

CONTABILITÀ

Gli aspetti contabili dell'Iva ad esigibilità differita

di Viviana Grippo

Si è fatto, in questo periodo, un ampio parlare dei **rapporti tra imprese e Pubblica Amministrazione**, laddove quest'ultima rivesta il ruolo di cliente. L'introduzione, infatti dello split payment, in alternativa agli altri meccanismi di liquidazione dell'Iva nei rapporti commerciali con la Pubblica Amministrazione, ha ridato appeal ad un argomento spesso trascurato.

Si vuole in questo intervento tornare sulla fatturazione delle operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi nei confronti dell'ente pubblico, volendo però, dal punto di vista contabile, soffermarsi solo sulla **registrazione dell'Iva ad esigibilità differita**.

Come abbiamo già avuto modo di dire in passato, il differimento nell'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto costituisce il regime naturale applicato in caso di rapporti commerciali con la Amministrazione Pubblica, fatta salva la possibilità, da parte del cedente/prestatore, di assoggettare l'operazione ad esigibilità immediata (ordinaria) con apposita scelta da esplicitarsi nel corpo della fattura.

Il riferimento normativo è rappresentato dall'**art. 6, comma 5, D.P.R. n. 633/1972** nel quale si afferma che: “*per le cessioni di beni e le prestazioni 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, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salvo la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo*” (esigibilità ricondotta al momento in cui le operazioni si considerano effettuate). Ne deriva quindi che ogni volta che un imprenditore agisca nell'ambito della sua attività verso un ente dello Stato, come sopra individuato, occorre separare il momento dell'effettuazione della operazione dal momento della **esigibilità dell'imposta** (momenti che normalmente coincidono). E' anche chiaro, dall'ultimo inciso dell'articolo richiamato, che all'imprenditore resta la possibilità di derogare a tale differimento e di applicare la esigibilità ordinaria. Occorre in tal caso esprimere tale volontà direttamente nella fattura emessa in relazione al bene ceduto o al servizio prestato inserendo la dizione: “*Iva ad esigibilità immediata*”. Anche la stessa Amministrazione finanziaria è intervenuta sull'argomento precisando, con la

C.M. n. 328/E/1997, che ai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti della Pubblica amministrazione, appositamente individuati dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, è concessa la facoltà di non avvalersi del rinvio dell'esigibilità dell'imposta e di trattare, quindi, le operazioni stesse alla stregua di quelle ordinarie. La Circolare ha aggiunto, poi, che, in questo caso, è

indispensabile

che il cedente/prestatore manifesti tale volontà apponendo sulla fattura l'annotazione di cui abbiamo detto, permettendo in tal modo all'acquirente/committente di operare subito la detrazione dell'imposta. La Circolare vieta di fatto la ordinaria esigibilità dell'imposta nei casi in cui tale indicazione non fosse riportata nel documento di fatturazione. Fortunatamente poco tempo fa, sull'argomento è intervenuta la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 27597/2013**, stabilendo che l'adozione del regime di esigibilità ordinaria dell'Iva da parte dell'imprenditore che effettua operazioni nei confronti di soggetti pubblici, può desumersi dal suo comportamento concludente, anche se nelle fatture non è stata riportata la dicitura. Veniamo alle scritture contabili in caso di Iva ad esigibilità differita.

Sostanzialmente, la scrittura contabile si differenzia dalla registrazione di una **fattura di vendita "usuale"** solo per l'uso del conto "*Iva sospesa su vendite*", che aiuta a tenere in memoria il fatto che esiste un'Iva da versare in sede di incasso fattura.

In termini pratici, al momento della emissione della fattura, dovremo registrare la nascita del credito verso il cliente Pubblica Amministrazione, il ricavo di vendita e l'importo dell'Iva a esigibilità differita:

Cliente X ente pubblico (sp)	a	Diversi	7.320,00
	a	Ricavi di vendita (ce)	6.000,00
	a	Iva sospesa sulle vendite (sp)	1.320,00

Al **momento dell'incasso del corrispettivo** si rileverà la chiusura del credito verso il cliente:

Banca c/c (sp)	a	Cliente X ente pubblico (sp)	7.320,00
----------------	---	------------------------------	----------

Avvenuto il pagamento sarà obbligatorio rendere esigibile l'imposta e rilevare tale evento come segue:

Iva sospesa sulle vendite (sp)	a	Iva a debito (sp)	1.320,00
--------------------------------	---	-------------------	----------

Va ricordato nuovamente, a questo punto, che, pur se derogabile, il regime dell'Iva differita è il **regime naturale** nei rapporti di cessione di beni o prestazione di servizi nei confronti della Pubblica Amministrazione (la ratio è sempre quella di permettere all'imprenditore di non anticipare l'Iva su cessioni/prestazioni il cui pagamento avverrà a scadenze molto più lontane rispetto alla pratica commerciale) ma che esso non costituisce la “unica e prima” normativa da applicare in caso di vendita allo Stato. Relativamente a tali operazioni, di fatto, si potrà determinare l'applicazione di una delle seguenti tre discipline:

1. reverse charge, art.17 del D.P.R. n. 633/1972,
2. split payment, art.17-ter del D.P.R. n. 633/1972,
3. esigibilità differita, di cui al presente contributo (art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972).

Quindi, nel caso in cui ci si trovi di fronte ad una cessione o prestazione verso un ente dello Stato, è opportuno domandarsi **quale dei tre istituti vada applicato**: *in primis* occorre chiedersi se l'operazione effettuata ammette l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in caso contrario, chiedersi se per essa risulti applicabile il meccanismo dello split payment e, solo in caso contrario, ricorrere all'esigibilità differita, ovvero alla sua disapplicazione per scelta.