

IVA: EFFETTUAZIONE, ESIGIBILITA', FATTURAZIONE, REGISTRAZIONE E LIQUIDAZIONE

Analisi dei termini per ciascuna fase del ciclo IVA – Esistenza di una concatenazione anche all'indietro

Gli adempimenti connessi con la corretta applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sono complessi e fondati su una serie di accadimenti, evidenziati su base documentale e contabile. Scopo di questo contributo è di analizzare le distinte fasi procedurali che conducono alla determinazione dell'imposta dovuta o della sua eccedenza a credito.

L'effettuazione delle operazioni – Iniziamo con la prima fase, di nascita dell'operazione. Utilizziamo questo termine perché ciò che noi chiamiamo "effettuazione", ex articolo 6 legge IVA¹ e articolo 39 D.L. 331/93, nella direttiva² si chiama "fatto generatore".

Osserviamo incidentalmente che la nostra nozione di effettuazione è polisemica, cioè dotata di più significati, in quanto la utilizziamo anche per individuare quello che la direttiva chiama "luogo delle operazioni", cioè l'ordinamento nazionale nel quale l'operazione assume rilevanza o territorialità.

Dopo le importanti modifiche del 2010, ed in particolare quella relativa alle prestazioni di servizi B2B, merita di essere richiamata la sentenza della Corte di Giustizia³, che ebbe a precisare la natura di *fictio iuris* dell'effettuazione in senso territoriale, da non confondere con il luogo di esecuzione. Nel caso di specie la causa era contro la nostra Agenzia delle Entrate, che non ammetteva l'effettuazione in Olanda (Paese del committente soggetto passivo di imposta) di una operazione eseguita in Italia. Dal 1° gennaio 2010 molti imprenditori italiani, che lavorano nel nostro Paese per committenti soggetti passivi di altri Stati pongono in essere operazioni che solo da quest'anno concorrono al volume d'affari, ma che a tutti gli altri effetti, come la costituzione del *plafond* di esportatore abituale, non esistono. Si salva solo il diritto di detrazione, considerando che all'articolo 19, comma 2, lettera b) della legge Iva lo attribuisce nell'afferenza degli acquisti alle operazioni "effettuate fuori dal territorio dello Stato" (in questo senso), anche se si tratterà in molti casi di operazioni totalmente eseguite in Italia.

Torniamo all'effettuazione come fatto generatore del tributo. Sintetizziamo di seguito le regole ora vigenti, distinguendo tra momenti "naturali" e momenti in deroga.

¹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni

² Attualmente n. 2006/112/CE e successive modificazioni

³ Sentenza del 2 luglio 2009, nella causa C-377/08 – EGN BV – filiale italiana

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI – MOMENTI NATURALI – CESSIONI DI BENI

OPERAZIONE	FATTO GENERATORE
Cessioni di immobili	Stipulazione
Cessioni di beni mobili	Consegna o spedizione
Cessioni con effetto traslativo o costitutivo differito	Produzione di tali effetti, max. un anno per beni mobili (°)
Cessioni per atto della pubblica autorità	Pagamento del corrispettivo
Cessioni periodiche o continuative in esecuzione di contratti di somministrazione	Pagamento del corrispettivo
Passaggi dal committente al commissionario di vendita	Vendita dei beni a terzi da parte del commissionario
Autoconsumo	Prelievo dei beni
Contratti estimatori (<i>c.d. conto deposito</i>)	Rivendita a terzi ovvero mancata restituzione nel termine convenuto tra le parti e comunque entro un anno dalla consegna o spedizione (°)
Assegnazioni in proprietà di case di abitazione da parte di cooperative edilizie	Rogito notarile
Cessioni o acquisti intracomunitari	Inizio del trasporto nello Stato membro di origine Fine di ciascun mese per le operazioni effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore al mese solare

(°) In attesa dell'effettuazione la presenza dei beni presso un soggetto diverso dal titolare obbliga entrambe le parti a rispettare gli obblighi previsti per evitare la presunzione di cessione o di acquisto.⁴

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI – MOMENTI NATURALI – PRESTAZIONI DI SERVIZI

Criterio generale	Pagamento del corrispettivo
Autoconsumo	Momento in cui sono rese le prestazioni Mese successivo per quelle periodiche o continuative
Servizi generici B2B – Controparti non stabilite in Italia (anche extra UE)	Ultimazione del servizio Maturazione dei corrispettivi per le prestazioni periodiche o continuative 31 dicembre di ogni anno nel caso di servizi continuativi per i quali non sia stata emessa nessuna fattura, nemmeno per acconti

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI – MOMENTI ANTICIPATORI

Operazioni interne	Incasso di tutto o parte del corrispettivo, fatturazione in tutto o in parte anticipata
Servizi generici B2B – Controparti non stabilite in Italia (anche extra UE)	Incasso di tutto o parte del corrispettivo
Cessioni intracomunitarie di beni	Fatturazione in tutto o in parte anticipata

⁴ Articolo 53 legge IVA e articolo 50, comma 5, D.L. 331/93

L'esigibilità dell'imposta – Quando è venuta ad esistenza l'imposta sul valore aggiunto, dobbiamo stabilire il momento in cui diventa esigibile, da quando cioè decorre il computo a debito del cedente o prestatore.

A parte le regole speciali dell'IVA per cassa, la correlazione tra effettuazione ed esigibilità è disciplinata dal quinto comma dell'articolo 6 legge IVA, secondo questi principi:

- 1) salvo deroghe l'esigibilità coincide con il momento di effettuazione;
- 2) anche nel caso di emissione della fattura, l'esigibilità è differita all'atto del pagamento per le forniture di medicinali da parte dei farmacisti, per le cessioni o prestazioni ai soci, associati o partecipanti e per le cessioni o prestazioni agli enti pubblici indicati nella norma;
- 3) rinvio al mese successivo a quello di consegna per le fatture "differite triangolari", che vedremo nel prossimo paragrafo.

I termini di fatturazione – Il momento di effettuazione comporta l'obbligo di emissione della fattura, salve le ipotesi dell'articolo 22 legge Iva, per la fatturazione a richiesta del cliente. Su questa deroga è ormai consolidato l'obbligo parallelo, sia pure con alcuni esoneri⁵, di certificazione dei corrispettivi, mediante rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale.

La regola generale del primo comma dell'articolo 21, comma 4, legge IVA vede l'obbligo di emissione della fattura contestualmente al momento di effettuazione, cioè nello stesso giorno. Molti sistemi contabili informatizzati riescono a rispettare questo termine, non dimenticando però che la fattura si ha per emessa non quando viene "formata", ma quando viene consegnata o spedita alla controparte.

Con le innovazioni del 1° gennaio di quest'anno, contenute nella norma da ultimo citata e nell'articolo 46, comma 2, del D.L. 331/93 (cessioni/acquisti intracomunitari di beni) è consentita l'emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione nel caso di:

- cessioni di beni risultanti da documento di trasporto (cd. DDT);
- prestazioni di servizi individuabili attraverso apposita documentazione;
- fatture per servizi generici a soggetti passivi UE;
- autofatture per servizi generici resi o ricevuti da soggetti non UE;
- cessioni intracomunitarie di beni.

Il perché del giorno 15 lo vedremo nei successivi paragrafi, quando ne valuteremo l'effetto sulla liquidazione del giorno 16. Possiamo però anticipare che per una consegna di novembre fatturata il 15 dicembre, l'esigibilità del tributo rimane ferma in novembre e l'operazione deve essere liquidata a debito in novembre.

Rimane, sia pure sotto diversa numerazione⁶ la cd. "fattura differita triangolare", che può essere emessa entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni, nel caso in cui la consegna al cliente sia eseguita dal proprio cedente. In altri termini B (è questo il modo con cui si designa il promotore della triangolazione) vende a C della merce che deve ancora comprare da A, incaricando quest'ultimo di spedire direttamente la merce a C.

⁵ Articolo 2, D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696

⁶ Ora articolo 21, comma 4, lettera b)

Qui cambia il discorso sull'esigibilità, perché l'ultimo periodo del quinto comma dell'articolo 6 legge IVA la differisce al mese successivo rispetto a quello di effettuazione, cioè a quello di consegna.

Dobbiamo a questo punto ricordare un decreto ministeriale, piuttosto datato (è del 18 novembre 1976), ma che risulta tuttora vigente. Questo provvedimento differisce alla fine del mese successivo a quello di effettuazione il termine per la fatturazione delle operazioni fuori sede, tramite propri dipendenti o ausiliari e intermediari, delle cessioni e prestazioni a mezzo distributori automatici installati fuori sede, delle cessioni inerenti a contratti estimatori e dei passaggi da committenti a commissionari.

Questa norma è stata evidentemente dimenticata, perché nella sistematica della legge IVA comporta il rinvio dell'esigibilità al mese successivo (non si può certo liquidare il giorno 16 del mese seguente se la fattura può essere ancora emessa sino a fine mese), ma non è richiamata nel quinto comma dell'articolo 6.

Per questo provvedimento non è mai stata emanata una circolare, e due isolate risoluzioni⁷ ne certificano l'esistenza e l'utilizzabilità per i casi di specie (fatturazione nell'ambito di un contratto estimatorio e decentramento amministrativo delle Ferrovie dello Stato).

Le registrazioni e la liquidazione dell'imposta

La sequenza logica che concatena le fasi attraverso cui si deve passare per la corretta applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è: effettuazione > esigibilità > fatturazione>registrazioni>liquidazioni , ma in questa parte conclusiva preferiamo aprire con le norme sulla liquidazione periodica, in quanto le disposizioni sulla registrazione, specie quelle relative agli acquisti, sono prodromiche e finalizzate ad una corretta liquidazione del tributo.

Anche qui abbiamo un regolamento scarsamente noto agli addetti ai lavori: è il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100. Questo provvedimento nasce in attuazione delle rilevanti modifiche al regime dell'imposta sul valore aggiunto, che erano entrate in vigore il 1° gennaio di quell'anno (si pensi alle nuove e tuttora vigenti norme sulla detrazione e la relativa rettifica).

Questo regolamento sul concorso dell'imposta alla liquidazione periodica (esemplifichiamo i termini per i contribuenti mensili, che sono ovviamente da adattare per quelli trimestrali) distingue tra:

- operazioni attive con Iva esigibile – devono essere comunque computate a debito, anche se non fosse intervenuta la fatturazione e/o l'annotazione nei registri fatture o corrispettivi;
- operazioni passive con Iva detraibile – il computo in diminuzione è ammesso alla doppia condizione che il contribuente sia in possesso della fattura entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è sorta l'esigibilità per il fornitore (criterio non applicabile solo se il fornitore avesse optato per il nuovo regime per cassa) e che la annoti a libro acquisti.

Ne consegue che la registrazione delle fatture:

- è un obbligo per quelle attive (e per la correlata annotazione nei corrispettivi nel caso in cui non sia obbligatoria l'emissione della fattura), autonomo rispetto al successivo obbligo di liquidazione a debito, che sussiste comunque;

⁷ n. 363628 del 22 dicembre 1976 e 270/E del 28 novembre 1995

- è un onere per quelle passive, cioè l'adempimento strumentale per conseguire il diritto di detrazione.

Ad ogni obbligo deve corrispondere una sanzione. Andiamo pertanto a vedere cosa prevede l'articolo 6 del D.Lgs. 471/97, nel caso in cui non sia stato compilato un registro, una volta decorso il relativo termine:

- per le operazioni attive si applica la pena pecuniaria dal 100% al 200% (comma 1);
- per quelle passive, ove sia stata detratta l'imposta prima dell'annotazione a libro acquisti, la pena pecuniaria è quella prevista per l'indebita detrazione, cioè del 100% (comma 8).

Da un altro punto di vista si può affermare che il rinvenimento in sede di verifica delle fatture di acquisto non registrate, anche di uno o due anni prima, non ha nessuna sanzione, se l'imposta non è stata detratta. E comunque il diritto alla detrazione non è venuto meno, in quanto può essere esercitato entro il termine per la dichiarazione del secondo periodo di imposta successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione, alle relative condizioni.⁸

La rilevanza liquidativa del giorno 16 del mese successivo è la conferma che le numerose regole, viste in precedenza, in cui il termine per la fatturazione è fissato al giorno 15, sempre del mese successivo, lasciano immutato il mese di competenza in cui l'imposta dovuta deve essere liquidata a debito, cioè il mese di esigibilità se anteriore a quello di fatturazione.

Poniamoci in conclusione dal punto di vista di chi riceve la fattura per una consegna, ad esempio, di gennaio con la data fattura del 15 febbraio. Può computarla in detrazione nella liquidazione di gennaio? La risposta è affermativa per la simmetria esistente tra il momento di esigibilità per il fornitore e quello di detrazione per il cliente (vedere nota 8). Ma quanti programmi informatici consentono l'annotazione a gennaio di una fattura di acquisto datata febbraio? Per farlo bisogna che il tracciato record indichi il mese di esigibilità che, come abbiamo visto, coincide di regola con quello di effettuazione (consegna dei beni con DDT).

L'importante è però che non avvenga il contrario, che il sistema informatico del fornitore liquidi a debito queste fatture in febbraio, limitandosi a recepire la data del documento e non quella di esigibilità.

Raffaele Rizzardi

04.03.2013 x Corriere Tributario

⁸ Articolo 19, primo comma, secondo periodo, legge IVA