

# STUDIO MARCOZZI

DOTTORI COMMERCIALISTI

20121 MILANO - VIA FOSCOLO, 4

TEL. 02-874163 FAX 02-72023745

email: studio.marcozzi@tin.it

Luigi Marcozzi, Revisore Contabile  
Attilio Marcozzi, Revisore Contabile

Milano, 27 maggio 2009

## CIRCOLARE N. 7/2009

### **IVA PER CASSA Provvedimento attuativo e chiarimenti ufficiali**

#### **INDICE**

<b>1</b>	<b>PREMESSA .....</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>DECORRENZA .....</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>SOGGETTI INTERESSATI.....</b>	<b>2</b>
3.1	ENTI NON COMMERCIALI.....	2
3.2	LUOGO DI RESIDENZA DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE .....	2
3.3	VOLUME D'AFFARI .....	3
3.3.1	<i>Superamento della soglia in corso d'anno.....</i>	<i>3</i>
3.3.2	<i>Erroneo differimento dell'esigibilità dell'imposta .....</i>	<i>3</i>
3.4	PROCEDURE CONCORSUALI ED ESECUTIVE .....	3
3.4.1	<i>Avvio della procedura concorsuale o esecutiva .....</i>	<i>3</i>
3.4.2	<i>Revoca della procedura concorsuale .....</i>	<i>3</i>
3.4.3	<i>Sospensione del termine annuale in caso di procedura esecutiva .....</i>	<i>3</i>
<b>4</b>	<b>OPERAZIONI ESCLUSE.....</b>	<b>3</b>
4.1	OPERAZIONI PER LE QUALI ERA GIÀ PREVISTA L'ESIGIBILITÀ DIFFERITA.....	3
4.2	REGIMI SPECIALI E "REVERSE CHARGE".....	4
<b>5</b>	<b>NOTE DI VARIAZIONE.....</b>	<b>4</b>
<b>6</b>	<b>ADEMPIMENTI DEL CEDENTE/PRESTATORE .....</b>	<b>4</b>
6.1	INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA .....	4
6.2	VOLUME D'AFFARI E PRO RATA .....	4
6.3	COMPUTO DELL'IMPOSTA IN SEDE DI LIQUIDAZIONE PERIODICA .....	5
6.3.1	<i>Pagamento parziale del corrispettivo .....</i>	<i>5</i>
6.3.2	<i>Corrispettivo non pagato in contanti .....</i>	<i>5</i>
<b>7</b>	<b>ADEMPIMENTI DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE.....</b>	<b>5</b>
7.1	DIFFERIMENTO DELLA DETRAZIONE .....	5
7.2	DETRAZIONE IN CASO DI PAGAMENTO PARZIALE DEL CORRISPETTIVO .....	5
7.3	LIMITE TEMPORALE PER LA DETRAZIONE .....	5

## **1 PREMESSA**

L'art.7 del DL 29.11.2008 n. 185, convertito dalla 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 di soggetti che agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione (c.d. "IVA per cassa").

Non è quindi possibile differire il versamento dell'IVA nei casi di operazioni poste in essere nei confronti dei privati.

Il sistema dell'IVA per cassa è opzionale: il soggetto può scegliere, con riguardo a ciascuna operazione, se assoggettarla ad esigibilità immediata o differita, trovandosi così a gestire il regime di esigibilità differita dell'IVA solo con riguardo ad una parte delle operazioni effettuate.

Il differimento 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.

Con il D.M. 26.3.2009 (pubblicato sulla G.U. 27.4.2009 n.96) è stato emanato il provvedimento attuativo della disciplina in esame e l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.20 del 30.4.2009 ha fornito i primi chiarimenti ufficiali.

## **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 ha escluso che il nuovo regime sia subordinato alla preventiva autorizzazione comunitaria, prevista dalla Direttiva 2006/112/CE).

Per individuare le operazioni che si considerano effettuate dalla predetta data si applicano i criteri previsti dall'art.6 DPR 633/1972. Tali regole individuano il momento di effettuazione delle operazioni:

- per le cessioni di beni immobili, nel momento della stipulazione dell'atto;
- per le cessioni di beni mobili, nel momento della loro consegna o spedizione.

Nel caso di emissione della fattura prima del verificarsi dei predetti eventi l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.

## **3 SOGGETTI INTERESSATI**

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

Sono quindi escluse tutte le operazioni:

- verso i privati consumatori. Nel caso si tratti di una persona fisica titolare di una impresa individuale o esercente arti o professioni che effettua acquisti sia in veste di soggetto passivo sia di un privato consumatore, solo gli acquisti effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione consentono al cedente o prestatore di esercitare l'opzione per il differimento;
- verso altri operatori privi di soggettività ai fini IVA, quali ad esempio i condomini.

### **3.1 ENTI NON COMMERCIALI**

L'esigibilità differita trova applicazione anche 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.

### **3.2 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 essere non residente in Italia, purché l'acquisto sia rilevante territorialmente ed il soggetto estero agisca nell'esercizio d'impresa, arti o professioni.

### **3.3 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 prevedano di realizzare nell'anno, un volume d'affari non superiore a 200.000,00 Euro.

#### 3.3.1 Superamento della soglia in corso d'anno

Se in corso d'anno il limite di 200.000,00 viene superato, il differimento dell'esigibilità dell'IVA non potrà più essere effettuato a decorrere dalla prima operazione successiva all'avvenuto superamento della soglia; per le operazioni effettuate anteriormente al superamento della soglia, l'imposta rimarrà invece esigibile al pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente.

#### 3.3.2 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.

### **3.4 PROCEDURE CONCORSUALI ED ESECUTIVE**

Come anticipato, l'IVA diventa comunque esigibile decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo del bene e/o del 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.

#### 3.4.1 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, ad esempio, assume rilevanza 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.

L'assoggettamento a procedure concorsuali ha come conseguenza la sospensione dell'esigibilità dell'IVA a beneficio di tutti i cedenti o prestatori che abbiano emesso fatture con IVA ad esigibilità differita, fino all'effettivo incasso del corrispettivo e limitatamente all'ammontare di quest'ultimo.

#### 3.4.2 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 della revoca.

#### 3.4.3 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 ed in particolare:

- alle cessioni di prodotti farmaceutici da parte dei farmacisti;

- alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi nei confronti dello Stato, degli Enti Pubblici territoriali, le ASL, etc.

#### **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:
  - o al regime “monofase” (di cui all'art.74 co. 1 del DPR 633/72);
  - o al regime del margine per i beni usati (di cui agli artt.36 ss. del DL 41/95 convertito nella L. 85/95);
  - o al regime speciale delle agenzie di viaggi e turismo (di cui all'art.74-ter del DPR 633/72);
- i soggetti che effettuano cessioni intracomunitarie o operazioni di cui agli artt.8, 8-bis e 9 DPR 633/1972 (cessioni all'esportazione, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali), per le quali il cedente o prestatore nazionale non indica l'IVA in fattura e di conseguenza non è debitore della relativa imposta.
- 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.

L'esclusione della facoltà in esame 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:

- variazione (obbligatoria) in aumento dell'imponibile o dell'imposta (di cui all'art.26 co. 1 del DPR 633/72);
- variazione (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 possa essere effettuata entro un anno dall'operazione originaria.

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

#### **6 ADEMPIMENTI DEL CEDENTE/PRESTATORE**

L'esigibilità differita non incide sugli altri adempimenti procedurali. Occorre pertanto che:

- le fatture vengano emesse e registrate nei termini ordinari, in funzione del momento impositivo di cui all'art.6 del DPR 633/72;
- l'imposta venga computata nella liquidazione del periodo nel corso del quale viene incassato il corrispettivo.

##### **6.1 INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA**

L'opzione per l'esigibilità differita dell'imposta deve risultare da apposita annotazione apposta sulla fattura che riporti anche la norma di riferimento: “Imposta con esigibilità differita ai sensi dell'art.7 del D.L. 185/2008”.

In mancanza di tale annotazione 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 comunque 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 nel quale l'operazione si considera effettuata.

**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.

Nel caso di cessazione dell'attività, si ritiene che occorra computare l'imposta nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale si verifica tale ipotesi.

**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 DIFFERIMENTO DELLA DETRAZIONE**

La detrazione viene differita al momento nel quale l'imposta diviene esigibile, ovvero quando il cessionario/committente paga il corrispettivo.

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).

\* \* \*

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti, porgiamo cordiali saluti.