



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

tel. 0721.1792309 - cell. 328 3893557

paolo.nazzaro@live.com paolo.nazzaro@pec.it

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 4 del 29.03.2024

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA - fatturazione elettronica ed esterometro: disponibile la nuova guida delle entrate.....	pag. 2
IVA - fatturazione elettronica: modificate le regole tecniche.....	pag. 2
IVA - Lipe: cambia il modello.....	pag. 3
IVA - dichiarazione annuale IVA: novità del modello 2024.....	pag. 3
IVA - maggiore Iva versata: modalità di rimborso.....	pag. 3
IVA - note di credito: emissione preclusa al cessionario/committente.....	pag. 3
IVA - raggruppamento temporaneo di professionisti: obblighi di fatturazione.....	pag. 4
IVA e Registro - cessione di alloggi sociali: regimi Iva e registro applicabili.....	pag. 4
IRPEF - riforma IRPEF 2024, le istruzioni delle Entrate.....	pag. 4

FOCUS

Servizi rilevanti ai fini IVA: quando sorge l'obbligo di fatturazione.....	pag. 5
--	--------

IVA - Fatturazione elettronica ed esterometro: disponibile la nuova guida delle entrate

Rif.: Guida agenzia delle Entrate 5 marzo 2024

Nella sezione del proprio sito, dedicata alla fattura elettronica e ai corrispettivi telematici, l'agenzia delle Entrate ha diffuso la nuova "Guida alla compilazione della fattura elettronica e dell'esterometro". Tra le **novità** contenute nel documento si segnalano le seguenti: 1) **rettifiche in aumento o diminuzione**. Viene ampliata la possibilità di rettificare, in diminuzione o in aumento, un precedente documento trasmesso con le tipologie Tipo documento TD20 (autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture), TD21 (autofattura per splafonamento), TD22 (estrazione beni da deposito Iva), TD23 (estrazione beni da deposito Iva con versamento del tributo), TD26 (cessione di beni ammortizzabili e passaggi interni), TD28 (acquisti da San Marino con fattura cartacea e comunicazione delle fattispecie di cui all'articolo 6, comma 9-bis1, Dlgs 471/1997 - applicazione dell'Iva in fattura da parte del cedente/prestatore estero per operazioni in regime di reverse charge);

2) **reverse charge**. Viene previsto che, per rettificare una comunicazione con codice Tipo documento TD16 (integrazione fattura reverse charge interno), il cessionario trasmetta un documento della medesima tipologia del documento già trasmesso con lo stesso codice TD16, indicando gli importi con segno positivo o negativo a seconda del tipo di errore che si vuole correggere;

3) **esterometro**. Si prevede che, per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2022, la rettifica di una comunicazione precedentemente inviata venga trasmessa con un documento della medesima tipologia di quello già trasmesso al SdI (TD17, TD18 e TD19), indicando gli importi con segno positivo o negativo a seconda del tipo di errore che si vuole correggere;

4) **regolarizzazione del regime di inversione contabile**. Viene previsto che, per regolarizzare un'operazione in reverse charge nel caso di omessa fattura del cedente/prestatore o di ricezione di una fattura irregolare, il cessionario/committente debba: a) emettere una fattura ai sensi dell'articolo 21, Dpr 633/1972 o provvedere alla sua regolarizzazione; b) assolvere l'imposta mediante inversione contabile; c) trasmettere al SdI un Tipo documento TD20, indicando l'imponibile e il sottocodice della Natura N6 relativo al tipo di operazione cui si riferisce l'autofattura e poi un tipo documento TD16 con l'indicazione della relativa imposta;

5) **plafond, estrazione depositi e agricoltori**. Viene precisata la modalità di compilazione del campo «Altri dati gestionali» nei casi di: a) regolarizzazione plafond; b) estrazione beni da deposito Iva; c) agricoltori.

IVA - Fatturazione elettronica: modificate le regole tecniche

Rif.: Provvedimento agenzia delle Entrate 8 marzo 2024

Vengono **modificate le regole di trasmissione e di ricezione delle fatture elettroniche**, inviate tramite il Sistema di Interscambio-SdI (comma 3 dell'articolo 1, Dlgs 127/2015), contenute nel Provvedimento agenzia delle Entrate 24 novembre 2022, n. 433608, nonché quelle di trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere (comma 3-bis del menzionato Dlgs). **Le nuove disposizioni entrano in vigore dal 20 marzo 2024.**

L'aggiornamento del precedente provvedimento assolve all'esigenza di recepire le novità normative contenute nell'articolo 4-quinquies, comma 4, DI 145/2023 il quale ha **soppresso l'obbligo**, a carico **del consumatore finale**, di inoltrare un'espressa **richiesta di adesione al servizio di consultazione** e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici. Con questa previsione tutti i contribuenti, sia operatori economici sia persone fisiche, come pure soggetti non titolari di partita Iva diversi dalle persone fisiche, possono avvalersi del servizio di **consultazione** e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici, **senza più la necessità di sottoscrivere un accordo di adesione con l'agenzia delle Entrate**.

Grazie a questa semplificazione, quindi, sarà possibile consultare le proprie fatture elettroniche che rientrano in questo arco temporale e non solo quelle registrate dall'agenzia successivamente alla data di adesione. A seguito di ciò i consumatori finali, al pari degli operatori economici, possono consultare i dati delle fatture fino al 31 dicembre 2021 (secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del SdI) e fino all'ottavo anno successivo a quello di presentazione delle fatture (dati conservati dall'agenzia anche oltre detto termine e precisamente fino alla definizione di eventuali giudizi, secondo quanto disposto dall'articolo 1, comma 5-bis, Dlgs 127/2015). Essi, però, diversamente dagli operatori economici, possono effettuare la consultazione solo personalmente, senza possibilità di delegare un intermediario.

Si ricorda che i «dati fattura» consultabili consistono in un riepilogo dei dati fiscalmente rilevanti della fattura, ad eccezione di quelli relativi a natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione di cui al comma 2, lettera g) dell'articolo 21, Dpr 33/1972. Infine:- è venuto meno l'obbligo di indicare il codice convenzionale «0000000» per le fatture emesse verso i soggetti in regime di vantaggio o in regime forfetario, posto che anche per loro dal 2024 è previsto l'obbligo generalizzato di emissione delle fatture elettroniche. Detti soggetti, quindi, potranno dotarsi di un indirizzo telematico (Pec o Codice destinatario) da comunicare al cedente o prestatore;- viene esteso ai soggetti non titolari di partita Iva, diversi dalle persone fisiche (ad esempio, gli enti non commerciali), come pure ai soggetti in regime di vantaggio o in regime forfetario, il servizio di registrazione dell'indirizzo telematico di consegna delle fatture elettroniche. Tale servizio, già attivo per i titolari di partita Iva, consente la registrazione dell'indirizzo telematico presso il quale intendono ricevere le proprie fatture, indipendentemente dalle opzioni di compilazione del campo «CodiceDestinatario».

IVA - Lipe: cambia il modello

Rif.: Provvedimento agenzia delle Entrate 14 marzo 2024

Vengono **modificate le informazioni** da inserire nella **comunicazione dei dati delle Lipe** (Liquidazioni periodiche) ai fini Iva (sia mensili che trimestrali), di cui all'articolo 21-bis, DI 31 maggio 2010, n. 78.

Le modifiche, apportate al Provvedimento agenzia delle Entrate 27 marzo 2017, come modificato dal Provvedimento agenzia delle Entrate 21 marzo 2018, discendono dalle disposizioni contenute nell'articolo 9, D.Lgs. n. 1/2024 (Decreto Adempimenti), che ha fissato in 100 euro (in luogo dei precedenti 25,82 euro) la **soglia minima per il versamento dell'Iva periodica** (articolo 1, comma 4, Dpr 100/1998; articolo 7, comma 1, lettera a), Dpr 542/1999).

Si ricorda che, secondo la novella legislativa, se l'importo dovuto non supera la soglia di 100 euro il versamento dev'essere effettuato insieme a quello della liquidazione successiva, e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno.

Sono, inoltre, apportate lievi modifiche per adeguare il modello, le istruzioni e le relative specifiche tecniche alla normativa vigente, come:

- a) la sostituzione dell'informativa sul trattamento dei dati personali;
- b) nel modello è stata indicata la nuova dicitura del rigo VP10, ossia «Versamenti auto F24 elementi identificativi»;
- c) nelle istruzioni la descrizione del rigo VP10 (Versamenti auto Ue), relativo all'imposta sulle prime cessioni interne di auto acquistate in ambito Ue, è sostituita con «Versamenti auto F24 elementi identificativi» (DI 262/2006); d) l'eliminazione nel paragrafo «Eventi eccezionali» delle istruzioni, del codice 2, destinato alle federazioni, associazioni e società sportive, legittimate alla sospensione dei versamenti in base alle disposizioni normative adottate a seguito di calamità o eventi eccezionali.

IVA - dichiarazione annuale IVA: novità del modello 2024

Rif.: Circolare Assonime 21 febbraio 2024, n. 3

Si evidenzia che l'unica novità del Modello Iva 2024 che può interessare gli enti locali è al rigo VF34 (rigo di calcolo del pro-rata), nel quale viene soppresso il campo 9 (operazioni esenti ex L. 178/20) con ri-numerazione del campo successivo.

Nessuna delle altre novità introdotte nel modello IVA 2024 interessa gli enti locali.

Nel documento Assonime vengono illustrate le principali peculiarità del modello dichiarativo relativo all'anno 2023 (modello IVA2024). Ad esempio, il modello tiene conto delle disposizioni previste nel Dlgs 8 gennaio 2024, n. 1 (Decreto Adempimenti) in tema di **innalzamento da 25,82 a 100 euro della soglia minima di versamento periodico** (mensile o trimestrale). Si ricorda che il versamento rinviato nell'anno, fino al raggiungimento dell'anzidetta soglia, va comunque eseguito entro il 16 dicembre dello stesso anno (articolo 7, comma 1, Dpr 542/1999 e articolo 1, comma 4, Dpr 100/1998, rispettivamente, per i soggetti con periodicità di versamento trimestrali e mensili). Inoltre, il **saldo Iva** dell'anno **può essere versato in rate** (massimo 10) – con l'aggiunta degli interessi dello 0,33% mensili a partire dalla seconda rata – fino al 16 dicembre (articolo 20, Dlgs 241/1997).

IVA - maggiore Iva versata: modalità di rimborso

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 11 marzo 2024, n. 66

L'istante (società A) è una società che, nel periodo 2016 e 2017, si è avvalsa di un'altra impresa (società B) per gestire – tramite un contratto di appalto – alcuni servizi di logistica e di facchinaggio.

A seguito di un controllo dell'agenzia delle Entrate, il rapporto è stato riclassificato come contratto di somministrazione lavoro (e non come contratto di appalto per servizi), per cui – relativamente alle fatture emesse da B ad A **l'Iva non era dovuta** e, quindi, non era detraibile dal committente.

L'istante chiede quale procedura debba adottare per recuperare la maggior Iva versata, tenendo conto che il prestatore, nel frattempo, è stato sottoposto a procedura fallimentare. In particolare, chiede se sia corretto presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, Dpr 633/1972.

L'agenzia non concorda su questa tesi, in quanto – alla luce della giurisprudenza (Cassazione 14838/2023 e Corte di Giustizia Ue, causa C-35/05) – la richiesta di rimborso può essere effettuata solo dal soggetto obbligato al pagamento dell'imposta (nel caso, la società B) entro il termine di decadenza di due anni. L'istante, invece, al fine di recuperare quanto indebitamente corrisposto, può ricorrere all'insinuazione (ancorché tardiva) al passivo fallimentare, non potendo ricorrere ad alcun istituto contemplato dalla norma Iva.

IVA - note di credito: emissione preclusa al cessionario/committente

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 2 febbraio 2024, n. 29

La facoltà di **emissione di note di variazione in diminuzione** di cui all'articolo 26, Dpr 633/1972 **spetta al solo cedente/prestatore** (al verificarsi di specifici presupposti), mentre è normativamente preclusa al cessionario/committente (cfr. comma 2 della stessa norma); quest'ultimo non può rettificare autonomamente la fattura emessa.

Resta, tuttavia, ferma la possibilità per il cessionario/committente di presentare la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta entro il termine di due anni dalla data del versamento della stessa, come stabilito dall'articolo 30-ter, Dpr 633/1972.

Nel caso di specie, per individuare il termine di due anni va considerato quale momento iniziale di decorrenza la richiesta di chiusura della procedura concorsuale che ha colpito il cedente/prestatore, limitatamente all'imposta non recuperata nel corso della medesima procedura.

IVA - raggruppamento temporaneo di professionisti: obblighi di fatturazione

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 21 febbraio 2024, n. 47

Se il **Raggruppamento temporaneo di professionisti (RTP)**, analogamente all'ATI, assume **funzione esterna** (assumendo quindi una soggettività giuridica), **gli obblighi** di fatturazione devono essere **assolti dalla capofila**, mentre i singoli partner rilevano come autonomi soggetti di diritto (risoluzione 16 giugno 2008, n. 246/E). Questi ultimi, quindi, saranno tenuti ad emettere la propria fattura nei confronti della capofila per i lavori di competenza effettuati (Principio di diritto, agenzia delle Entrate 17/2018). Un elemento decisivo perché venga a determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'Ati è il fatto che i partner si comportino, nell'esecuzione dei lavori affidati dal committente, in modo unitario e indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso sia nei confronti dei terzi, perdendo così la propria autonomia gestionale nei rapporti giuridici posti in essere (risoluzione 13 luglio 2007, n. 172/E). Non ha, invece, rilievo la circostanza che l'opera da eseguire abbia il carattere dell'indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare una ripartizione, anche in forma percentuale, dell'opera con modalità contabili e tecniche.

Se, invece, il Raggruppamento **non** dà vita ad un **autonomo soggetto di diritto**, esso risulta essere, dal punto di vista civilistico e fiscale, **trasparente**.

Nel caso di specie, visto che il Raggruppamento non ha funzione esterna (è assente la soggettività giuridica), come attestato dal fatto che alla mandataria è stata conferita una procura speciale con rappresentanza (gli effetti giuridici ricadono direttamente sul mandante), si possono verificare le seguenti due soluzioni alternative:

- a) i singoli partner emettono la propria fattura nei confronti del committente;
- b) la capofila emette fattura in nome e per conto dei partner, come ammesso dall'articolo 21, comma 1, Dpr 633/1972 ed evidenziando tale ruolo (ai sensi del comma 2, lettera n) del medesimo articolo 21). Una volta assolti correttamente gli obblighi di fatturazione, non vi sono impedimenti a che il pagamento venga eseguito direttamente alla capofila mandataria per conto delle singole mandanti.

IVA e Registro - cessione di alloggi sociali: regimi Iva e registro applicabili

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 5 marzo 2024, n. 60

Oggetto di analisi è il trattamento fiscale, agli effetti dell'Iva e dell'imposta di registro, applicabile alle operazioni di:

- cessione di determinati alloggi definiti «sociali», effettuate nei confronti di un Comune;
- locazione dei medesimi alloggi rese dallo stesso Comune.

L'agenzia precisa che:

- in riferimento al regime applicabile ai fabbricati acquistati dal Comune, l'articolo 10, comma 1, numero 8-bis), Dpr 633/1972 prevede un **regime naturale di esenzione Iva per le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali**, come definiti dal Dm 22 aprile 2008, fatta salva la possibilità per il cedente di optare in atto per il regime di imposizione Iva. In tal caso non potrà essere applicata l'aliquota del 4% per l'acquisto della «prima casa», giacché il Comune non è una persona fisica, bensì sarà applicabile quella del 10%, come previsto dal numero 127-undecies, della Tabella A, Parte III, allegata al Dpr 633/1972.

- in virtù del principio di alternatività Iva/registo, per le cessioni di beni soggette a Iva si applica l'imposta di registro in misura fissa, salvo deroghe espresse;

- poiché il Comune svolge una mera attività di locazione di alloggi sociali, non utilizzati nell'ambito di un'attività ricettiva, opera il regime di esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, numero 8), Dpr 633/1972, fatto salvo il caso di opzione per l'imponibilità, sempre con aliquota del 10%, ai sensi del numero 127 duodevices, della Tabella A, Parte III, mentre l'esercizio del diritto alla detrazione, per gli immobili abitativi, risulta precluso ai sensi dell'articolo 19-ter, lettera i), Dpr 633/1972.

Infine, con riferimento agli acquisti di altri beni e servizi, effettuati per l'attività di locazione, ai sensi dell'articolo 19-ter, Dpr 633/1972 per gli enti che non svolgono in via prevalente attività commerciale, è ammessa in detrazione, con le relative limitazioni, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali.

IRPEF - Riforma IRPEF 2024, le istruzioni delle Entrate

Rif.: Circolare Agenzia delle entrate 6 febbraio 2024, n. 2/E

L'agenzia delle Entrate, con la circolare n. 2/E/2024, ha illustrato le novità del Dlgs 216/2023 di attuazione del primo modulo di riforma Irpef, in base a quanto disposto dalla legge 111/2023, recante la delega al Governo per la riforma fiscale. In particolare, si tratta della rimodulazione di aliquote e scaglioni di reddito, della modifica delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilato e, più in generale, della revisione della disciplina delle detrazioni fiscali e del trattamento integrativo.

L'articolo 1, comma 1 del Dlgs 216/2023 introduce per il solo 2024 rilevanti novità in materia di Irpef, disponendo l'applicazione di nuove aliquote e scaglioni di reddito in sede di determinazione dell'imposta lorda. In particolare, ai fini della determinazione dell'Irpef lorda, si dovranno applicare le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) 23% per i redditi fino a 28.000 euro;
- b) 35% per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro (l'imposta dovuta è pari a euro 6.440 + 35% sul reddito che supera 28.000 e fino a 50.000);
- c) 43% per i redditi che superano 50.000 euro (l'imposta dovuta è pari ad euro 14.140 + 43% sul reddito che supera 50.000).

Servizi rilevanti ai fini IVA: quando sorge l'obbligo di fatturazione

Rif.: Norma di comportamento Aidc 7 dicembre 2023, n. 223

Le prestazioni di servizi sono rilevanti ai fini Iva in due distinti momenti temporali, rispettivamente, quando si realizza il fatto generatore e quando diventa esigibile l'imposta. Così si è espressa l'Associazione italiana dottori di commercialisti, con la norma di comportamento n. 223/2023. Per le prestazioni di servizi sorge l'obbligo di emettere la fattura quando per l'Erario l'imposta diventa esigibile e, quindi, in generale, all'atto del pagamento del corrispettivo.

Fatto generatore, esigibilità iva e fatturazione dei servizi: L'Associazione italiana dottori commercialisti, con la Norma di comportamento 7 dicembre 2023, n. 223, ha fatto chiarezza sull'inquadramento corretto del **momento** in cui assumono **rilevanza le prestazioni di servizi ai fini Iva** di cui all'articolo 3 del Decreto Iva.

Secondo quanto ha specificato l'Aidc, due sono i momenti temporali cruciali e ben differenziati tra loro in cui le prestazioni di servizi sono determinanti per riscontrare la ricorrenza dei presupposti dell'imposta (oggettivo, soggettivo e territoriale):

- a) il momento in cui si realizzano i presupposti di applicazione del tributo (cd. **fatto generatore**), che rappresentano la condizione necessaria per condurre all'esigibilità dell'imposta;
- b) il momento nel quale l'imposta diventa esigibile (cd. **esigibilità dell'imposta**), anche se il pagamento è differito nel tempo, nel quale l'Erario matura il diritto di pretendere il pagamento del tributo e scatta l'obbligo di emissione della fattura.

L'Iva sui servizi diviene esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo della prestazione, salvo alcune deroghe espressamente individuate dal legislatore.

In particolare, la Norma dell'Aidc esamina analiticamente e in modo logico innanzitutto la normativa comunitaria e poi la normativa nazionale in materia.

Rilevanza iva delle prestazioni di servizi secondo la normativa comunitaria: Si deve all'articolo 62 della Direttiva 28.11.2006, n. 112, la **definizione esplicita del fatto generatore e dell'esigibilità dell'Iva**.

Secondo le regole generali, da un lato, il fatto generatore rappresenta l'evento attraverso il quale si concretizzano le condizioni di legge necessarie per rendere esigibile l'imposta e, dall'altro lato, l'esigibilità costituisce il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge a partire dal momento in cui il debitore assolve l'imposta, fermo restando che il pagamento può essere dilazionato nel tempo.

In deroga a tali norme, gli Stati membri possono prevedere che l'imposta sia esigibile in altri momenti, secondo il disposto dell'articolo 66 della Direttiva 2006/112/CE:

- › non oltre la data di emissione della fattura;
- › al più tardi al momento dell'incasso del prezzo;
- › qualora la fattura non sia stata emessa o venga emessa tardivamente, entro un termine determinato non posteriore alla data di scadenza del termine di emissione della fattura imposto dagli Stati membri ex articolo 222, comma 2, della Direttiva già citata, e coincidente con il **quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta** (oppure, se lo Stato membro non ha imposto tale data di scadenza, entro un tempo determinato a partire dalla data in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta).

Rilevanza iva delle prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 6 del DPR 633/1972: Nel Decreto Iva, il **fatto generatore** trova una definizione solamente indiretta tramite i disposti dell'articolo 1 e seguenti.

Vale il criterio generale di effettuazione delle operazioni, dal momento che, stando all'articolo 6, comma 5, le imposte relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi diventano esigibili nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate.

Nello specifico, le prestazioni di servizi si considerano effettuate **all'atto del pagamento del corrispettivo**.

Si segnala che l'Italia, in effetti, ha scelto di applicare il regime derogatorio, come consentito dall'articolo 66 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Il pagamento del corrispettivo identifica il momento di esigibilità, non il momento in cui si realizza il fatto generatore, come ha confermato un orientamento della Suprema Corte (tra le altre, Cass., sentenza 1° aprile 2021, n. 9064), secondo la quale l'esigibilità, rispetto al fatto generatore, è posticipata al momento in cui avviene il pagamento.

Infatti, secondo l'Aidc, il comma 5 dell'articolo 6 va inteso in senso letterale, sistemico e coerente con la norma comunitaria nel senso che l'Iva si rende esigibile in un determinato momento, che, in base al principio generale, coincide con il momento in cui ha luogo il pagamento del corrispettivo.

Necessità di una distinzione tra fatto generatore ed esigibilità dell'imposta: Secondo la Norma dell'Aidc, **non** può esserci alcuna possibile **assimilazione**, o **confusione**, tra il momento in cui l'operazione si considera effettuata ai fini dell'esigibilità e il momento in cui si realizza il fatto generatore, né in sede di individuazione del momento dell'esecuzione della prestazione né nella fase di emissione, anche anticipata, della fattura.

Per l'Aidc occorre distinguere il momento in cui si verifica l'esecuzione materiale della prestazione (cd. fatto generatore) da quello in cui l'imposta diventa esigibile per l'Erario.

Quest'ultimo momento individua quando avviene l'esecuzione della prestazione (articolo 6, comma 5, del Decreto Iva).

Una diretta conseguenza di tale chiara differenziazione è rappresentata dalla disciplina applicabile in occasione del passaggio di un contribuente dal regime Iva ordinario al regime Iva forfetario: ai sensi dell'articolo 1, comma 62, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, nell'ultima liquidazione periodica dell'anno in cui si applica il regime ordinario dev'essere conteggiata anche l'Iva a debito relativa alle operazioni per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità ai fini del tributo di cui all'articolo 6, comma 5, del Dpr 633/1972.

Infatti, a seguito della distinta sussistenza del fatto generatore in costanza di applicazione del regime Iva, occorre versare l'Iva dovuta quando il soggetto sta per uscire dal regime Iva ordinario per accedere a quello forfetario.

Se il fatto generatore si realizzasse al momento dell'incasso e la riscossione dovesse avvenire durante l'applicazione del regime forfetario, l'operazione sarebbe esclusa da Iva, a prescindere la circostanza che l'esecuzione materiale si verifichi in costanza di applicazione del regime Iva ordinario. Proprio perché il fatto generatore si realizza nel momento dell'esecuzione materiale della prestazione, il contribuente che transita al regime in franchigia di Iva subisce l'esigibilità anticipata così come prevede l'articolo 6.

Insorgenza dell'obbligo di emissione anticipata della fattura: Secondo le regole ordinarie, in caso di emissione anticipata della fattura o di pagamento, anche parziale, del corrispettivo, l'Iva è esigibile alla data dell'emissione della fattura o a quella del pagamento, entro i limiti dell'importo fatturato o pagato (articolo 6, comma 4, del Dpr 633/1972). L'eventuale pagamento anticipato, anche parziale, del corrispettivo rispetto all'ultimazione del servizio o alla data di maturazione del corrispettivo, costituisce, in ogni caso, momento di effettuazione della prestazione limitatamente all'importo pagato. Conseguentemente, al momento dell'incasso o del pagamento di ciascun acconto, il prestatore o il committente nazionale deve adempiere agli obblighi contabili normativamente previsti.

Deroghe ex articoli 3, comma 3, e 6, commi 3 e 4, del DPR 633/1972: Si premette che i criteri in deroga disposti dall'articolo 6, comma 6, del Dpr 633/1972, sanciscono che l'Iva diviene esigibile al realizzarsi del fatto generatore ovvero nel momento di maturazione del corrispettivo solo con riferimento ad alcuni casi particolari espressamente previsti dal legislatore di seguito riportati:

1) le **operazioni gratuite in autoconsumo** di cui all'articolo 3, comma 3, periodo 1, del Dpr 633/1972;

2) le **prestazioni** di servizi descritte nell'articolo 7-ter del Dpr 633/1972, **rese da un soggetto passivo non stabilito in Italia** a un soggetto passivo ivi stabilito ovvero rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo che non è ivi stabilito.

Quanto alle prestazioni di cui al punto 1), il momento in cui si realizza l'esigibilità è quello in cui le prestazioni sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Viceversa, per quelle di cui al punto 2), in cui interviene un soggetto non residente, il momento in cui si realizza l'esigibilità è quello in cui le prestazioni sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi, fermo restando che l'esigibilità è anticipata alla data dell'eventuale pagamento, anche parziale, del corrispettivo in via anticipata (se si tratta di prestazioni effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime).

L'eterogeneità dei criteri utilizzati per identificare i momenti di esigibilità dell'Iva, a seconda della tipologia e delle caratteristiche della prestazione effettuata, esclude che il criterio dell'esigibilità correlata al servizio ultimato o reso possa essere applicato a casi diversi da quelli specificamente indicati dal legislatore. Si osserva, da ultimo, che i criteri di realizzo del fatto generatore e di maturazione del corrispettivo non sono criteri residuali applicabili al caso generale, quando l'incasso non avviene in modo immediato, ma si configurano come criteri in deroga applicabili alle sole fattispecie specifiche suindicate.

Termini di emissione della fattura: Ai sensi dell'articolo 21, comma 4, del DPR 633/1972, la fattura va emessa entro il termine di dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione di cui all'articolo 6 del Dpr n. 633/1972.

Importanti chiarimenti sul punto sono intervenuti, tra l'altro, con la Circolare Agenzia delle Entrate 21 maggio 2013, n. 16/E.

In via ordinaria, fatte salve le eccezioni espressamente previste, non ricorre l'obbligo di emettere **fattura nel momento in cui il servizio è materialmente eseguito**.

A tal fine è decisivo il momento in cui si realizza il fatto generatore per inquadrare correttamente l'operazione con riferimento ai presupposti d'imposta (soggettivo, oggettivo e territoriale).

A titolo esemplificativo, ricorre il presupposto soggettivo nel caso in cui un soggetto abbia cessato l'attività di impresa, arte o professione e incassi un corrispettivo in relazione a un'operazione eseguita quando la partita Iva era ancora aperta.

Parimenti, se un soggetto passivo Iva ha locato un immobile e non ha percepito il pagamento del corrispettivo, non è mai tenuto ad emettere fattura.

Conclusioni dell'AIDC: L'imposta è esigibile nel momento in cui l'Erario matura il diritto di pretendere il pagamento del tributo e sorge l'obbligo di emissione della fattura.

Secondo l'Aidc, pertanto, vale la regola ordinaria secondo cui l'Iva sui servizi diventa esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo.

Al caso generale non si rendono applicabili i criteri in deroga di cui all'articolo 6, comma 6, del Dpr 633/1972, per i quali l'imposta è esigibile quando si realizza il fatto generatore ovvero quando matura il corrispettivo.

In ogni caso, i predetti criteri valgono esclusivamente per le fattispecie eccezionali previste dal legislatore.