CIRCOLARE N. 20/E

Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 30 aprile 2009

OGGETTO*: *Esigibilità dell'IVA al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo - Articolo 7, decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

INDICE

1 PREMESSA 3

2 AMBITO DI APPLICAZIONE 4

2.1. Profili soggettivi 4

2.1.1. Imprenditore individuale ed esercente arti e professioni 5

2.1.2. Ente non commerciale 6

2.2. Limite temporale al differimento dell'esigibilità 6

3 CASI DI ESCLUSIONE 8

4 ASPETTI PROCEDURALI 10

4.1 Adempimenti del cedente o prestatore 10

4.2 Adempimenti del cessionario o committente 11

5 EFFETTI SU ALTRE FATTISPECIE AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA 13

6 ENTRATA IN VIGORE 14

1 Premessa

L'articolo 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha esteso la possibilità di effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali l'imposta sul valore aggiunto diventa esigibile al momento dell'e ffettiva riscossione del corrispettivo anche alle operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Il differimento dell'esigibilità dell'IVA era, infatti, già previsto dall'articolo 6, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ma limitatamente alle operazioni effettuate nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi in genere natura pubblica, tra i quali lo Stato, gli enti pubblici territoriali, le unità sanitarie locali, le camere di commercio, etc..

Il differimento della esigibilità introdotto dalla novella in commento è limitato nel tempo: l'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, a meno che, prima del decorso di tale termine, il cessionario o committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali o esecutive.

Come evidenziato dalla relazione illustrativa di accompagnamento del decreto legge n. 185, *"il differimento dell'esigibilità dell'IVA comporta che il debito d'imposta verso l'erario a carico del cedente o prestatore (e, correlativamente, il diritto alla detrazione spettante al relativo cessionario o committente) sorge, in ogni caso, al momento del pagamento dei corrispettivi. Si intende, in tal modo, ovviare agli effetti particolarmente gravosi, che comporterebbero l'anticipazione del versamento dell'IVA da parte del cedente o prestatore, nell'ipotesi in cui il pagamento dei corrispettivi avvenga in un momento successivo a quello dell'effettuazione delle operazioni".*

L'efficacia della disciplina in esame è stata subordinata alla preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006. Tuttavia, a tale riguardo, la Commissione europea ha evidenziato che l'articolo 66 della predetta direttiva già consente agli Stati

membri di stabilire, per talune categorie di soggetti o di operazioni, che l'imposta diventi esigibile non oltre il momento dell'incasso del prezzo e che, pertanto, la predetta autorizzazione non è necessaria.

Infine, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 marzo 2009 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 27 aprile 2009, n. 96, previsto dall'articolo 7 del decreto legge n. 185 del 2008, sono state approvate le disposizioni attuative richieste dalla norma primaria, individuando altresì la soglia del volume d'affari entro la quale i contribuenti possono avvalersi della facoltà di applicare il regime dell'esigibilità differita dell'imposta sul valore aggiunto.

2 Ambito di applicazione

2.1. Profili soggettivi

La facoltà di differire l'esigibilità dell'IVA è concessa a coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni – a norma degli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 – effettuano 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, arti o professioni.

Possono essere emesse fatture con IVA ad esigibilità differita anche per operazioni effettuate a favore di soggetti passivi non residenti, se rilevanti territorialmente in Italia; in tali ipotesi, infatti, il soggetto passivo nazionale fattura l'operazione con indicazione in fattura dell'IVA e può, quindi, optare per il suo differimento in quanto debitore dell'imposta.

Sono, invece, escluse le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, sia se residenti in Italia sia se residenti all'estero.

Come anticipato, il decreto attuativo ha stabilito il limite del volume di affari dei soggetti che possono beneficiare del differimento dell'esigibilità dell'imposta: sono ammessi ad emettere fatture con IVA differita solo i soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività,

prevedono di realizzare, nell'anno in corso, un volume d'affari non superiore a duecentomila euro.

Il sistema dell'IVA per cassa è opzionale, in quanto il soggetto passivo (con volume d'affari non superiore a duecentomila euro) può scegliere con riguardo a ciascuna operazione se assoggettarla ad esigibilità immediata o differita, con la conseguenza che potrà trovarsi a gestire il regime di esigibilità differita dell'IVA solo con riguardo ad una parte delle operazioni effettuate.

In ogni caso, la facoltà di emettere fatture con imposta ad esigibilità differita non può essere più esercitata quando viene superata, nel corso dell'anno solare, la soglia di euro duecentomila di volume d'affari.

In altri termini, le operazioni effettuate successivamente al superamento della soglia non possono fruire del regime dell'esigibilità differita; 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.

Nell'ipotesi di erroneo differimento dell'esigibilità dell'imposta relativamente ad operazioni effettuate dopo il superamento della soglia, occorre computare l'imposta erroneamente differita nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale l'operazione si considera effettuata; in mancanza, si configura una ipotesi di omesso versamento.

2.1.1. Imprenditore individuale ed esercente arti e professioni

Come evidenziato in precedenza, il regime dell'IVA per cassa non si applica nel caso in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi sia effettuata nei confronti di privati consumatori.

Considerato che le persone fisiche titolari di un'impresa individuale o esercenti arti o professioni possono effettuare acquisti sia in veste di soggetto passivo sia di privato consumatore, solo gli acquisti effettuati dagli stessi soggetti

nell'esercizio di impresa, arte o professione consentono al cedente o prestatore di esercitare l'opzione per il differimento dell'esigibilità dell'imposta.

2.1.2. Ente non commerciale

E' noto che gli enti non commerciali possono svolgere anche attività commerciali, purché le stesse non siano prevalenti rispetto a quella "istituzionale".

Ne consegue che anche tali enti, qualora operino nell'esercizio di impresa ed effettuino cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, possono avvalersi dell'esigibilità differita dell'IVA, nel rispetto di tutte le condizioni previste dalla disciplina in esame.

Allo stesso modo, il disposto dell'articolo 7, comma 1, del decreto legge n. 185 consente di poter differire l'esigibilità dell'IVA al momento del pagamento del corrispettivo anche in relazione ad operazioni che vedono come cessionario del bene o committente del servizio un ente non commerciale che agisca nell'esercizio di impresa (vedi circolare n. 8 del 13 marzo 2009, paragrafo 6.8).

Ciò anche nell'eventualità che i beni o servizi acquistati siano parzialmente destinati dall'ente anche all'attività istituzionale.

Si rammenta, infine, che per le operazioni da chiunque effettuate nei confronti degli enti non commerciali indicati nell'articolo 6, comma quinto, del D.P.R. n. 633 del 1972 resta ferma la disposizione secondo cui l'IVA diventa esigibile al momento dell'incasso senza limiti temporali (vedi paragrafo 5).

2.2. Limite temporale al differimento dell'esigibilità

Come espressamente previsto dall'articolo 7 del decreto legge n. 185 e dall'articolo 1 del decreto attuativo, con riguardo alla singola operazione per la

quale sia stata esercitata l'opzione, *"l'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione"*.

Il predetto termine di un anno, trascorso il quale l'imposta diviene esigibile anche se il corrispettivo non è stato pagato, decorre dal "momento di effettuazione dell'operazione" da determinare secondo le regole generali previste dall'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi del citato articolo 6 le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano i beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Quindi è da tale momento che decorre l'anno di differimento dell'esigibilità dell'IVA.

Se prima del verificarsi dei predetti eventi viene emessa fattura, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura; da tale data decorre l'anno di differimento dell'esigibilità.

Nel caso di fattura emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione con riguardo alle cessioni effettuate nel corso del mese solare precedente, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto (c.d fattura differita), si ritiene che il termine di un anno decorra comunque dalla data di effettuazione delle singole operazioni riepilogate nella fattura differita.

Il limite annuale in esame non si applica con riguardo alle operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che, prima del decorso di un anno, siano stati assoggettati a procedure concorsuali o esecutive.

A tal fine è necessario che la procedura sia stata avviata prima del decorso di un anno.

In particolare, le procedure concorsuali si considerano avviate nel momento in cui l'organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura (ad esempio, per il fallimento, la data della sentenza dichiarativa di fallimento pronunciata dal tribunale), mentre l'esecuzione forzata in forma generica inizia con l'atto di pignoramento, ai sensi dell'articolo 491 del codice di procedura civile (come già chiarito con risoluzione n. 195 del 16 maggio 2008).

Se il cessionario o committente è assoggettato a una procedura

concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi), si ritiene che l'esigibilità dell'imposta sia sospesa a beneficio di tutti i cedenti o prestatori che abbiano emesso fatture con IVA ad esigibilità differita, fino all'effettivo incasso del corrispettivo e limitatamente all'ammontare di quest'ultimo.

In caso di revoca della procedura concorsuale, intervenuta dopo un anno dalla effettuazione dell'operazione oggetto di differimento, l'IVA diviene esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca.

Nel caso di procedure esecutive l'esigibilità dell'IVA rimane sospesa, anche dopo il decorso di un anno, limitatamente alle operazioni per le quali sia stata avviata l'esecuzione forzata, così come risultano dalle fatture indicate nel titolo esecutivo.

La sospensione del termine annuale opera a beneficio non solo del creditore procedente, ma anche del terzo creditore che sia successivamente intervenuto nella procedura esecutiva ai sensi dell'articolo 499 del codice di procedura civile, limitatamente alle fatture risultanti dal titolo.

Qualora in pendenza del predetto termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione venga emessa nota di variazione in aumento ai sensi del primo comma dell'articolo 26 citato, si ritiene che anche per il nuovo ammontare dell'imponibile o dell'imposta l'anno si calcola a decorrere dalla effettuazione della originaria operazione. Le variazioni in diminuzione previste dal secondo comma dell'articolo 26, in quanto effettuabili senza limiti di tempo, non sono influenzate dalla disposizione in commento, mentre le variazioni in diminuzione di cui al terzo comma del medesimo articolo devono comunque essere effettuate entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'originaria operazione.

3 Casi di esclusione

Come espressamente previsto dall'articolo 7 del decreto legge n. 185, il

differimento dell'esigibilità dell'imposta non è consentito per le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta, le cui disposizioni siano evidentemente incompatibili con il predetto differimento.

In particolare, la facoltà del differimento non può essere esercitata in relazione alle operazioni soggette ai seguenti regimi speciali:

- regime "monofase" (articolo 74, primo comma, del D.P.R. 633 del 1972);
- regime del margine per beni usati (articolo 36 del decreto legge n. 41 del 1995);
- regime delle agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-*ter*, del D.P.R. n. 633 del 1972).

La possibilità di applicare l'IVA differita è altresì esclusa per le operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile.

Al riguardo, si ricorda che l'inversione contabile o *reverse charge* si caratterizza per il fatto che il debitore dell'imposta è individuato nel soggetto cessionario o committente che acquista il bene o il servizio nell'esercizio di impresa, arte o professione, il quale, di conseguenza, ha l'obbligo di emettere autofattura ovvero di integrare la fattura ricevuta senza addebito dell'imposta.

Il *reverse charge* si pone quindi come regime derogatorio rispetto alla disciplina generale dell'IVA, che individua in via ordinaria il debitore dell'imposta nel soggetto che effettua l'operazione attiva, il quale deve applicare l'imposta nella fattura emessa ed addebitarla a titolo di rivalsa obbligatoria.

In relazione alle operazioni soggette al *reverse charge* il cedente o prestatore, quindi, non può oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

Per lo stesso motivo, non è possibile optare per il differimento dell'esigibilità dell'imposta con riferimento alle cessioni intracomunitarie o alle

operazioni di cui agli articoli 8, 8-*bis* e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cessioni all'esportazione, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali), per le quali il cedente o prestatore nazionale non indica l'IVA in fattura e non è debitore della relativa imposta.

Occorre, infine, precisare che l'esclusione della possibilità di applicare il regime dell'IVA differita riguarda esclusivamente le singole operazioni soggette ad un regime speciale o al meccanismo del *reverse charge*.

Può, dunque, verificarsi che, al ricorrere degli altri presupposti, un medesimo cedente/prestatore possa:

- emettere fattura con applicazione dell'IVA differita nei confronti di un determinato cessionario/committente, qualora l'operazione non sia soggetta ad un regime speciale o non si applichi il *reverse charge;*
- emettere fattura senza applicazione dell'IVA differita nei confronti del medesimo cessionario/committente, se l'operazione ricade in un regime speciale o si applica il *reverse charge;*

Allo stesso modo, un medesimo cessionario/committente può:

- ricevere fattura con applicazione dell'IVA differita perchè relativa ad una operazione non soggetta ad un regime speciale o al *reverse charge*;
- ricevere una fattura senza applicazione dell'IVA differita perché relativa ad una operazione soggetta ad un regime speciale o al *reverse charge*.

4 Aspetti procedurali

4.1 Adempimenti del cedente o prestatore

Il cedente o prestatore manifesta la volontà di differire l'esigibilità dell'imposta mediante apposita annotazione in fattura per evidenziare che si tratta di una operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'articolo 7 del decreto legge n. 185 del 2008. In mancanza di tale annotazione, l'imposta si considera esigibile secondo le regole ordinarie, di cui all'articolo 6 del D.P.R. n.

633 del 1972.

Il regime dell'IVA per cassa incide sul momento in cui l'imposta diviene esigibile e, di riflesso, detraibile, ma non riguarda gli altri adempimenti procedurali. Resta fermo, pertanto, l'obbligo di emettere fattura secondo le modalità e nei termini disciplinati dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 e di procedere alla registrazione della medesima, avendo presente che l'imponibile indicato nelle fatture emesse, ancorché l'IVA non sia immediatamente esigibile, rileva anche ai fini della determinazione del volume di affari.

Le medesime operazioni, quindi, concorrono a formare il volume d'affari del cedente o prestatore e partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento all'anno in cui l'operazione si intende effettuata.

Il cedente o prestatore deve computare l'imposta, relativa alle operazioni per le quali ha esercitato l'opzione, nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale è incassato il corrispettivo ovvero nel corso del quale scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo il caso in cui, come già chiarito, il cessionario o committente sia stato precedentemente assoggettato a procedure concorsuali o esecutive.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del decreto attuativo, nel caso in cui il corrispettivo sia incassato solo in parte, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica per un importo corrispondente al rapporto tra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Resto inteso che per individuare il momento del pagamento non effettuato per contanti, al verificarsi del quale l'imposta diventa esigibile, il cedente o prestatore farà riferimento alle risultanze dei propri conti dai quali risulta l'accreditamento del corrispettivo (es. assegni bancari, RI.BA, RID, bonifico bancario).

4.2 Adempimenti del cessionario o committente

Il cessionario o committente che riceve la fattura ad esigibilità differita deve numerarla e, ai fini della detrazione, annotarla nell'apposito registro ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia, come espressamente previsto dall'articolo 3 del decreto attuativo, il diritto ad operare la detrazione dell'imposta, se e nei limiti in cui spetti, sorge solo a partire dal momento in cui il corrispettivo dell'operazione viene pagato.

Tale previsione esplicita la regola generale di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale "*il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati ... sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ...*". Poiché l'esigibilità dell'imposta per il cedente o prestatore è differita al momento del pagamento del corrispettivo, anche la detrazione per il cessionario o committente, se e nei limiti in cui spetti, è differita sino a tale momento.

A tale proposito, sarà cura del soggetto che intende effettuare la detrazione dare evidenza della data del pagamento.

Il cessionario o committente non residente, interessato al rimborso dell'IVA indicata nella fattura ad esigibilità differita, ai sensi dell'articolo 38-ter del DPR n. 633 del 1972, è tenuto a dimostrare, tra l'altro, l'avvenuto pagamento del corrispettivo, ovvero il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, che costituiscono il presupposto per l'effettuazione della detrazione e, quindi, per la richiesta di rimborso.

Nel caso in cui sia effettuato un pagamento parziale del corrispettivo, il diritto alla detrazione dell'imposta sorge in capo al cessionario o committente nella proporzione esistente fra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

In virtù del combinato disposto dell'articolo 7, secondo periodo, del decreto legge n. 185 del 2008 – in base al quale l'imposta diviene comunque esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione – e dell'articolo 19, secondo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972

– secondo cui il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile - è da ritenere che il diritto alla detrazione potrà essere comunque esercitato, qualora entro l'anno dalla emissione della fattura non sia stato effettuato il pagamento. Sebbene, infatti, in relazione al cessionario o committente, il decreto attuativo non preveda, a differenza di quanto stabilito per il cedente o prestatore, che, decorso un anno senza il pagamento del corrispettivo, l'imposta viene comunque computata nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale scade il termine annuale, si ritiene, in base ai principi generali ricavabili dalle norme sopra richiamate, che decorso il predetto termine, ancorché non sia stato pagato il corrispettivo, sorge comunque il diritto alla detrazione.

Va da sé che se entro il termine predetto il cessionario o committente sia stato assoggettato a procedura concorsuale o esecutiva, il diritto alla detrazione non sorge in quanto permane il differimento dell'esigibilità (vedi paragrafo 2.2).

5 Effetti su altre fattispecie ad esigibilità differita

Le disposizioni in tema di IVA differita di cui all'articolo 7 del decreto legge n. 185 del 2008 non interferiscono con la disciplina dettata per altre fattispecie ad esigibilità differita.

In particolare, esse non si applicano alle operazioni per le quali l'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone in via ordinaria – e senza limite annuale - il differimento dell'esigibilità al momento del pagamento del corrispettivo, vale a dire alle cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte dell'allegata tabella A effettuate dai farmacisti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4, nonché alle cessioni o prestazioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie

locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza.

Per le operazioni previste dall'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972 l'esigibilità differita rappresenta il regime ordinario e trova applicazione senza che occorra alcuna annotazione in fattura; al contrario qualora il cedente o prestatore intenda applicare il regime dell'esigibilità immediata è necessario esercitare espressa opzione, apponendo sulla fattura l'annotazione *"Iva ad esigibilità immediata"* così come chiarito con circolare del 24 dicembre 1997, n. 328, paragrafo 2.2.3.

6 Entrata in vigore

L'opzione per l'IVA di cassa di cui all'articolo 7 del decreto legge n. 185 del 2008 può essere esercitata, al ricorrere di tutte le condizioni in precedenza esaminate, con riguardo alle operazioni effettuate a partire dal 28 aprile 2009, ossia dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 marzo 2009.

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 del 1972.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.