

dell'operazione illecita può essere derogato solo nel caso in cui, considerate le particolari caratteristiche di talune merci o di talune prestazioni, sia esclusa qualsiasi possibilità di concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito.

2.3 Il presupposto oggettivo: il momento impositivo

È importante determinare il momento in cui le operazioni rilevanti ai fini IVA si considerano effettuate perché *solo in quel momento* sorgono gli obblighi sostanziali e formali previsti dalla disciplina IVA: è con l'effettuazione dell'operazione che l'IVA diviene pertanto esigibile.

L'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972 individua i momenti di effettuazione delle operazioni distinti per tipologia:

- cessioni di beni:
 - beni immobili³⁵¹: nel momento della stipulazione del contratto traslativo della proprietà o costitutivo o traslativo del diritto reale "limitato"³⁵²:
 - è richiesta la forma scritta *ab substantiam ex* articolo 1350 c.c.;
 - atto definitivo e non preliminare.
 - beni mobili: nel momento della consegna o spedizione:
 - è irrilevante la stipula del contratto pertanto la forma è verbale o scritta;
 - consegna effettiva o documentale o consensuale;
 - rimessa del bene ceduto al vettore o spedizioniere per l'inoltro al cessionario o a terzi.
 - cessioni i cui effetti traslativi/costitutivi si producono posteriormente: nel momento dell'efficacia traslativa/costitutiva, comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione per i beni mobili;

tenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo. Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'imposta sul valore aggiunto." [www.eur-lex.europa.eu]

³⁵¹ L'art. 12, paragrafo 2, comma 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, con specifico riferimento alla acquisizione dello *status* di soggetto passivo d'imposta, stabilisce che "Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera «fabbricato» qualsiasi costruzione incorporata al suolo."

³⁵² I cc.dd. *ius in re aliena* ovvero i diritti reali su cosa altrui o diritti "limitati" diversi dai cc.dd. *ius in re propria* rappresentati dal diritto di proprietà.

- deroghe:
 - cessioni di beni per atto della pubblica autorità: nel momento del pagamento del corrispettivo;
 - cessioni di beni periodiche o continuative in esecuzione di contratti di somministrazione: nel momento del pagamento del corrispettivo;
 - commissioni: all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario;
 - autoconsumo: nel momento del prelievo dei beni;
 - contratti estimatori: nel momento della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione;
 - assegnazioni in proprietà di immobili ad uso abitativo fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà indivisa: alla data del rogito notarile.
- prestazioni di servizi:
 - nel momento del pagamento del corrispettivo;
 - autoconsumo di servizi: nel momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

L'imposta diviene esigibile se anteriormente al verificarsi dei predetti eventi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, in tal caso l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Per ciò che concerne le cessioni di beni mobili, 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 differita³⁵³), secondo il parere della Direzione Centrale Normativa e Conenzioso dell'Agenzia delle Entrate reso noto con la Circolare 30 aprile 2009, n. 20/E, paragrafo 2.2, il termine di un anno decorre comunque dalla data di effettuazione delle singole operazioni riepilogate nella fattura differita.

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972, eccezioni alle suindicate regole generali del momento impositivo, per le quali l'IVA diviene esigibile soltanto nel momento del pagamento del corrispettivo da

³⁵³ Art. 21, comma 4, D.P.R. n. 633/1972.

parte del debitore (salva la facoltà di applicare le disposizioni che prevedono che l'imposta diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate), sono:

- le cessioni dei prodotti farmaceutici effettuate dai farmacisti;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte allo Stato, agli organi dello Stato, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti, alle camere di commercio, agli istituti universitari, alle aziende sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza.

Per le predette operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi occorre pertanto separare il momento dell'effettuazione della operazione dal momento della esigibilità dell'imposta.

La fatturazione e la conseguente contabilizzazione dell'operazione avverrà secondo le regole ordinarie, restando sospesa la liquidazione dell'imposta. Nella pratica, il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazioni di servizi ai predetti enti dovrà porre in essere, in sequenza, le seguenti operazioni contabili:

- emissione di fattura recante la dicitura "IVA ad esigibilità differita" (indicazione facoltativa) in quanto il destinatario non può operare alcuna detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo;
- registrazione contabile della fattura;
- l'imposta relativa a detta fattura non dovrà confluire nella liquidazione del periodo (mensile o trimestrale) ma sarà sospesa fino al momento del pagamento da parte dell'ente;
- all'atto del pagamento del corrispettivo l'imposta rimasta sospesa dovrà essere liquidata insieme all'imposta delle altre operazioni.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte allo Stato, agli organi dello Stato, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti, alle Camere di commercio industria e artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, sono disciplinate dall'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Le disposizioni del decreto IVA prevedono alcuni particolari adempimenti che consistono nell'emissione di fatture con IVA in sospensione d'imposta. Ciò significa che il debito IVA sorgerà solo al momento dell'incasso della fattura. La *ratio* della norma è volta ad evitare che il cedente o prestatore anticipi l'IVA all'Erario prima di averla incassata, in considerazione dei tempi non brevi per l'incasso della fattura emessa.

Al momento dell'emissione della fattura si procede con la registrazione del documento ma l'IVA deve essere fatta confluire in apposito conto del tipo "IVA a debito ad esigibilità differita" o "IVA su vendite ad esigibilità differita" o "IVA in sospensione".

Cliente Tarquinio	a	Diversi	2.400,00
	a	Prestazioni di servizi	2.000,00
	a	IVA su vendite ad esigibilità differita	400,00

Si rammenta che l'imponibile concorre comunque alla formazione del volume d'affari ai fini IVA.

Nel momento dell'incasso occorrerà procedere ad effettuare due registrazioni contabili:

- la registrazione relativa l'incasso della fattura;

Banca c/c (o cassa)	a	Cliente Tarquinio	2.400,00
Fattura in sospeso n. ___ del __/__/__			

- la registrazione relativa al giroconto dell'IVA ad esigibilità differita al conto "IVA a debito" o "IVA su vendite" essendo divenuta l'IVA esigibile.

IVA su vendite ad	a	IVA su vendite esigibilità differita	400,00
-------------------	---	--------------------------------------	--------

Si evidenzia che l'imponibile indicato nelle fatture emesse, nonostante l'IVA non sia immediatamente esigibile, rileva ai fini della determinazione del volume di affari. Le medesime operazioni di fatturazione e contabilizzazione dell'operazione partecipano altresì alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-*bis* D.P.R. n. 633/1972 con riferimento all'anno in cui l'operazione di intende effettuata. Nel caso in cui il corrispettivo sia incassato solo in parte, l'imposta diventa esigibile per un importo corrispondente al rapporto tra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione. Si segnala che il contribuente può decidere di avvalersi del regime dell'IVA ad esigibilità differita anche solo per alcune operazioni piuttosto che per altre.

Come espressamente previsto dall'articolo 32-*bis*, comma 1, Decreto-Legge n. 83/2012, 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 in quanto 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"³⁵⁴ (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- regime per i produttori agricoli e attività agricole connesse (artt. 34 e 34-*bis*, D.P.R. n. 633/1972);
- regime del margine per i beni usati (art. 36, D.L. n. 41/1955);
- regime delle agenzie di viaggi e turismo (art. 74-*ter*, D.P.R. n. 633/1972);
- regime dell'agriturismo (art. 5, comma 2, Legge n. 413/1991).

L'opzione per l'applicazione dell'IVA differita è altresì esclusa per alcuni tipi di operazioni tra cui le operazioni di acquisto e vendita intracomunitarie e quelle effettuate nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile o *reverse charge*.

Con il predetto documento di prassi n. 20/E del 2009 l'Agenzia delle Entrate rammenta che il meccanismo del *reverse charge* si pone come un 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; diversamente, il *reverse*

³⁵⁴ Per particolari settori l'IVA, contrariamente alla regola generale, si applica con il regime "monofase" che individua come "contribuente di fatto" il consumatore finale ma come "contribuente di diritto" solo il primo soggetto che è colui che partecipa al processo economico di produzione-commercializzazione. Il regime "plurifase" è quello generalmente utilizzato nell'ordinamento in Italia in armonia alle direttive dell'Unione europea in materia.

charge si caratterizza per il fatto che il «debitore d'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 motivo per cui, in relazione alle operazioni soggette al *reverse charge*, il cedente o prestatore, quindi, non può oggettivamente optare per il differimento dell'esigibilità dell'imposta, risiede nel fatto che il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è lo stesso soggetto che ha ricevuto il bene o servizio.

Per quanto riguarda il caso del cessionario o committente assoggettato a una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione controllata, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi³⁵⁵), con la citata Circolare n. 20/E del 2009 l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'esigibilità dell'imposta si possa considerare 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'Agenzia delle Entrate precisa che l'IVA diviene esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca. Diversamente, 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 successivamente intervenuto ai sensi dell'articolo 499 c.p.c.³⁵⁶, limitatamente dalle fatture risultanti dal titolo.

A conclusione del paragrafo 2.2 della predetta circolare sul limite tem-

³⁵⁵ Legge 18 febbraio 2004, n. 39, rubricata "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, recante misure urgenti per la ristrutturazione industriale di grandi imprese in stato di insolvenza" ha sostituito la procedura dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi di cui al Decreto Legislativo 8 luglio 1999, n. 270.

³⁵⁶ Art. 499, comma 1, c.p.c. "Possono intervenire nell'esecuzione i creditori che nei confronti del debitore hanno un credito fondato su titolo esecutivo, nonché i creditori che, al momento del pignoramento, avevano eseguito un sequestro sui beni pignorati ovvero avevano un diritto di pegno o un diritto di prelazione risultante da pubblici registri ovvero erano titolari di un credito di somma di denaro risultante dalle scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile."

porale al differimento dell'esigibilità, nel caso in cui venga emessa «nota di variazione in aumento» ai sensi del comma 1 dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 in pendenza del termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene che anche per il nuovo ammontare dell'imponibile o dell'imposta, l'anno si calcola a decorrere dalla effettuazione della originaria operazione. Nel caso in cui venga emessa «nota di variazione in diminuzione» ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del decreto, poiché trattasi di variazioni effettuabili senza limiti di tempo, non sono influenzate dall'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972. Quanto alle variazioni in diminuzione ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 26, devono comunque essere effettuate entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'originaria operazione.

2.3.1 Il presupposto oggettivo: l'esigibilità dell'IVA per il regime di cassa

Ai fini della determinazione dell'esigibilità e quindi della detraibilità dell'IVA per le operazioni soggette al regime di cassa³⁵⁷ (c.d. *cash accounting*), è fondamentale stabilire quando sia da considerarsi avvenuto il pagamento ovvero l'incasso di un'operazione non eseguito per contanti.

Indipendentemente dallo strumento utilizzato per regolare la transazione, l'obbligo di individuare con esattezza il momento nel quale la cessione di beni ovvero la prestazione di servizi è considerata conclusa oppure si verifica il pagamento o l'incasso, ricade infatti sul contribuente.

Gli strumenti diversi dal contante abitualmente utilizzati per regolare una transazione sono:

- il bonifico (bancario o postale);
- il servizio R.I.D. (addebito diretto);
- l'assegno bancario o circolare;
- la ricevuta bancaria (R.I.B.A.) all'incasso o salvo buon fine (s.b.f.)³⁵⁸;

³⁵⁷ L'art. 32-*bis* del Decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, ha introdotto il regime di IVA per cassa, c.d. *cash accounting*, di cui all'art. 167-*bis* della Direttiva n. 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010. Quest'ultimo recita testualmente: "Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia postposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo."

³⁵⁸ Con la clausola "all'incasso" l'impresa consegna le ricevute bancarie alla banca prima

- anticipi fatture;
- cessione del credito *pro solvendo e/o pro soluto*.

Sulla materia degli strumenti diversi dal contante, l’Agenzia delle Entrate si è espressa con la Circolare n. 20/E del 2009 con cui, al paragrafo 4.1, in merito agli adempimenti del solo cedente o prestatore, si limita a precisare che per individuare il momento del pagamento non effettuato per contanti, al verificarsi del quale l’imposta diventa esigibile, occorre fare riferimento alle risultanze dei propri conti dai quali risulta l’accredito del corrispettivo e, tra parentesi, cita quali esempi l’assegno bancario, la RI.BA., il RID ed il bonifico bancario. La medesima frase è riportata nella Circolare del 26 novembre 2012, n. 44/E.

Per ciò che concerne gli assegni (bancari e circolari) ed i bonifici, la Direzione Centrale Normativa dell’Agenzia delle Entrate si è pronunciata con la Circolare del 23 giugno 2010, n. 38/E, con cui, al paragrafo 3.3, in risposta ad un quesito sul principio di cassa e il pagamento tramite bonifici bancari, l’Ufficio finanziario conferma che le criticità collegate al criterio ordinario di determinazione del reddito di lavoro autonomo (quindi ai fini delle imposte dirette) risultano connesse, per quanto attiene all’imputazione temporale dei compensi, alla individuazione del momento in cui il corrispettivo si intende incassato, da parte del professionista, in particolare quando vengono utilizzati alcuni mezzi di pagamento.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, i compensi pagati mediante «assegno» devono considerarsi percepiti nel momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità del professionista, momento che si realizza con la consegna materiale del titolo.

Nel caso di compensi pagati, invece, mediante bonifico bancario, l’Ufficio finanziario ritiene che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, il momento in cui il professionista consegue l’effettiva disponibilità delle somme, debba essere individuato in quello in cui riceve l’accredito sul proprio conto corrente. Detto momento è ciò che viene, tecnicamente, definito come “data disponibile”³⁵⁹ o “data di disponibilità

della scadenza e la banca, una volta incassate le ricevute bancarie, accredita l’importo sul conto corrente dell’impresa cliente, al netto delle commissioni, comunicando a quest’ultima l’avvenuto accredito. Con la clausola “salvo buon fine” l’impresa consegna le ricevute bancarie alla banca prima della scadenza e la banca rende immediatamente disponibile per l’impresa cliente l’importo delle ricevute bancarie al netto delle commissioni. In questo caso trattasi di un’anticipazione da parte della banca che si estingue nel momento in cui il debitore paga il debito ritirando la ricevuta bancaria.

³⁵⁹ La “data disponibile” indica il giorno dal quale è possibile utilizzare le somme del conto corrente, mentre la “data contabile” indica il giorno in cui viene eseguita la registrazione di

economica” che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere «effettivamente» utilizzata: non assume rilievo, pertanto, né la data di valuta (ovvero quella da cui decorrono gli interessi), né il momento in cui il dante causa emette l’ordine di bonifico, né quello in cui la banca informa il professionista dell’avvenuto accredito.

In proposito, l’Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta con la Circolare del 15 febbraio 2013, n. 1/E, paragrafo 3.2, dove, in risposta ad un quesito con cui si chiedeva se in caso di pagamento non effettuato per contanti si debba considerare rilevante il momento in cui il creditore ha notizia dell’avvenuto accreditamento oppure il momento dell’accredito del quale il creditore potrebbe avere notizia, ad esempio, verificando tramite *home banking* i movimenti sul conto, indipendentemente dall’effettiva e formale conoscenza. Secondo l’Ufficio finanziario, che cita la modalità del bonifico bancario, nel caso di pagamento del corrispettivo con mezzi diversi dal denaro contante, lo stesso si considera incassato nel momento in cui si consegue l’effettiva disponibilità delle somme, cioè quando si riceve l’accredito sul proprio conto corrente, indipendentemente dalla sua formale conoscenza, che avviene attraverso l’invio del documento contabile da parte della banca. Trattasi della “data disponibile” che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata.

Quanto alla “data disponibile”, il concetto varia tra l’accredito sul conto corrente di un assegno (bancario e circolare), che non determina la disponibilità immediata della somma, e l’accredito dei bonifici e del servizio di R.I.D. che sono invece disponibili (anche in valuta) il giorno stesso dell’accredito.

In forza della Direttiva dell’Unione europea n. 2015/2366³⁶⁰ relativa ai servizi di pagamento nel mercato interno (nota anche come *Psd - Payment services directive*), i tempi di valuta delle operazioni di pagamento sono eseguiti con le seguenti modalità:

- se disposti per via telematica (*home banking*): il bonifico sarà eseguito entro un giorno lavorativo (art. 83, comma 1, periodo primo);
- se disposto su supporto cartaceo (presso lo sportello): il bonifico sarà eseguito entro un massimo di due giorni (art. 83, comma 2, periodo secondo).

un’operazione.

³⁶⁰La Direttiva (UE) n. 2015/2366 ha modificato le Direttive n. 2002/65/CE, 2009/1107CE e 2013/36/UE e il Regolamento (UE) n. 1093/2010, ed ha abrogato la Direttiva n. 2007/64/CE.

Diversamente, per gli assegni (bancari e circolari), le date bancarie, peraltro non coincidenti, sono tre:

- la data di operazione: il giorno di versamento dell'assegno;
- la data di valuta: il giorno in cui decorre il conteggio degli interessi;
- la data di disponibilità: il giorno a partire dal quale il correntista può concretamente disporre (prelevare e/o utilizzare) l'importo versato tramite assegno.

In proposito si evidenzia che tra il giorno di versamento di un assegno (data di operazione) e quello da cui decorre il conteggio degli interessi (data di valuta), decorrono tre giorni per gli assegni bancari ed un solo giorno per gli assegni circolari, mentre i giorni lavorativi per la "disponibilità" effettiva della somma, sia per gli assegni bancari che per gli assegni circolari, si ottiene solo dopo quattro giorni dal versamento dell'assegno conto corrente³⁶¹.

In relazione alla ricevuta bancaria (R.I.B.A. all'incasso o s.b.f.), che si configura principalmente come un'operazione di finanziamento piuttosto che un'operazione di incasso, in questo caso il momento in cui si determina l'esigibilità nel "regime di IVA per cassa" è quello dell'accredito sul conto corrente dell'avvenuto pagamento da parte del cessionario/committente che ha pagato e ritirato la ricevuta bancaria, a nulla rilevando la data in cui è avvenuta l'anticipazione di fondi da parte della banca che costituisce, appunto, solo una forma di finanziamento; lo stesso dicasi per l'anticipo fatture, lo sconto fatture, il *factoring*, ecc.

In ipotesi di cessione di un credito *pro solvendo* o *pro soluto*, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Circolare n. 1/E del 2013, paragrafo 3.1, con cui ritiene che, ai sensi delle predette disposizioni in materia di "regime di IVA per cassa", non si realizzi il presupposto dell'esigibilità dell'imposta. In conseguenza di ciò, l'incasso del prezzo di cessione del credito non è assimilabile al pagamento del corrispettivo delle operazioni originarie e il «cedente» dovrà corrispondere la relativa aliquota solamente nel momento in cui il "debitore ceduto" pagherà effettivamente il corrispettivo al "cessionario del credito". Pertanto, sempre secondo il parere dell'Ufficio finanziario, il soggetto passivo che trasferisce il credito avrà l'onere di informarsi in merito all'avvenuto pagamento del credito ceduto, poiché è in tale momento che l'IVA relativa all'operazione originaria diventa esigibile e, quindi, deve essere inclusa nella relativa liquidazione di periodo. In alternativa, qualora il soggetto passivo non voglia farsi carico del predetto

³⁶¹ Termine modificato con decorrenza dal 1° aprile 2010.

onere, al fine di non incorrere in sanzioni, può optare per includere, in maniera anticipata, l'IVA relativa all'operazione originaria nella liquidazione del periodo in cui è avvenuta la cessione del credito.

Infine, si segnala che la cessione del credito non è rilevante ai fini IVA in quanto trattasi di "operazione fuori campo *ex* articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. n. 633/1972".

2.3.2 Il presupposto oggettivo: il comportamento concludente per l'adozione del regime di esigibilità ordinaria dell'IVA

Come anticipato, il periodo ultimo del comma 5 dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972 fa salva la facoltà, per il cedente di beni o prestatore di servizi "... *fatte allo Stato, agli organi dello Stato, ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti [...] 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 [...]*" di derogare al differimento e di applicare la esigibilità ordinaria dell'IVA (esigibilità ricondotta al momento in cui le operazioni si considerano ricondotte). Pertanto il differimento nell'esigibilità dell'IVA costituisce il regime naturale applicato in caso di rapporti con la Pubblica Amministrazione a cui è tuttavia possibile derogare. Per quanto riguarda la contabilizzazione dell'operazione, sostanzialmente la scrittura contabile si differenzia dalla registrazione di una classica fattura di vendita solo per l'uso del conto "*Iva sospesa su vendite*" utile per memorizzare l'esistenza di un importo relativo l'IVA da versare in sede di incasso fattura.

La dicitura "IVA ad esigibilità immediata" inserita dal cedente o prestatore nella fattura emessa in relazione al bene ceduto o al servizio prestato esprime la volontà di optare per l'esigibilità ordinaria dell'imposta.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento con la Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328³⁶², dove al paragrafo 2.2.3 precisa che ai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei

³⁶² Sintesi: "Vengono forniti chiarimenti in ordine alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 313/97 al D.P.R. n. 633/72 concernenti: - la soggettività d'imposta, la detrazione, la rettifica della detrazione e gli obblighi dei contribuenti; - i regimi speciali relativi all'agricoltura, all'editoria, agli spettacoli, alle agenzie di viaggi ed al settore delle telecomunicazioni." [www.def.finanze.it]