerarsi effettuata ed il relativo debito sorto indipendentemente dall'avvenuto pagamento del corrispettivo.

A tal proposito, con riferimento al predetto obbligo di annotazione sulla fattura, deve osservarsi come il vincolo sia diretto ad assicurare la necessaria certezza al cessionario o committente in ordine all'esercizio del diritto alla detrazione. Infatti se il documento non riporta alcuna annotazione, l'operazione deve considerarsi con Iva ad esigibilità immediata ed il cessionario (o committente) può considerare subito in detrazione il tributo senza differire lo stesso al momento del pagamento del debito dovuto alla fornitura.

Occorre però evidenziare che la scelta effettuata dall'art. 7 del decreto legge in rassegna è del tutto opposta rispetto a quanto stabilito per le altre operazioni con Iva ad esigibilità differita già disciplinate compiutamente dall'art. 6, comma 5, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972 prima dell'approvazione del decreto "anti crisi". Si tratta delle forniture effettuate nei confronti dello Stato, di Enti pubblici o di altri enti similari. In questi casi l'Amministrazione Finanziaria ha evidenziato al paragrafo 2.2.3 della circolare n. 328/E del 24 dicembre del 1997, che l'assenza di indicazioni specifiche sottintende la volontà di scegliere l'esigibilità differita. Pertanto se il contribuente intende in questi casi applicare le regole ordinarie lo deve manifestare espressamente.

Dal punto di vista procedurale gli adempimenti degli operatori risultano sicuramente "appesantiti" dovendo distinguere diversi adempimenti in relazione alla tipologia di operazioni, o meglio di destinatari delle operazioni. In particolare sarà necessario distinguere tra le operazioni che sono "naturalmente" ad esigibilità differita, rispetto ad altre e diverse operazioni per le quali il differimento del tributo trova applicazione, come già visto, solo su base opzionale.

OPERAZIONI CON IVA AD ESIGIBILITA' DIFFERITA		
Art. 6, comma 5, secondo periodo del D.P.R. n. 633/2972	Operazioni effettuate nei confronti dello Stato, organi dello Stato, enti pubblici, etc.	<p>- fattura senza alcuna indicazione: l'operazione si considera naturalmente ad esigibilità differita;</p> <p>- fattura con l'indicazione "Iva ad esigibilità immediata": In questo caso il debito Iva sorge indipendentemente dall'avvenuto pagamento del corrispettivo</p>
Art. 7, comma 1 del D.L. n. 185/2008	Operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa o arti e professioni, escluse le operazioni effettuate nell'ambito di regimi speciali o con l'applicazione del <i>reverse charge</i>	<p>- fattura senza alcuna indicazione: l'operazione si considera ad esigibilità immediata. Il debito sorge al momento dell'effettuazione dell'operazione indipendentemente dall'avvenuto pagamento del corrispettivo;</p> <p>- fattura con l'indicazione "Iva ad esigibilità differita": il debito del tributo è differito al momento del pagamento del corrispettivo</p>

8. Il diritto alla detrazione dopo il decorso di un anno

Il profilo temporale concernente il diritto alla detrazione assume particolare rilievo alla luce delle novità Iva contenute nel decreto "anti crisi". L'argomento è stato già affrontato brevemente, ma considerata la delicatezza del tema è opportuno effettuare un ulteriore approfondimento.

Non v'è dubbio che la possibilità di differire il debito Iva fino al momento in cui avviene l'incasso del corrispettivo rappresenti un vantaggio per i contribuenti. Una parte degli operatori che si trovano in una posizione di costante debito verso l'erario, non sono più costretti, in presenza di tutte le condizioni di legge, ad anticipare il versamento dell'Iva incassando successivamente il credito relativo all'operazione effettuata. Tuttavia lo stesso principio trova applicazione in maniera del tutto simmetrica con riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione.

La disposizione di riferimento è rappresentata dall'art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972. La prima parte della norma, prima ancora di affrontare il profilo temporale, prevede che il diritto alla detrazione dell'imposta spetta "in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione". In buona sostanza si afferma la rilevanza del principio di inerenza. La seconda parte

prevede che il medesimo diritto "sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile" e può essere esercitato, a partire da tale momento, fino alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo. Risulta dunque evidente che il differimento dell'esigibilità dell'imposta si riflette automaticamente sul momento in cui sorge il diritto alla detrazione.

Il punto assume particolare rilievo. Infatti saranno interessati dalla novità anche i professionisti di "maggiori dimensioni", che non potranno beneficiare del differimento dell'Iva con riferimento alle operazioni attive, avendo realizzato un volume d'affari di importo superiore rispetto a quello stabilito dal decreto ministeriale, cioè 200mila euro, ai fini dell'applicazione del "sistema Iva per cassa". Tutti i soggetti passivi ai fini Iva, indipendentemente dal predetto limite dimensionale, dovranno tenere bene evidenti durante la fase di registrazione degli acquisti le operazioni con Iva ad esigibilità differita rispetto alle operazioni con Iva ad esigibilità immediata. La distinzione potrà essere effettuata avendo riguardo alle annotazioni risultanti dalle fatture. Infatti il decreto legge in rassegna ha subordinato il differimento dell'esigibilità del tributo alla circostanza che la fattura ne faccia espressa menzione indicando altresì la norma di riferimento. Pertanto l'Iva relativa alle predette fatture di acquisto dovrà essere temporaneamente congelata e non considerata ai fini della liquidazione periodica del tributo fino a quando non avverrà il pagamento del corrispettivo. Allo stesso tempo nella liquidazione periodica dovrà essere considerata in detrazione l'Iva relativa agli acquisti ad esigibilità differita effettuati nei mesi precedenti per i quali nel corrente periodo di liquidazione sia stato effettuato il relativo pagamento, ovvero sia decorso il periodo di un anno.

REGISTRAZIONE DEGLI ACQUISTI	
E' necessario ai fini della liquidazione Iva effettuare la seguente distinzione	
Acquisti con Iva ad esigibilità immediata	In questo caso le fatture di acquisto non riportano alcuna indicazione. L'Iva potrà essere considerata in detrazione con riferimento al momento in cui l'operazione si considera effettuata (consegna o spedizione per i beni mobili, stipula dell'atto per gli immobili, etc.)
Acquisti con Iva ad esigibilità differita	In questo caso le fatture di acquisto riportano la dicitura "operazione con Iva ad esigibilità differita. La detrazione del tributo dovrà essere temporaneamente congelata per essere rinviata al periodo di liquidazione durante il quale si verificherà il pagamento del corrispettivo o il compimento di un anno rispetto al momento dell'effettuazione dell'operazione.

A tal proposito deve essere osservato come il limite rappresentato dal "decorso" di un anno trovi applicazione anche con riferimento alla detrazione del tributo. Secondo la citata circolare n. 20/E del 2009, emanata dall'Agenzia delle entrate, il cessionario che riceve una fattura in regime di "Iva di cassa", può comunque detrarre l'imposta, indipendentemente dall'avvenuto pagamento, dopo il decorso di un anno dal momento dell'effettuazione dell'operazione salvo il caso in cui, entro il medesimo termine, il cedente o prestatore non sia assoggettato a procedura concorsuale o esecutiva.

9. Le note di variazione

Per quanto riguarda le note di variazione emesse in pendenza del termine occorre distinguere le note in aumento rispetto a quelle in diminuzione. Nel primo caso il termine dell'anno, superato il quale il tributo diviene in ogni caso esigibile ai sensi del citato art. 7, si computa con decorrenza dall'effettuazione dell'operazione originaria. Invece le variazioni effettuate ai sensi dell'art. 26, comma 3 del decreto Iva occorre considerare che le stesse possono essere effettuate non oltre un anno dal momento dell'effettuazione dell'operazione da cui traggono origine.

10. Entrata in vigore

La facoltà di differire l'esigibilità dell'Iva al momento dell'incasso può essere esercitata, con riferimento alle singole operazioni ed in presenza di tutti i presupposti, avendo riguardo alle operazioni effettuate a partire dal 28 aprile 2009 ⁽¹⁷⁾. Per individuare le operazioni che si considerano effettuate dalla predetta data si applicano i criteri previsti dall'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Nicola Forte

-
- 1)** Tuttavia, come sarà chiarito più avanti, (cfr *infra*), il legislatore ha subordinato l'applicazione del "nuovo sistema dell'Iva di cassa" al verificarsi di taluni specifici presupposti prevedendo, quindi, una deroga dalla portata limitata.
 - 2)** Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 96 del 27 aprile 2009
 - 3)** Se da una parte non si può dubitare della circostanza che la nuova previsione rappresenti un valido mezzo per indurre all'adempimento del pagamento, tale affermazione non è sempre vera. Infatti nel "sistema Iva" alcuni soggetti soffrono di rilevanti limiti alla detrazione del tributo. In questi casi non si otterrà alcun beneficio dall'effettuazione del pagamento della prestazione in tempi brevi. L'Iva era e continuerà a rimanere indetraibile anche dopo l'avvenuto pagamento. Rientrano, ad esempio, in questa categoria di contribuenti coloro che si avvalgono del regime dei minimi di cui all'art. 1, commi da 99 a 117 della legge n. 244/2007 (Finanziaria del 2008).
 - 4)** Sul punto cfr anche Circ. Agenzia entrate n. 20/E del 30 aprile 2009, par. 2.1
 - 5)** Per le prestazioni di servizi al momento dell'incasso del corrispettivo, ovvero al momento della fatturazione se precedente.
 - 6)** Cfr il Decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze cit., del 26 marzo 2009.
 - 7)** Tale considerazione potrebbe indurre il lettore a ritenere erroneamente come il numero dei contribuenti interessati dalla modifica normativa sia numericamente limitato, ma a ben vedere non è così. Senza voler procedere preventivamente ad una stima dei contribuenti che non hanno superato nell'anno l'ammontare del volume d'affari stabilito dal Decreto del 26 marzo 2009 e quindi

potranno avvalersi del sistema dell'Iva differita, è di tutta evidenza come siano interessati anche i contribuenti di maggiori dimensioni. Infatti questi ultimi potrebbero intrattenere rapporti commerciali di fornitura con soggetti di minori dimensioni che a loro volta potrebbero decidere di emettere per le relative prestazioni fatture con esigibilità differita. In questo caso, essendo il sistema perfettamente "simmetrico", i contribuenti di maggiori dimensioni non potranno beneficiare della detrazione dell'Iva fin quando non avranno effettuato il pagamento della relativa prestazione. Sotto questo profilo il numero dei soggetti potenzialmente interessati è ben più ampio rispetto a quello determinabile dopo una prima e superficiale lettura della disposizione.

- 8)** Cfr Circ. n. 20/E del 2009 cit.
- 9)** In mancanza si configura la violazione consistente nell'omesso versamento del tributo.
- 10)** Ed in *primis* deve essere osservata la condizione che il soggetto non residente non agisca nella qualità di consumatore finale.
- 11)** Il regime del margine per i beni usati di cui agli artt. 36 - 40 - bis del D.L. n. 41/1995, conv. Con L. n. 85/1995, delle agenzie di viaggio, etc.
- 12)** Indicati nel n. 114) della terza parte dell'allegata tabella A
- 13)** (cfr Circ. del Min. delle finanze n. 328/E del 1997 al paragrafo 2.2.3).
- 14)** I due regimi sono comunque caratterizzati da ambiti applicativi diversi.
- 15)** La medesima affermazione non vale, evidentemente, con riferimento alle operazioni passive. Infatti in questo caso il contribuente "subisce" la scelta effettuata dal proprio fornitore che, avvalendosi della "esigibilità differita" decide di rinviare il debito tributario fino al momento in cui incasserà il relativo credito.
- 16)** Cfr Ris. Ag. entrate n. 195 del 16 maggio 2008.
- 17)** Cioè dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 marzo 2009