

ESTESA L'APPLICAZIONE DELL'IVA "PER CASSA"

(a cura di Massimo Avincola)

Tra le misure introdotte dal "Decreto anti-crisi", in corso di conversione in legge, assume particolare rilevanza, l'estensione dell'efficacia della c.d. IVA "per cassa" anche alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni al fine di evitare l'anticipazione dell'IVA all'Erario in caso di successivo incasso della fattura.

Come noto l'art. 6, DPR n. 633/72 disciplina, in materia di IVA, il momento di effettuazione dell'operazione e quindi il "momento" rilevante ai fini della esigibilità dell'imposta.

Le regole generali, attualmente sancite dalla norma, individuano il momento impositivo nel seguente modo:

- per i beni immobili: all'atto della stipula del rogito notarile;
- per i beni mobili; all'atto della consegna o della spedizione;
- per le prestazioni di servizi: all'atto del pagamento del corrispettivo.

Il comma 4 del citato art. 6 individua, inoltre, che: *"Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento ..."*.

Il quinto comma prevede, invece, una serie di operazioni che, se effettuate nei confronti di specifici soggetti (Stato ed Enti Statali, camere di commercio, istituti universitari, enti ospedalieri, USL,, Enti Pubblici etc.) comportano il differimento del momento di esigibilità dell'imposta. che diviene, esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo (cosiddetto sistema delle fatturazioni in sospenso).

LE NOVITÀ

La capacità applicativa del quinto comma del citato art. 6 viene ora ampliata dall'art. 7, D.L. n. 185/2008 alla generalità dei soggetti IVA, prevedendo che:

"... le disposizioni dell'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applicano anche alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione ..."

L'intento della norma è quello di evitare ai soggetti IVA di dover "anticipare" il versamento dell'imposta all'Erario rispetto al momento di effettivo pagamento, da parte del cliente, del corrispettivo.

I soggetti che effettuano prestazioni di servizi, inoltre, potranno, con il nuovo sistema, evitare di emettere "gli avvisi di fattura" ovvero le "parcelle pro-forma". Appare, infatti, opportuno ricordare che, in particolar modo i professionisti, emettono tutt'oggi, regolari avvisi di fattura, rinviando l'emissione della fattura effettiva all'atto del pagamento della prestazione.

Per effetto del nuovo articolo 6 del DPR 633/72, la facoltà del differimento dell'esigibilità dell'IVA si intenderà nel senso che l'opzione sarà esercitata dal cedente o prestatore, mediante indicazione nella fattura della seguente annotazione:

"Operazione con imposta ad esigibilità differita, ex art. 7, DL n. 185/2008"

Ne consegue che particolare attenzione dovrà essere rivolta a questa annotazione, in quanto in caso di mancata esposizione in fattura da parte del soggetto emittente, l'IVA relativa all'operazione va intesa ad esigibilità immediata.

L'ultimo periodo dell'art. 7, comma 1, specifica, infatti che:

"... in mancanza di tale annotazione, si applicano le disposizioni dell'art. 6, quinto comma, primo periodo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

Occorre, altresì precisare che l'applicazione delle nuove disposizioni non si possono applicare:

- nell'ipotesi in cui il cedente/prestatore si avvale di "regimi speciali IVA".
- quando l'acquirente/committente assolve l'imposta mediante l'applicazione del meccanismo dell'inversione

contabile (reverse charge);

- se l'acquirente/committente è un soggetto privato.

In merito a questo ultimo punto, appare opportuno precisare che l'Agenzia delle Entrate ritiene che vada considerato soggetto passivo ai fini IVA anche un ente non commerciale, purché in possesso del numero di partita IVA, ancorché l'operazione sia riferita all'attività istituzionale.

Ne consegue, a nostro avviso, che un ente non commerciale senza partita iva deve essere trattato alla stregua di un normale soggetto privato. Pertanto, anche nei confronti di un ente non commerciale senza partita iva non dovrebbe essere possibile applicare "l'iva per cassa"

Al fine dell'individuazione dei regimi speciali IVA è possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 21.12.2007, n. 73/E, a commento del regime dei contribuenti minimi. In base a tali precisazioni i regimi speciali IVA sono i seguenti:

- ✓ agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis del DPR n. 633 del 1972);
- ✓ vendita sali e tabacchi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ commercio dei fiammiferi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ editoria (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, sesto c. del DPR n. 633/72);
- ✓ agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter. del DPR n. 633/72);
- ✓ agriturismo (art. 5, comma 2, della legge 413/91);
- ✓ vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, del DPR n. 600/73);
- ✓ rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36 del d.l. n. 41/95);
- ✓ agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis del d.l.n.41/95).

Si evidenzia, infine, che trascorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, l'imposta diviene comunque esigibile, salvo che l'acquirente, ovvero il committente, prima del decorso di tale termine sia assoggettato a procedure concorsuali od esecutive.

ENTRATA IN VIGORE

E' previsto che la norma in esame non entrerà più in vigore in fase sperimentale (inizialmente era prevista una fase sperimentale per il 2009, 2010, 2011), bensì definitivamente a "regime",

L'entrata in vigore è tuttavia subordinata, in base al comma 2 dell'art. 7, DL n. 185/2008 all'autorizzazione della Comunità Europea.

Un apposito DM dovrà, inoltre, stabilire il volume d'affari al di sotto del quale i soggetti IVA potranno usufruire della nuova disposizione. **(In merito, sembra che la soglia spartiacque sia di euro 200.000,00)**

RIASSUMENDO

I passaggi operativi possono essere così sintetizzati:

- il cedente/prestatore al verificarsi delle condizioni soggettive sopra esposte (cliente soggetto IVA che non assolve l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile) emette la fattura riportando in essa l'annotazione che evidenzia la scelta operata in ordine al differimento dell'esigibilità dell'IVA e cioè: **“Operazione con imposta ad esigibilità differita, ex art. 7, DL n. 185/2008”**
- la fattura sarà registrata secondo le consuete modalità prestando particolare attenzione affinché la relativa IVA non venga rilevata, dal sistema informatico utilizzato, come a debito per il periodo; l'IVA, in questa fase, rimane infatti “sospesa”;

- nel momento in cui l'acquirente/committente provvederà al pagamento della fattura, manifestandosi il momento impositivo, l'imposta diverrà esigibile e sarà quindi "conteggiata a debito" nella contabilità del cedente/prestatore.
- Il fatto che nella fattura emessa sia riportata la predetta annotazione si riflette in capo all'acquirente/committente ed in particolare sul momento in cui lo stesso può portare in detrazione la relativa imposta. Infatti quest'ultimo dovrà attendere il pagamento della fattura per poter detrarre l'IVA. *(esempio: Il contribuente mensile: "società Alfa spa", , riceve nel mese di Settembre 2009 una fattura ad esigibilità differita ex art. 7, DL n. 185/2008. Il relativo pagamento viene effettuato nel mese di Novembre 2009. In sede di registrazione della fattura d'acquisto (mese di Settembre) la relativa IVA sarà "sospesa". Soltanto nel mese di Dicembre la società Alfa spa potrà detrarre l'imposta).*

CONCLUSIONI

Per quanto sin qui analizzato, la norma in esame, proprio per la sua portata applicativa generalizzata necessiterà di una fase di "rodaggio".

Si possono, infatti rilevare le seguenti criticità:

- di fatto, il cedente/prestatore impone all'acquirente/committente, mediante l'annotazione in fattura della scelta per il differimento dell'esigibilità dell'imposta, una "posticipazione" del momento impositivo (detrazione) che potrebbe non essere gradita;
- la scelta operata in ordine all'applicazione della esigibilità differita dell'IVA comporta, a livello contabile, un necessario e costante monitoraggio delle movimentazioni finanziarie (incassi/pagamenti) anche nell'ambito delle imprese in contabilità semplificata. Va considerato infine anche il monitoraggio del termine annuale di sospensione dell'esigibilità dell'IVA;
- l'utilizzo della disciplina in esame comporta, sia per il cedente/prestatore che per l'acquirente/committente una potenziale complicazione nelle quotidiane rilevazioni contabili dovuta alla contemporanea gestione delle due diverse tipologie di fatture: l'una ad esigibilità ordinaria, l'altra ad esigibilità differita.

Infine, nel decreto di prossima pubblicazione, sembra che il volume d'affari che sarà indicato come soglia massima per poter beneficiare della cosiddetta "iva per cassa", sia limitato ad euro 200.000,00 all'anno.

Ne consegue che i punti critici sopra evidenziati saranno maggiormente avvertiti dai piccoli imprenditori e che la maggior parte delle imprese, che invece potrebbero effettivamente beneficiare del nuovo disposto, ne saranno escluse.