

Informativa per la clientela

Informativa n. 12
del 5 maggio 2009

Versamento dell’IVA dopo la riscossione del corrispettivo - Provvedimento attuativo e chiarimenti ufficiali

INDICE

1	Premessa	2
2	Decorrenza	2
3	Soggetti interessati	2
3.1	<i>Imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni</i>	2
3.2	<i>Enti non commerciali</i>	2
3.3	<i>Luogo di residenza del cessionario/committente</i>	2
3.4	<i>Volume d'affari</i>	2
3.4.1	Superamento della soglia in corso d'anno	3
3.4.2	Erroneo differimento dell'esigibilità dell'imposta	3
3.5	<i>Procedure concorsuali ed esecutive</i>	3
3.5.1	Avvio della procedura concorsuale o esecutiva	3
3.5.2	Revoca della procedura concorsuale	3
3.5.3	Sospensione del termine annuale in caso di procedura esecutiva	3
4	Operazioni escluse	3
4.1	<i>Operazioni per le quali era già prevista l'esigibilità differita</i>	3
4.2	<i>Regimi speciali e "reverse charge"</i>	4
5	Note di variazione	4
6	Adempimenti del cedente/prestatore	4
6.1	<i>Indicazioni da riportare in fattura</i>	4
6.2	<i>Volume d'affari e pro rata</i>	4
6.3	<i>Computo dell'imposta in sede di liquidazione periodica</i>	5
6.3.1	Pagamento parziale del corrispettivo	5
6.3.2	Corrispettivo non pagato in contanti	5
7	Adempimenti del cessionario/committente	5
7.1	<i>Sospensione della detrazione</i>	5
7.2	<i>Detrazione in caso di pagamento parziale del corrispettivo</i>	5
7.3	<i>Limite temporale per la detrazione</i>	5

1 PREMESSA

L'art. 7 del DL 29.11.2008 n. 185, convertito nella L. 28.1.2009 n. 2, ha previsto la possibilità di differire, al momento dell'incasso del corrispettivo, il versamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dei cessionari e committenti che agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione (c.d. "IVA per cassa").

Il differimento dell'esigibilità è, tuttavia, limitato nel tempo, essendo previsto che l'imposta diventi comunque esigibile dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione (imponibile), salvo che, prima della scadenza di detto termine, il cessionario/committente venga assoggettato a procedure concorsuali o esecutive.

Provvedimento attuativo

Con il DM 26.3.2009 (pubblicato sulla *G.U.* 27.4.2009 n. 96) è stato emanato il provvedimento attuativo della disciplina in esame.

Chiarimenti ufficiali

La nuova disciplina è stata oggetto di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circ. 30.4.2009 n. 20.

2 DECORRENZA

La nuova disciplina si applica alle operazioni effettuate a decorrere dal 28.4.2009, giorno successivo alla pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale* del suddetto DM 26.3.2009.

La Commissione UE, infatti, ha escluso che il nuovo regime sia subordinato alla preventiva autorizzazione comunitaria, prevista dalla Direttiva 2006/112/CE.

3 SOGGETTI INTERESSATI

Come anticipato, è possibile optare per l'esigibilità differita solo se i cessionari/committenti agiscono in veste di soggetti IVA.

3.1 IMPRENDITORI INDIVIDUALI ED ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Tale facoltà resta conseguentemente preclusa quando l'imprenditore individuale o l'esercente arte o professione acquisti beni/servizi come "privato".

3.2 ENTI NON COMMERCIALI

Per le stesse ragioni, l'esigibilità differita trova applicazione quando il cessionario/committente sia un ente non commerciale che agisca nell'esercizio d'impresa, a nulla rilevando la circostanza che i beni/servizi acquistati dall'ente siano utilizzati, promiscuamente, nell'attività d'impresa e in quella istituzionale.

Peraltro, anche l'ente non commerciale che operi nell'esercizio d'impresa può optare per il differimento dell'imposta ove effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di cessionari/committenti che agiscano come soggetti IVA.

3.3 LUOGO DI RESIDENZA DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE

Ai fini dell'esigibilità differita, è irrilevante il luogo in cui è stabilito il destinatario dell'operazione, che quindi può anche non essere residente in Italia, purché l'acquisto sia effettuato in qualità di soggetto passivo.

3.4 VOLUME D'AFFARI

Possono avvalersi della facoltà in oggetto i soli soggetti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, nell'anno in corso, un volume d'affari non superiore a 200.000,00 euro.

3.4.1 Superamento della soglia in corso d'anno

Se, in corso d'anno, tale limite viene superato, l'esigibilità differita resta preclusa a partire dalla prima operazione successiva all'avvenuto sfioramento; per le operazioni effettuate anteriormente, l'imposta diventerà, invece, esigibile con l'incasso del corrispettivo pagato dal cessionario/committente.

3.4.2 Erroneo differimento dell'esigibilità dell'imposta

In caso di erroneo differimento dell'esigibilità dell'imposta nonostante il superamento della soglia, l'imposta erroneamente differita va computata nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale l'operazione si considera effettuata in base alle regole previste dall'art. 6 del DPR 633/72.

L'omessa regolarizzazione configura l'ipotesi di omesso versamento, per la quale si rende applicabile il regime sanzionatorio previsto dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

3.5 PROCEDURE CONCORSUALI ED ESECUTIVE

Come anticipato, l'IVA diventa comunque esigibile decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo del bene/servizio non è stato incassato.

A tale regola fa eccezione l'ipotesi in cui il cessionario/committente, prima che sia scaduto tale termine, venga assoggettato ad una procedura concorsuale o esecutiva; in tale ipotesi, la sospensione è a tempo indeterminato.

3.5.1 Avvio della procedura concorsuale o esecutiva

Posto, quindi, che la procedura (concorsuale o esecutiva) deve essere avviata prima che sia decorso un anno, si fa presente che:

- per le procedure concorsuali, occorre fare riferimento al momento in cui l'organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura. In caso di fallimento, per esempio, conta la data della sentenza dichiarativa di fallimento pronunciata dal Tribunale fallimentare;
- per l'esecuzione forzata in forma generica, occorre avere riguardo all'atto di pignoramento.

3.5.2 Revoca della procedura concorsuale

In caso di revoca della procedura concorsuale, intervenuta dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione oggetto di differimento, l'IVA diviene esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca.

3.5.3 Sospensione del termine annuale in caso di procedura esecutiva

In caso di procedura esecutiva, la sospensione del termine annuale opera a beneficio non solo del creditore procedente, ma anche del terzo creditore che sia successivamente intervenuto nella procedura, limitatamente alle fatture risultanti dal titolo esecutivo.

4 OPERAZIONI ESCLUSE

4.1 OPERAZIONI PER LE QUALI ERA GIÀ PREVISTA L'ESIGIBILITÀ DIFFERITA

La disciplina in esame non si applica alle operazioni per le quali la normativa IVA prevedeva già la facoltà di differire l'esigibilità dell'imposta, ossia:

- le cessioni di prodotti farmaceutici da parte dei farmacisti;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi generalmente carattere pubblico, quali lo Stato, gli enti pubblici territoriali, le ASL, le Camere di commercio, ecc.

4.2 REGIMI SPECIALI E “REVERSE CHARGE”

Stante l'incompatibilità con la disciplina in oggetto, l'esigibilità differita non è ammessa per:

- i soggetti che si avvalgono di un regime speciale di applicazione dell'imposta. Si tratta, in particolare, delle operazioni soggette:
 - al regime “monofase” (di cui all'art. 74 co. 1 del DPR 633/72);
 - al regime del margine per i beni usati (di cui agli artt. 36 ss. del DL 41/95 convertito nella L. 85/95);
 - al regime speciale delle agenzie di viaggi e turismo (di cui all'art. 74-*ter* del DPR 633/72);
- i soggetti che, in base al meccanismo del “reverse charge”, non addebitano l'IVA in fattura in quanto la qualifica di “debitore d'imposta” fa capo al cessionario/committente.

Operazioni ad esigibilità immediata e differita

L'esclusione della facoltà in oggetto riguarda le singole operazioni effettuate in applicazione di un regime speciale o assoggettate a “reverse charge”. Nulla vieta, quindi, che lo stesso cedente/prestatore, anche nei confronti del medesimo cessionario/committente, emetta sia fatture con IVA ad esigibilità differita, sia fatture con IVA ad esigibilità immediata.

5 NOTE DI VARIAZIONE

Ai fini del computo del termine annuale, occorre avere riguardo alla data di effettuazione dell'operazione originaria nei casi di:

- rettifica (obbligatoria) in aumento dell'imponibile o dell'imposta (di cui all'art. 26 co. 1 del DPR 633/72);
- rettifica (facoltativa) in diminuzione, limitatamente alle ipotesi previste dall'art. 26 co. 3 del DPR 633/72 (sopravvenuto accordo delle parti e rettifica di inesattezze della fatturazione), per le quali è previsto che la variazione può essere effettuata entro un anno dall'operazione originaria.

Variazioni in diminuzione senza limiti di tempo

Le variazioni in diminuzione di cui all'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, potendo essere effettuate senza limiti di tempo, restano estranee alla disciplina in esame.

6 ADEMPIMENTI DEL CEDENTE/PRESTATORE

L'esigibilità differita comporta che:

- le fatture vengano emesse ed annotate nei termini ordinari, in funzione del momento impositivo di cui all'art. 6 del DPR 633/72;
- l'imposta sia contabilizzata solo al momento dell'incasso del corrispettivo.

6.1 INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

L'opzione per l'esigibilità differita dell'imposta deve risultare da apposita annotazione nella fattura di vendita, riportante anche la norma di riferimento, ossia l'art. 7 del DL 185/2008 convertito nella L. 2/2009.

In mancanza, l'IVA relativa all'operazione posta in essere si considera ad esigibilità immediata.

6.2 VOLUME D'AFFARI E PRO RATA

Le operazioni ad esigibilità differita concorrono a formare il volume d'affari del cedente/prestatore e partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'art. 19-*bis* del DPR 633/72 (c.d. “pro rata”) con riferimento all'anno di effettuazione delle operazioni stesse.

6.3 COMPUTO DELL'IMPOSTA IN SEDE DI LIQUIDAZIONE PERIODICA

Il cedente/prestatore deve computare l'imposta, relativa alle operazioni per le quali ha esercitato l'opzione, nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale è incassato il corrispettivo, ovvero nel corso del quale scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo il caso in cui, come precedentemente ricordato, il cessionario/committente sia stato precedentemente assoggettato a procedura concorsuale o esecutiva.

6.3.1 Pagamento parziale del corrispettivo

Nel caso in cui il corrispettivo sia incassato solo in parte, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica per un importo corrispondente al rapporto tra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

6.3.2 Corrispettivo non pagato in contanti

Qualora il pagamento del corrispettivo non sia effettuato per contanti, l'esigibilità dell'imposta va determinata con riferimento alle risultanze dei conti del cedente/prestatore, dai quali risulta l'accreditamento del corrispettivo (es. assegni bancari, RI.BA, RID, bonifico bancario).

7 ADEMPIMENTI DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE

Le fatture ad esigibilità differita devono essere numerate e, ai fini della detrazione, annotate nel registro degli acquisti.

7.1 SOSPENSIONE DELLA DETRAZIONE

La detrazione resta sospesa finché l'imposta non diventi esigibile, ossia finché il cessionario/committente non paga il corrispettivo.

Ai fini dell'esercizio della detrazione, sarà pertanto cura del soggetto che intende effettuare la detrazione dare evidenza della data del pagamento.

Allo stesso modo, il soggetto non residente, che abbia acquistato in Italia beni/servizi ivi soggetti ad imposta con esigibilità differita, sarà tenuto a dimostrare l'avvenuto pagamento del corrispettivo, ovvero il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

7.2 DETRAZIONE IN CASO DI PAGAMENTO PARZIALE DEL CORRISPETTIVO

In caso di pagamento parziale del corrispettivo, la detrazione compete nella proporzione esistente fra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

7.3 LIMITE TEMPORALE PER LA DETRAZIONE

Salvo che il cessionario/committente sia assoggettato a procedura concorsuale o esecutiva, la detrazione può essere esercitata qualora il corrispettivo non sia pagato entro un anno dall'emissione della fattura. Ciò in quanto:

- l'imposta diventa esigibile, al più tardi, dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione;
- la detrazione è subordinata alla sua esigibilità (ex art. 19 co. 1 secondo periodo del DPR 633/72).