

IVA – Fatturazione nei confronti di soggetti pubblici – Esigibilità dell'imposta

2 Aprile 2004

Pervengono a questa Associazione numerose richieste di chiarimento in ordine alla nozione di "esigibilità dell'imposta" ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, per operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi poste in essere nei confronti dello Stato, enti pubblici territoriali od altri soggetti indicati all'art.6, comma 5 del DPR 633/1972, nel caso di pagamenti parziali delle relative fatture.

Alla luce del dettato normativo e dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in corrispondenza delle modifiche apportate alla citata norma con l'entrata in vigore del D.Lgs. 313/1997, si precisa quanto segue.

In particolare, con la Circolare n.328/E del 24 dicembre 1997, il Ministero precisa che l'art.1, comma 3, del summenzionato D.Lgs 313/1997 ha sostituito il comma 5 dell'art.6 del DPR 633/1972, introducendo nella normativa IVA la nozione di "esigibilità dell'imposta", intesa come diritto dell'Erario a percepire il tributo a partire da un determinato momento (in sostituzione della precedente modalità della fatturazione in sospeso).

La norma generale prevede che l'imposta diventi esigibile al verificarsi degli eventi individuati dai primi quattro commi dello stesso art.6, al realizzarsi dei quali le varie operazioni si considerano effettuate.

OPERAZIONE	EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE/ ESIGIBILITÀ DELL'IVA
Cessione di beni	• Beni mobili: Consegna o spedizione del bene (art.6 comma 1) • Beni immobili: Stipulazione del contratto (art.6 comma 1)
Prestazione di servizi	Pagamento del corrispettivo (art.6 comma 3)

Il momento di esigibilità dell'imposta riveste particolare importanza ai fini dell'imputazione delle varie operazioni poste in essere dal contribuente ai rispettivi periodi di liquidazione dell'imposta (art.27 del DPR 633/1972) e, specularmente, ai fini della corretta individuazione del momento in cui sorge il diritto alla detrazione in capo all'acquirente dei beni e al committente dei servizi (art.19, comma 1, secondo periodo del DPR 633/1972).

Il secondo periodo del comma 5 dell'art.6 ammette però un'eccezione alla regola generale della coincidenza del momento di esigibilità dell'imposta con quello di effettuazione delle operazioni, riguardante proprio le cessioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorchè dotati di personalità giuridica, ad enti pubblici territoriali, ed altri soggetti specificatamente indicati.

In questi casi, **l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei corrispettivi relativi alle operazioni effettuate**, ciò al fine di evitare al cedente o prestatore di dover anticipare l'imposta per operazioni il cui pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo.

Il Legislatore ha messo quindi a disposizione (**trattasi di una facoltà** e non di un obbligo) uno strumento specificatamente destinato a tali operatori i quali devono:

- emettere la **fattura definitiva** nel momento in cui l'operazione si considera effettuata, secondo le regole generali (cfr. tabella);
- apporre sulla fattura in questione la dicitura **«IVA ad esigibilità differita»**;
- computare la relativa imposta a debito nel periodo in cui avviene **l'incasso effettivo del corrispettivo**.

In sostanza, il prestatore è obbligato ad emettere subito la fattura di cui all'art.21 del DPR 633/1972 e ad annotarla sul registro delle fatture entro i 15 giorni successivi alla sua emissione. In tal caso, la registrazione è da considerarsi in via definitiva nei registri IVA, salvo operare le evidenziazioni necessarie al fine del rinvio del pagamento dell'imposta (la Circolare 328/E/997, a tal proposito, prevede la possibilità di procedere alla gestione delle fatture mediante la tenuta di appositi registri sezionali).

Qualora il cedente o prestatore non si avvalga del rinvio dell'esigibilità dell'imposta, la fattura relativa all'operazione in questione deve contenere l'annotazione **«IVA ad esigibilità immediata»** affinché l'acquirente o committente possa operare la detrazione d'imposta immediatamente, secondo la regola generale. Diversamente, nel caso in cui la fattura non contenga alcuna indicazione, il diritto alla detrazione da parte del destinatario della fattura non può essere esercitato finchè non si è provveduto al pagamento del corrispettivo.

Il pagamento del corrispettivo è comunque da intendersi realizzato nel momento in cui il cedente o prestatore abbia l'effettiva disponibilità delle somme spettanti. Pertanto, se il pagamento è parziale (come per esempio nel caso di un acconto), l'operazione deve considerarsi effettuata ai fini IVA nei limiti dell'importo pagato.

In assenza di specifici pronunciamenti ministeriali sulla questione, si ritiene che l'IVA vada versata gradualmente e limitatamente agli importi di volta in volta corrisposti dall'Amministrazione committente. A tal fine, le movimentazioni di gestione delle fatture potranno essere evidenziate, anche in sede di verifica, attraverso i registri sezionali sopracitati.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, si porgono distinti saluti.