

Il regime IVA della franchigia

di Fabio Carriolo

Pubblicato il 13 novembre 2007

Con riferimento a talune tipologie di attività marginali, presumibilmente riconducibili alla fase di avviamento di imprese individuali e servizi professionali, ovvero a determinate tipologie di tipologie di fatto «parasubordinate» di lavoro autonomo, il legislatore ha inteso prevedere un particolare regime di favore, finalizzato ad evitare un eccesso di oneri amministrativi e gestionali, incompatibili con situazioni dimensionalmente «minime».

Si tratta del regime della «franchigia», attualmente incardinato nell'art. 32-*bis* del D.P.R. 633/1972, il cui «target» è quello del soggetto imprenditore o professionista «piccolissimo», benché non «occasionale»: in tale ipotesi, infatti, le operazioni effettuate sarebbero comunque al di fuori dell'ambito applicativo dell'IVA. Si evidenzia preliminarmente che, a volte, potrebbe risultare arduo fissare (con una «decisione» auspicabilmente rilevante sia per l'IVA, sia per le imposte sui redditi) la soglia al di sopra della quale un'attività occasionale diviene abituale o professionale. Relativamente a detta soglia, poi, non si comprende se essa dovrebbe definirsi assumendo a parametro un valore assoluto (dei ricavi o del volume d'affari), ovvero un criterio che valorizzi la frequenza delle operazioni poste in essere.

Si rammenta, a tale proposito, che esiste una precisa e incontrovertibile linea interpretativa dell'Amministrazione – fondata peraltro sulla giurisprudenza della Suprema Corte – che fa sorgere l'«impresa» in senso proprio anche in assenza di qualsivoglia formalizzazione (come sarebbe l'apertura di una partita IVA), al verificarsi anche di un solo «atto di gestione», purché rilevante e apprezzabile economicamente **(1)**.

Fondamenti normativi

Secondo il primo comma dell'articolo sopra richiamato del decreto IVA, come modificato dalla L. 296/2006 (Finanziaria 2007), sono esonerati dall'obbligo di versamento dell'imposta e dai relativi adempimenti strumentali « ... i contribuenti persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume di affari non superiore a 7.000 euro, e non hanno effettuato o prevedono di non effettuare cessioni all'esportazione». Fanno eccezione solamente gli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e di certificazione e comunicazione telematica dei corrispettivi.

Tali soggetti, ai sensi del successivo comma 2, non possono addebitare l'IVA a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni.

Opera l'esclusione dal regime - a norma del comma 3 - i soggetti passivi che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'imposta e i soggetti non residenti. Le disposizioni dell'art. 32-bis non si applicano ai soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi (comma 4).

Per quanto disposto dal quinto comma dell'articolo, a seguito della prima comunicazione dei dati, prevista dal decreto direttoriale, l'ufficio fiscale attribuisce un numero speciale di partita IVA.

I soggetti che, nell'intraprendere l'attività, ritengono di essere nelle condizioni previste dalla norma, ne fanno comunicazione all'Agenzia delle Entrate in sede di dichiarazione di inizio attività (comma 6), ma resta salva la loro possibilità di optare (con validità triennale) per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari (comma 7).

L'applicazione del regime comporta, ai sensi dell'ottavo comma, la rettifica della detrazione come previsto dall'art. 19-bis 2 del decreto IVA (da operarsi anche in caso di transito al regime ordinario), e l'imposta a debito poteva essere versata in tre rate annuali, la prima entro il termine previsto per il versamento del saldo a decorrere dall'anno nel quale è intervenuta la modifica.

Il comma 12 dell'articolo stabilisce che i soggetti minimi «in franchigia» devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate il complessivo ammontare delle operazioni effettuate, mentre, a norma del comma 13, essi possono farsi assistere negli adempimenti tributari dal competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, munendosi di un'ideonea «apparecchiatura informatica».

Il regime speciale cessa di avere efficacia, ed il contribuente è assoggettato alla disciplina di determinazione dell'IVA nei modi ordinari:

- a) a decorrere dall'anno solare successivo a quello in cui risulta superato uno dei limiti di cui al comma 1;
- b) a decorrere dallo stesso anno solare in cui il volume d'affari dichiarato dal contribuente o rettificato dall'ufficio supera del 50% il limite di cui al comma 1; in tale ipotesi, sarà dovuta l'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti (comma 14).

La circolare 28/E del 2006

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4.8.2006 (par. 52) ha fornito alcune precisazioni in materia affermando che il regime della franchigia « ... è destinato, in particolare, alle persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali residenti nel territorio dello Stato, che non hanno effettuato o non prevedono di effettuare esportazioni, e che realizzano un ridotto volume d’affari. Sono, invece, esclusi dal regime della franchigia, qualunque sia il volume d’affari realizzato, i soggetti non residenti che operano nel territorio dello Stato per il tramite di rappresentanti fiscali o mediante identificazione diretta nonché i soggetti che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell’imposta quale, ad esempio, il regime dettato per il settore agricolo, per l’editoria, per le agenzie di viaggio e turismo, per i rottami e operazioni similari, per i giochi, spettacoli ed intrattenimenti, per i beni usati, oggetti d’arte, di antiquariato o da collezione».

Il regime in parola non si sovrappone alle disposizioni speciali riservate ai produttori agricoli ex art. 34 del D.P.R. 633/1972, le quali continueranno quindi ad applicarsi, anche nella parte riguardante l’«esonero» di cui al comma 6 del medesimo articolo **(2)**.

Il regime della franchigia risulta invece applicabile per i produttori agricoli che hanno optato per l’applicazione dell’imposta nei modi ordinari, ai sensi dall’art. 34, comma 11, del D.P.R. 633/1972.

Il regime di semplificazione è inoltre precluso per coloro che effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato e di terreni edificabili, nonché di mezzi di trasporto nuovi.

La determinazione del volume d’affari

La determinazione del volume d’affari nel regime della franchigia è operata con riferimento all’ammontare complessivo delle cessioni e prestazioni dell’anno precedente, escludendo le cessioni di beni ammortizzabili e i passaggi di beni e di servizi tra attività separate nell’ambito della stessa impresa.

Nel caso in cui siano svolte più attività, occorre considerare il complessivo volume d’affari relativo a tutte le attività esercitate, anche se gestite con contabilità separata o assoggettate a regimi IVA speciali.

Casi di inapplicabilità del regime

Il regime della franchigia si presenta come quello naturale per i soggetti aventi i requisiti stabiliti dalla norma; gli stessi possono tuttavia optare per l’applicazione dell’IVA in modo

ordinario, con vincolo triennale e conferma tacita per ciascun anno successivo; l'opzione si desume anche dal comportamento concludente dei contribuenti, e la sua revoca ha effetto dall'anno nel corso del quale è operata. In tale evenienza, la scelta dev'essere comunicata presentando unitamente alla dichiarazione dei redditi ed entro gli stessi termini, il quadro VO (comunicazioni delle opzioni e delle revoche) della dichiarazione annuale IVA.

Disapplicazione di diritto

La fuoriuscita dal regime «scatta» al superamento del limite dei 7000 euro riferito al volume d'affari, e/o se sono effettuate cessioni all'esportazione, a decorrere dall'anno solare successivo o anche dallo stesso anno solare, se il superamento del volume d'affari massimo eccede il 50% del limite: nell'esempio fatto dalla circolare 28/E, il realizzo di un volume d'affari di 9000 euro nel 2007 obbliga al passaggio al regime ordinario a decorrere dal 2008, mentre se il volume d'affari fosse di 11.000 euro l'IVA andrebbe applicata nei modi ordinari già a decorrere dal 2007. In tale ipotesi, il contribuente dovrà calcolare e versare l'Iva a debito relativa alle operazioni effettuate nel 2007 dopo aver detratto l'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo.

Esonero dagli obblighi IVA e adempimenti residuali

Secondo quanto è osservato nel paragrafo 52.4 della circolare in commento, l'applicazione del regime comporta l'esonero dagli obblighi strumentali IVA (**liquidazione** e versamento dell'imposta periodica e annuale, registrazione delle fatture attive e passive, etc.).

Gli adempimenti che permangono sono invece, secondo le precisazioni dell'Agenzia:

l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;

l'obbligo di certificazione dei corrispettivi;

l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi;

l'obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, inversione contabile) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;

l'obbligo di versamento dell'imposta medesima entro il giorno 16 del mese

successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

L'esclusione della rivalsa e della detrazione

I contribuenti in franchigia non possono addebitare l'imposta a titolo di rivalsa, né esercitare il diritto alla detrazione: la ricevuta o lo scontrino, emessi ai soli fini di certificazione dei corrispettivi, non devono quindi recare l'addebito dell'imposta.

Nei casi in cui tali contribuenti, in relazione ad operazioni passive, assumano la qualità di debitori d'imposta nei confronti dell'Erario (acquisti intracomunitari, acquisti per i quali si applica il *reverse charge* ...), essi devono integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versarla l'IVA entro il termine stabilito per i contribuenti che liquidano l'imposta con periodicità mensile, ossia entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

La rettifica dell'IVA detratta

Nel caso del passaggio al regime in esame, è rettificata l'IVA a suo tempo detratta in regime ordinario: le modalità attuative prevedono la rettifica unitaria di tutta l'imposta relativa a beni e a servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali. Per questi ultimi, la rettifica va eseguita se non sono ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione nel caso di fabbricati o loro porzioni.

La rettifica, per quanto disposto dal quinto comma dell'art. 19-*bis*2, non si applica ai beni ammortizzabili di costo unitario non superiore a 516,46 euro e ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sui redditi è superiore al 25%.

Per effettuare la rettifica dev'essere predisposta un'apposita documentazione nella quale indicare, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale, anche al fine di permettere i controlli da parte del Fisco.

L'ultima dichiarazione annuale

Con la finalità di neutralizzare gli effetti prodotti dal transito dal regime IVA ordinario al

regime della franchigia, con l'ultima dichiarazione annuale presentata dev'essere corrisposta anche l'IVA relativa alle operazioni ad esigibilità differita di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cessioni e prestazioni fatte, ad esempio, allo Stato, agli organi dello Stato o agli enti pubblici territoriali), anche se non se ne è ancora verificata l'esigibilità .

Se, con riferimento all'ultima dichiarazione annuale presentata, dopo l'effettuazione delle rettifiche previste dall'art. 19-bis2 emerge un'eccedenza di credito IVA, questo potrà essere chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione.

Il provvedimento attuativo

Con provvedimento direttoriale del 20 dicembre 2006, sono state stabilite le regole applicative del regime in esame, che riprendono nella sostanza le indicazioni della prassi ufficiale.

Ulteriori precisazioni: la circolare 11/E del 2007

Alcuni aspetti della nuova normativa sono stati esaminati nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16.2.2007, n. 11/E (che ha recepito le indicazioni di «Telefisco»). In particolare, è stato in tale sede osservato che l'art. 32-bis, nello stabilire i requisiti di accesso al regime della franchigia, esclude i soggetti che effettuano cessioni all'esportazione.

Sotto il generico «cappello» delle «cessioni all'esportazione», devono ricomprendersi, secondo l'Agenzia non solo le cessioni di cui all'art. 8, comma 1, lettere *a)* e *b)*, del D.P.R. n. 633/1972, ma anche quelle di cui alla lettera *c)* dello stesso articolo, nonché quelle disciplinate dall'art. 8-bis («assimilate»), dall'art. 9 (servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali), dall'art. 71 (operazioni con la Città del Vaticano e con San Marino) e dall'art. 72 (trattati e accordi internazionali).

A tali conclusioni l'Agenzia è pervenuta «... anche in considerazione del fatto che, sul piano della traslazione dell'imposta, differenti sono gli effetti dell'applicazione del regime di franchigia rispetto a quello di non imponibilità. Nel primo caso, infatti, gli operatori non addebitano l'imposta in via di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte, la quale è incorporata nel prezzo sotto forma di cosiddetta 'IVA occulta'; nel secondo caso, invece, i soggetti non addebitano l'imposta a valle ma hanno diritto a detrarre l'IVA assolta a monte».

I soggetti in franchigia che intendessero effettuare operazioni in regime di non imponibilità ai sensi del citato art. 8, comma 1, lettera *c)*, devono quindi necessariamente uscire dal regime ed assoggettarsi alle regole normali di applicazione dell'IVA; le medesime operazioni possono

comunque essere realizzate come cessioni interne in regime di franchigia, giacché esse non comportano la spedizione dei beni al fuori del territorio nazionale.

Codici tributo

Per quanto attiene ai versamenti relativi all'IVA dovuta in relazione alle rettifiche della detrazione, le specifiche modalità applicative, con l'indicazione dei codici tributo, sono state emanate con risoluzione del 7.3.2007, n. 34/E.

Per tale IVA, da versarsi con le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 in tre rate annuali da corrispondere entro il termine previsto per il versamento del saldo, a decorrere dall'anno nel quale è intervenuta la modifica del regime prescelto, dev'essere utilizzato il codice tributo **6492**, denominato «*IVA derivante da rettifica per i contribuenti minimi in franchigia di cui all'art. 32-bis del D.P.R. n. 633/1972*».

Nella compilazione del Modello F24, il codice dev'essere esposto nella sezione Erario, con indicazione, quale periodo di riferimento, dell'anno in cui è stata operata la rettifica espresso nella forma AAAA.

Invio telematico dei corrispettivi

Per quanto attiene all'obbligo di comunicazione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate, il comunicato stampa del 24.7.2007 ha sintetizzato il successivo provvedimento direttoriale (che faceva seguito a quello del 20 dicembre 2006), ove era stabilita la trasmissione dei seguenti dati:

- codice fiscale;
- numero di Partita Iva speciale attribuito dall'ufficio, solo se già registrata in Anagrafe Tributaria;
- mese solare di riferimento;
- complessivo ammontare dei corrispettivi conseguiti nel mese di riferimento;
- presenza di cessioni all'esportazione nel mese di riferimento.

La comunicazione (con l'eventuale assistenza dell'ufficio finanziario) andava eseguita anche per i mesi in cui mancano corrispettivi, per consentire all'Amministrazione di verificare il rispetto dei requisiti prescritti ai fini della permanenza nel regime speciale.

Per tale adempimento, potevano essere utilizzati i servizi telematici Entratel o Internet (*Fisconline*), e i *software* di controllo forniti dall'Agenzia delle Entrate, rispettando le specifiche tecniche indicate nel provvedimento, e ci si poteva avvalere degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Per la prima comunicazione, relativa ai corrispettivi conseguiti nel periodo 1° gennaio-31 agosto 2007, l'adempimento doveva effettuarsi entro il 25.9.2007, mentre a regime la trasmissione delle informazioni dovrà avvenire entro il giorno 25 del mese successivo a quello di riferimento.

Regime della franchigia e altri regimi agevolati

La recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 297/E del 18.10.2007 è intervenuta in materia fornendo alcune precisazioni relativamente alla cumulabilità / alternatività tra il regime della franchigia e il regime agevolato per le nuove attività produttive, di cui all'art. 13 della L. 23.12.2000, n. 388.

A tale riguardo, è opportuno rammentare, come fa l'Agenzia, che tale ultima normativa prevede, a favore delle nuove attività produttive, la possibilità di applicare - in presenza dei richiesti presupposti normativi - un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, nonché l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA e l'esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici IVA.

Secondo quanto osservato nella risoluzione, il regime della legge 388 ha «carattere organico», giacché esso « ... produce effetti, seppure differenziati, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Coloro che optano per tale regime, infatti, sono soggetti Iva a tutti gli effetti, a differenza dei contribuenti minimi in franchigia per i quali è prevista l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto».

Le due normative speciali si presentano quindi come «compartimenti stagni», reciprocamente indifferenti e non sovrapponibili, ossia tra loro «alternativi».

Precisato che l'effettuazione dei controlli nei confronti dei soggetti in regime di franchigia spetta all'ufficio fiscale, che possiede una sorta di «regia» sull'applicazione del regime stesso, l'Agenzia «avvisa» i committenti che intrattengano rapporti con detti imprenditori e professionisti, i quali, nell'accorgersi di aver corrisposto al soggetto in regime di franchigia compensi per un ammontare superiore al limite imposto dall'art. 32-bis del decreto IVA, ne

deve dare notizia alla controparte che, nel caso di superamento del limite in misura superiore al 50%, dovrà tempestivamente effettuare la comunicazione di variazione di cui all'art. 35, co.3, al fine di ottenere dall'ufficio fiscale la revoca del numero speciale di partita IVA e l'attribuzione di quello ordinario. In tale evenienza, il contribuente (già in franchigia) dovrà emettere fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, addebitando al committente l'imposta relativa all'operazione.

Fabio Carriolo

12 Novembre 2007

NOTE

(1) Cfr, in particolare, le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 204/E del 20 giugno 2002, e n. 273/E del 7 agosto 2002, e le sentenza della Cassazione civile n. 3690 del 31 maggio 1986 e n. 8193 del 29 agosto 1997. L'eventuale unico «atto di gestione», purché di importo rilevante e sorretto da intento lucrativo, determina l'assunzione della qualifica di imprenditore.

(2) Si rammenta che in particolare, secondo la norma richiamata, i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato - o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare - un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici, sono esonerati dal versamento dell'IVA e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'art. 39.