

IVA

Revoca della dichiarazione di intento e fattura differita

di **Fabio Landuzzi**

La **fattura**, in linea di principio, deve essere **emessa entro le ore 24:00** dello **stesso giorno in cui viene effettuata l'operazione**, salvo le deroghe previste dalla normativa.

In merito alle **cessioni di beni**, come noto, il **differimento della fatturazione** può avvenire sulla base di un **DDT** (Documento Di Trasporto) o di un **altro documento idoneo**; in questo caso, la fattura può essere emessa **entro il 15° giorno** del mese successivo a quello della consegna o spedizione del bene, riportando nel documento gli **estremi del DDT**, o di altro documento equipollente. Il tutto, sempre che **anteriamente alla emissione del DDT** non intervenga il **pagamento**, totale o parziale, del corrispettivo, in quanto in questo caso il cedente, entro lo **stesso giorno dell'incasso**, deve emettere la relativa fattura.

Ma è un dato di fatto che la facoltà, che sottende una *ratio* di **semplificazione** amministrativa, di emettere **fattura differita** per talune operazioni (cessioni di beni ed anche prestazioni di servizi), **non muta il momento di esigibilità dell'imposta** il quale coincide sempre con quello di **effettuazione dell'operazione**, e non con quello della emissione della fattura ([articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972](#)).

In questo contesto, se il **cessionario esportatore abituale** si avvale del plafond e comunica al cedente, anteriormente alla effettuazione della operazione, la **dichiarazione di intento** assolvendo ai rispettivi obblighi normativi e procedurali, l'operazione sarà regolarmente fatturata in **regime di non imponibilità** ex [articolo 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#).

È perciò in corrispondenza del **momento di effettuazione** Iva dell'operazione che **si cristallizza il consumo del plafond**, come pure, nel caso delle operazioni imponibili, è in questo momento che si determina – ad esempio – **l'aliquota Iva applicabile**, tanto che, ove nel periodo intercorrente fra tale momento e quello di emissione della fattura differita intervenisse una modifica normativa dell'aliquota Iva, questa **non avrebbe effetti** sull'operazione già effettuata, benché la relativa fattura fosse appunto emessa in una data successiva.

Ha destato perciò molte perplessità in dottrina l'arresto con cui la **Corte di Cassazione** – [sentenza n. 5174 del 17.01.2017](#) – ha ritenuto che se fra la **data di effettuazione dell'operazione** (quindi, in caso di cessione di beni mobili, la data della consegna o spedizione) e la **data di emissione della fattura differita**, interviene la **revoca** da parte del cessionario della **dichiarazione di intento** trasmessa al cedente prima della data di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione, per le cessioni di beni mobili), quest'ultima deve essere documentata con **fattura assoggettata ad Iva** in luogo del regime di non imponibilità ex [articolo 8, lett. c\)](#).

[D.P.R. 633/1972.](#)

Le argomentazioni che hanno indotto gli Ermellini a questa conclusione appaiono in verità non molto chiare nella **parte motiva della sentenza**, ove sono riportati alcuni passaggi sui contenuti dei quali in dottrina si è dissentito:

- si legge che nel momento in cui la dichiarazione di intento viene revocata, il suo **effetto esonerativo cessa immediatamente** dal momento in cui **la revoca è portata a conoscenza del cedente**; quindi, ogni qualvolta la fattura sia emessa in data successiva a questo fatto, essa non potrebbe che essere **soggetta ad Iva**;
- ciò, essenzialmente, perché secondo il ragionamento dei giudici di Cassazione la **regola generale** del tributo sarebbe l'**imponibilità delle operazioni**, così che il venire meno di una delle condizioni che legittimano la non imponibilità, in qualunque momento anteriore alla emissione della fattura, comporterebbe la **riattivazione della regola generale** dell'assoggettamento ad Iva;
- infine, e qui le **perplexità** aumentano, viene detto che se la **revoca** interviene **dopo l'emissione della fattura**, deve essere comunque emessa una **nota di variazione** ex [articolo 26 D.P.R. 633/1972.](#)

Quest'ultima soluzione, come premesso, **non è convincente**.

La **revoca della dichiarazione di intento non può** infatti **ripristinare con effetto retroattivo** il regime Iva di una operazione che ha già avuto il suo **momento di effettuazione**, pena l'esposizione di tutto il sistema alla semplice e volatile **volontà o convenienza** degli operatori, con buona pace di quella **certezza e stabilità** su cui invece il sistema normativo Iva vorrebbe basarsi.

Naturalmente, ove la revoca postuma fosse motivata da uno **splafonamento** del cessionario, si dovrebbero attivare i **rimedi** già noti nella prassi, ma senza perciò dover derogare, a sistema, al principio generale della cristallizzazione del regime Iva dell'operazione alla data in cui si realizza il suo **momento di effettuazione**.

Seminario di specializzazione
**LA STABILE ORGANIZZAZIONE E
GLI SVILUPPI DI PRASSI E GIURISPRUDENZIALI**

Bologna Milano Treviso Verona