

# Il Commercialista Telematico

## IVA

### RIVALSA DELL'IMPOSTA E FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI SCHEMA DI SINTESI ED INDICAZIONI OPERATIVE

di Giovanni Mocci - Dottore commercialista e revisore contabile

Come noto, le disposizioni istitutive dell'IVA (Cfr. l'art.21 del DPR 633/72) prescrivono che i compensi e i corrispettivi conseguiti nell'esercizio di impresa o di arti e professioni debbano formare oggetto di fatturazione.

A ben vedere, come di seguito evidenziato, per talune particolari fattispecie di compensi sono previste modalità di certificazione alternative alla fatturazione ovvero è stabilito l'esonero da tipo di attestazione. E' tuttavia indubbio che la "fattura" o la "parcella" o la "notula" sono le forme documentali più diffuse di attuazione del meccanismo applicativo dell'IVA, sia perché tramite di esse materialmente avviene la cosiddetta "rivalsa" dell'imposta, vale a dire il suo addebito al cessionario o al committente, e sia perché esse abilitano quest'ultimo - ove imprenditore o professionista - a detrarre l'imposta "rivalsata".

E' dunque utile riepilogare in maniera schematica i principali adempimenti connessi con l'obbligo di fatturazione dando conto delle casistiche maggiormente ricorrenti nella prassi aziendale.

#### **Contenuto della fattura**

Art.21, comma 2, del DPR 633/72

La fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo e deve contenere le seguenti indicazioni:

- 1) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti e, relativamente all'emittente, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome;
- 2) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- 3) corrispettivi e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- 4) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- 5) aliquota e ammontare dell'imposta.

#### **E' prassi:**

- Indicare il numero di posizione IVA del committente o del cessionario, oltre che dell'emittente;
- Emettere la fattura anche per gli importi non soggetti ad IVA (ad esempio, interessi moratori, penali);
- Indicare in calce al documento i tempi e le modalità di pagamento del corrispettivo.

#### **"Warning" sul soggetto rivalsato**

Particolare attenzione deve essere riservata al trattamento, agli effetti degli obblighi derivanti dalla fatturazione, nell'eventualità che l'originario committente/cessionario ceda ad altro soggetto posizioni debitorie per fatture da ricevere.

Si evidenzia che tale trasferimento non comporta modifiche soggettive nel rapporto tributario instauratosi agli effetti dell'IVA.

In sostanza, il prestatore deve "rivalsare" l'IVA al proprio committente (art.18, comma 1, del DPR 633/79) anche se il credito per fatture da emettere derivante dall'operazione ha formato oggetto di trasferimento ad altro soggetto.

Sotto il profilo operativo, pertanto, la fattura deve essere emessa in ogni caso dal prestatore originario e deve essere intestata al proprio committente (anch'esso originario), a nulla rilevando che - dal punto di vista civilistico - il diritto alla spettanza delle somme (per la parte imponibile) è stato traslato ad altro soggetto.

#### **La certificazione ai fini IVA dei corrispettivi**

Tutti i contribuenti in esercizio di impresa o di lavoro autonomo devono emettere fattura per certificare, agli effetti dell'IVA, i compensi conseguiti.

# Il Commercialista Telematico

Fanno tuttavia eccezione talune categorie di contribuenti di cui all'art. 22 del DPR 633/72, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura soltanto a richiesta del cliente. Per dette categorie è obbligatoria la certificazione delle operazioni mediante rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale, anche manuale o prestampato a tagli fisso ( Cfr. il DM 30/3/1992 recante le modalità di rilascio di ricevuta o scontrino fiscale per contribuenti obbligati all'emissione della fattura solo su richiesta del cliente).

Stante, infatti, quanto previsto dall'art.12 della legge 30 dicembre 1991, n.413, "I corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, se non a richiesta del cliente, devono essere certificati mediante il rilascio della ricevuta fiscale ... o dello scontrino fiscale ...".

Tale previsione ha reso generale l'obbligo di documentazione mediante scontrino o ricevuta fiscale dei corrispettivi non soggetti a fatturazione, anche se, ai sensi del comma 3 dell'articolo 12, talune categorie di contribuenti, individuati con decreto del Ministro delle Finanze, sono stati esonerati dall'obbligo della certificazione dei corrispettivi (Cfr. il DM del 21 dicembre 1992, e l'art.2 del DPR 21 dicembre 1996, n. 696).

## LA FATTURA - MODALITÀ DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE

### "Produzione" del documento

La fattura può, in luogo dell'emissione cartacea, essere emessa anche solo elettronicamente, con l'utilizzo di strumenti informatici che si risolvano nella stampa del supporto cartaceo.  
Il momento in cui si considera emesso il documento è lo stesso in cui viene trasmessa. Ciò comunque deve avvenire nel rispetto dei termini previsti dall'art. 21 del DPR 633/1972 (fattura immediata o differita)

### Registrazione in contabilità IVA

La registrazione può essere effettuata anche elettronicamente rispettando i criteri dettati dagli artt. 23, 24 e 25 del DPR 633/1972

### Conservazione del documento

La conservazione del documento ai sensi dell'art.39 del DPR 633/1972, sia presso l'emittente che da parte del cliente, deve essere su supporto cartaceo. In caso di trasmissione telematica, deve comunque essere effettuata la stampa della fattura su carta.

### **Momento impositivo IVA ed emissione della fattura.**

Di particolare importanza è l'individuazione del momento in cui deve avvenire l'emissione della fattura.

A questo proposito occorre ricordare che in base all'art.21, comma 4, del DPR 633/72 stabilisce che la fattura deve essere emessa "al momento di effettuazione dell'operazione".

Per individuare correttamente detto momento imponible non resta che far rinvio all'art.6 del DPR 633/72.

# Il Commercialista Telematico

## MOMENTO IMPOSITIVO IVA = INSORGENZA DELL'ESIGIBILITÀ DELL'IVA (art.6 del DPR 633/72)

Beni mobili = Momento della consegna o spedizione

Prestazione di servizi = Momento del pagamento del corrispettivo

Il debito verso l'erario per l'IVA deve essere determinato con riferimento al periodo relativo all'effettuazione dell'operazione, non con riferimento al periodo dell'emissione dell'eventuale fattura differita.

Ad esempio, per la fattura differita emessa nel mese di giugno con riferimento alla cessione di bene effettuata a maggio, l'IVA va calcolata a debito nel mese di maggio, ancorché la registrazione del documento avvenga a giugno.

Ai fini IVA, la prestazione di servizi può dirsi "effettuata" alla data:

- del pagamento del corrispettivo, sia esso a titolo di acconto o a saldo dell'intero importo dovuto (art. 6, commi 3 e 4, del DPR n.633/72);  
ovvero:
- dell'emissione, indipendentemente dal pagamento del corrispettivo, della fattura (art. 6, comma 4, del DPR n.633/72).

Operazioni poste in essere nei confronti degli Enti pubblici

Opzione per il differimento dell'esigibilità dell'imposta all'atto del relativo pagamento da parte del cliente (art. 6, comma 5, del DPR n.633/72)

### **Il preavviso di fattura**

In caso di prestazioni di servizio, l'emissione della fattura comporta che l'IVA in essa riportata deve essere comunque versata all'erario, indipendentemente dall'effettivo suo pagamento da parte del soggetto nei confronti del quale si è effettuato la rivalsa.

Onde evitare l'esborso dell'IVA relativa a compensi non incassati, è diffusa, nella prassi - per le prestazioni di cui trattasi - l'emissione di documenti di addebito non rilevanti ai fini IVA ("fattura pro-forma" o "avviso di parcella") recanti l'impegno ad emettere fattura contestualmente all'effettuazione del pagamento da parte del committente.

Parimenti, per il soggetto che riceve l'"avviso di parcella", il documento non costituisce titolo per la detrazione dell'IVA perché ancora non si è realizzato il presupposto di "esigibilità" IVA in capo al prestatore.

In relazione alla legittimità dell'utilizzo del "preavviso di fattura", va tenuto presente che - come chiarito da autorevole dottrina - nella nozione di "fattura" alla quale fare riferimento per determinare l'insorgenza dell'esigibilità IVA anticipata è "soltanto quella prevista dall'art.21" del DPR 633/72 "contenente cioè l'addebito dell'IVA" (Cfr. il Mandò - Imposta sul valore aggiunto - Ipsoa 1999, pag.1142).

Pertanto, con riferimento alle prestazioni di servizio, è consentito "emettere un documento, anche nella forma di fattura commerciale pro-forma .. ai fini della richiesta di pagamento del corrispettivo dovuto dal committente, senza che ciò comporti come conseguenza il sorgere del momento di effettuazione dell'operazione" [In senso conforme è la giurisprudenza tributaria (Cfr. la decisione della Commissione tributaria centrale, Sez.I decisione n.3592 del 12/5/90)].

IL COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.commercialistatelematico.com>

# Il Commercialista Telematico

Resta inteso che l'avviso di parcella deve avere contenuto tale da non consentire in alcun modo la sua assimilazione alla fattura prevista dall'art.21 del DPR 633/72. In caso contrario l'"avviso di parcella", anziché un semplice sollecito, può essere considerata una fattura a tutti gli effetti con pieno effetto per quanto riguarda il debito dell'IVA.

## PREAVVISO DI FATTURA PER PRESTAZIONI DI SERVIZI FAC SIMILE

Dr. Mario Bianchi  
Via Roma, 1  
20100 MILANO

Spett.le  
Alfa SpA  
Via A. Rossi, 2  
00100 ROMA

### PREAVVISO DI FATTURA

Oggetto: Contratto XX – Verbale di collaudo YY del XX

Con riferimento alla prestazione di cui all'oggetto, si chiede il pagamento dell'importo di

Euro 1.020,00

che comprende l'ammontare dell'IVA di Euro 170,00 che verrà addebitata in sede di fatturazione, non appena ricevuta la comunicazione dell'avvenuto accredito delle somme.

Il presente documento non costituisce in maniera assoluta fattura ai sensi dell'art.21 del DPR 633/72 e quindi non genera esigibilità di imposta per il prestatore (e non dà diritto alla detrazione dell'imposta per il committente).

Trattasi di documento emesso in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto (art.6, comma 2, del DPR 642/72). Contestualmente al pagamento, verrà emessa regolare fattura con evidenziazione dell'IVA.

### **La nota di variazione dell'imponibile e dell'imposta.**

In base all'art.26, comma 1, del DPR 633/72, le disposizioni concernenti la fatturazione devono essere attuate anche se «l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, comprese la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione»

Le variazioni in diminuzione dell'imponibile, a differenza di quelle in aumento, sono facoltative e le ragioni per le quali un'operazione fatturata viene meno in tutto o in parte o sia ridotta nel suo ammontare imponibile possono essere varie e possono consistere:

- a) nella nullità del contratto, nell'annullamento, nella revoca, nella risoluzione, nella rescissione, nonché in altre ragioni cui la legge rinvia per il fatto che esse sono "simili", ed anche nel mancato pagamento per abbuoni o sconti previsti contrattualmente e di procedure esecutive rimaste infruttuose;

IL COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.commercialistatelematico.com>

# Il Commercialista Telematico

b) in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti, di sconti e abbuoni non previsti contrattualmente nonché di errata fatturazione.

Particolare attenzione deve essere posta al decorso del tempo nell'eventualità di variazioni dipendenti da fattori di cui alla sopra riportata lettera b) [variazioni derivanti da sopraggiunto accordo tra le parti o da errata fatturazione].

Nelle ipotesi cennate, infatti, ove la variazione intervenga dopo il decorso dell'anno dall'effettuazione dell'operazione, essa non può esplicitare effetti ai fini IVA rimanendo pertanto l'accordo rettificativo circoscritto alla sfera patrimoniale civilistica delle parti.

In concreto, dopo il decorso dell'anno solare dall'effettuazione dell'operazione (momento questo individuato secondo i già riportati criteri di cui all'art.6 del DPR 633/72), la nota di variazione è "fuori campo IVA" e va eventualmente emessa per la sola quota dell'imponibile.

A questo proposito si ritiene, sotto il profilo logico, che detta quota debba essere comunque oggetto di pagamento laddove il cessionario/committente sia abilitato alla piena deduzione dell'imposta assolta sugli acquisiti.

Nell'ipotesi contraria, infatti, il cessionario/committente trarrebbe l'indubbio vantaggio di ottenere la rettifica di un debito verso il fornitore dopo avere nello stesso tempo già recuperato nei confronti dell'erario la stessa somma in termini di credito IVA.

In caso contrario, il cedente/prestatore subirebbe la perdita sul credito senza poter recuperare l'imposta già versata all'erario.

Si ipotizzi il caso del cessionario/committente imprenditore che abbia maturato, nell'anno T, un debito di Euro 120,00 (imponibile 100,00 + IVA 20,00) nei confronti del cedente/prestatore e che abbia da quest'ultimo ricevuto nell'anno T+1 una nota di credito oltre l'anno (fuori campo IVA) di Euro 100,00 (per la sola componente dell'imponibile).

Nell'eventualità che detto imprenditore non corrisponda al cedente/prestatore la quota dell'IVA, oltre che conseguire il provento per il costo di esercizi precedenti venuto meno, conseguirebbe l'ulteriore vantaggio del provento per l'IVA inizialmente portata in detrazione..

Va segnalato, in conclusione, che specifica deroga al decorso temporale dell'anno è prevista per operazioni effettuate nei confronti dello Stato, o di altri enti pubblici, per le quali il cedente/prestatore, pur emettendo la fattura al verificarsi di uno degli eventi previsti dall'art. 6, del DPR 633/72, ha optato per il differimento del versamento dell'imposta all'atto del pagamento del corrispettivo.

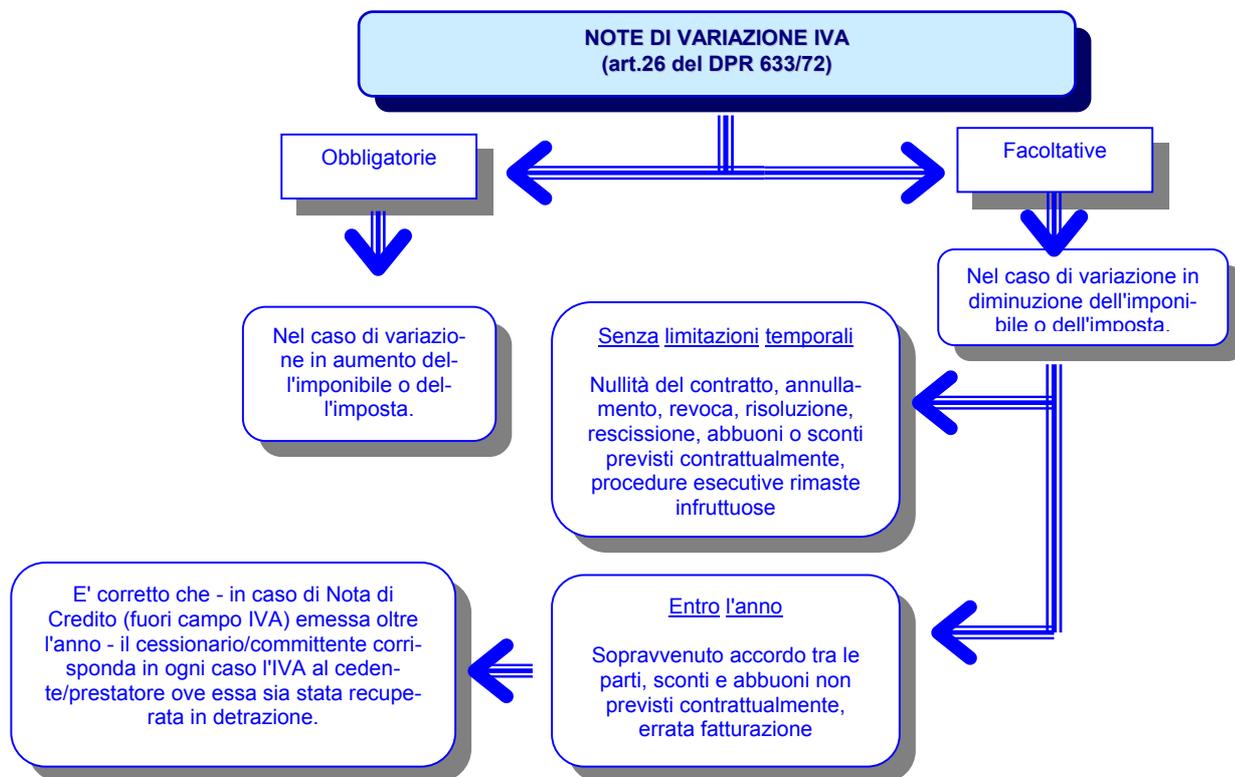
Infatti, l'Agenzia delle Entrate - con la Risoluzione 5 marzo 2002, n.75/E - ha chiarito che il cedente/prestatore ha la possibilità di operare le variazioni in diminuzione di cui al richiamato art. 26, "*a prescindere dal tempo trascorso tra l'effettuazione dell'operazione imponibile e il momento in cui viene accertata l'inesigibilità (totale o parziale) del corrispettivo dovuto*".

Viceversa, qualora il cedente abbia optato per l'esigibilità immediata dell'imposta (evidenziando la scelta in calce alla fattura), eventuali successive variazioni in diminuzione correlate con le fattispecie indicate nel richiamato art.26, potranno essere effettuate entro il termine annuale ivi previsto.

IL COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.commercialistatelematico.com>

# Il Commercialista Telematico



Roma, luglio 2003