

Il Commercialista Telematico

L'I.V.A. è in regime di sospensione nei rapporti con gli Enti Pubblici.
(Aspetti tributari e contabili di un regime derogatorio)

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore contabile in Matera

<http://www.studioenricolarocca.it>

Premessa

L'argomento oggetto del presente intervento presenta degli indubbi caratteri di attualità ed interesse, in considerazione della sempre maggiore attenzione che le imprese devono prestare al loro ciclo finanziario. In un periodo di necessaria attenzione alle esposizioni finanziarie iscritte in bilancio, l'impresa non può certo permettersi di soprassedere sul *costo di anticipazione* che ne conseguirebbe, ove l'I.V.A., in rapporto alle vendite di beni e alle prestazioni di servizi effettuate verso soggetti di diritto pubblico, non avesse un regime derogatorio per quanto attiene al momento impositivo di cui all'art. 6 del D.P.R. 633/1972. Nei rapporti finanziari che si attivano con gli Enti pubblici, una costante è il ritardo con il quale l'Ente pubblico paga i propri debiti di fornitura. Per quanto fisiologico possa essere il ritardo, la complessità dei procedimenti amministrativi che conducono dapprima alla stipula dei contratti e successivamente al saldo delle forniture, è tale da far ritenere un ritardo di 6 mesi o di un anno è del tutto normale, per chi amministra la cosa pubblica. Tale non è per l'impresa privata, che non può certo contare che su fondi che provengano dall'autofinanziamento, dagli apporti di capitale e/o dai finanziamenti bancari. Su queste premesse nasce il problema della sospensione dell'I.V.A. nel settore delle forniture di beni e servizi ad Enti pubblici, vittime a loro volta del ritardo con il quale i fondi di finanza derivata, arrivano nelle casse sempre più esangui delle piccole municipalità.

La norma

Cosa stabilisce la norma in materia di momento impositivo nelle forniture di beni e servizi agli Enti Pubblici ? L'art. 6, comma 5, del D.P.R. 633/1972 così recita: *omiss.. per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4, nonché per quelle fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo. Per le cessioni di beni di cui all'articolo 21, quarto comma, quarto periodo, l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione.* Sostanzialmente la norma differisce al momento del pagamento, l'esigibilità dell'imposta. Se i pagamenti sulla stessa partita di credito avvenissero in modo frazionato, con la stessa gradualità l'I.V.A. diventerebbe esigibile. Inoltre, il regime di sospensione è facoltativo e non obbligatorio, nel senso che il creditore può decidere se adottarlo o meno. Si aggiunge che, l'esigibilità differita va indicata nella fattura emessa a carico di un Ente Pubblico e qualora non fosse esplicitamente indicata l'esigibilità immediata, l'operazione si sottintenderebbe ad esigibilità differita¹.

Le annotazioni nella contabilità I.V.A.

Nella contabilità I.V.A. la segnalazione delle operazioni con I.V.A. differita avverrà con l'utilizzo di specifiche causali contabili che provvederanno ad attribuire ad un contatore specifico l'ammontare dell'I.V.A. in sospensione. Meglio sarebbe, come suggerito², sebbene il riporto della liquidazione periodica nei registri I.V.A. non sia più obbligatorio, che il prospetto di liquidazione

¹ Si veda la C.M. 26/07/2001 n. 69/E che chiaramente indica come regime *ex-lege* quello della esigibilità differita.

² Lidia Vinciguerra in Contabilità e Bilancio ed. Il Sole 24 Ore, Sistema Frizzera n. 13/2005, pag. 9 e ss.

dell'I.V.A. dovuta o a credito per il periodo di liquidazione esaminato, evidenzi l'ammontare dell'I.V.A. sospesa dal periodo corrente o divenuta esigibile nel periodo corrente con annotazioni e prospetti di sintesi *ad hoc*.

Ad esempio il prospetto di liquidazione periodica potrebbe essere così strutturato³:

Liquidazione IVA : periodo da..... a anno	
Imposta a credito	-10. 000,00
Imposta a debito	20.000,00
di cui I.V.A. in sospensione	-5. 000,00
Imposta in precedenza in sospensione divenuta esigibile	4.000,00
Imposta dovuta (o a credito)	9.000,00
Maggiorazione per liquidazione Trimestrale	90,00
Imposta da versare	9.090,00
Credito risultante	0,00

La R.M. 28/05/2002 n. 159, ha ribadito che la *ratio* del regime di sospensione è la natura pubblica del cessionario e la circostanza che esso operi in regime di diritto pubblico, non certo il fatto oggettivo che il cessionario ritardi l'obbligazione di pagamento. Cosicché un Ente Ospedaliero per poter applicare il regime di sospensione deve aver avuto riconoscimento ai sensi della L. 12/02/1968 n. 132, per cui, in difetto, non sarà possibile applicare il regime derogatorio. Va

³ Lidia Vinciguerra in op. cit.

aggiunto che l'annullamento totale o parziale dell'operazioni genererà la corrispondente rettifica in diminuzione, precipuamente ai fini contabili, visto il regime I.V.A. di sospensione, anche al di là dei termini stabiliti dall'art. 26 del D.P.R. 633/1972, qualora l'evento dell'annullamento parziale o totale dell'operazione principale, avvenga indipendentemente dalla volontà del cedente e/o dell'Amministrazione cessionaria.

Le annotazione nella dichiarazione annuale I.V.A.

La dichiarazione annuale dell'I.V.A. relativa al modello IVA 2005, contiene specifici righi per le rilevazioni del caso che possiamo così riepilogare :

QUADRO VE - PER I CEDENTI

VE37 : Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in esercizi successivi nel quale andranno annotate tutte le operazioni attive effettuate nei confronti di soggetti pubblici in regime di sospensione da I.V.A. che concorrono – in modo per così dire speciale - alla determinazione del volume d'affari;

VE38 : Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2004 destinata ad accogliere le operazioni attive che erano in sospensione d'imposta negli esercizi precedenti e divenute esigibili nell'esercizio 2004. Come avverte il modello le operazioni che vengono iscritte in questo rigo, vanno sottratte al volume d'affari del 2004, per essere ridistribuite per aliquota nei rigi da VE1 a VE7 della sezione I e II del modello, per aumentare l'imposta dovuta nel 2004.

QUADRO VF - PER LE AMMINISTRAZIONI CESSIONARIE

VF16 : Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita agli esercizi successivi che il rigo antitetico del rigo VE37 delle operazioni attive.

VF17 : Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2004, che è il rigo antitetico del rigo VE38 delle operazioni attive.

CODICE FISCALE



QUADRI VE-VF
DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI,
OPERAZIONI ATTIVE E PASSIVE

Mod. N.

001

Conforme Prov. Agenzia Entrate del 14.01.2005 e succ. modif. Il Sole 24 ORE S.p.A. - Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano -

QUADRO VE		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI			,00	2		,00
VE1			,00	4		,00
VE2			,00	7		,00
VE3	Passaggi a cooperative e ad altri soggetti di cui al 2° comma lett. c) art. 34 di beni di cui alla 1° parte della tabella A allegata al D.P.R. 633/72 e cessioni degli stessi beni da parte di agricoltori esonerati che abbiano superato il limite di 1/3 (art. 34 comma 6) distinti per aliquota d'imposta corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	7,5		,00
VE4			,00	8,5		,00
VE5			,00	9		,00
VE6			,00	12,5		,00
VE7			,00			,00
VE8	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE7)		,00			,00
VE9	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
VE10	TOTALE (VE8 ± VE9)					,00
Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole (art. 34 comma 1) e operazioni imponibili commerciali o professionali			,00	4		,00
VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, al netto delle variazioni in diminuzione, e relative imposte		,00	10		,00
VE21			,00	20		,00
VE22			,00			,00
VE23	TOTALI (somma dei righe da VE20 a VE22)		,00			,00
VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
VE25	TOTALE (VE23 ± VE24)					,00
Sez. 3 - Altre operazioni			,00			
VE30	Operazioni non imponibili di cui al comma 1 degli articoli 8, lettere a) e b), 8-bis e 9, operazioni intracomunitarie e operazioni di cui agli artt. 41 e 39 del D. L. 33/11/1993		,00			
VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento		,00			
VE32	Altre operazioni non imponibili		,00			
VE33	Operazioni esenti (art. 10)		,00			
VE34	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero di cui all'art. 74		,00			
VE35	Cessioni di oro industriale e argento puro, nonché operazioni relative all'oro da investimento (art. 10, n. 11) imponibili a seguito di opzione		,00			
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati		,00			
VE37	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		,00			
VE38	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2004		,00			
VE39	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni		,00			
Sez. 4 - Volume d'affari e totale imposta			,00			
VE40	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE8, VE23 e da VE30 a VE37 meno VE38 e VE39)		,00			
VE41	TOTALE IMPOSTA SULLE OPERAZIONI IMPONIBILI (somma dei righe VE10 e VE25) da riportare al rigo VL1					,00
QUADRO VF						
AMMONTARE DEGLI ACQUISTI EFFETTUATI NEL TERRITORIO DELLO STATO, DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E DELLE IMPORTAZIONI						
VF1			,00	2		,00
VF2			,00	4		,00
VF3			,00	7		,00
VF4			,00	7,5		,00
VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righe VF15 e VF16) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	8,5		,00
VF6			,00	9		,00
VF7			,00	10		,00
VF8			,00	12,5		,00
VF9			,00	20		,00
VF10	TOTALI (somma dei righe da VF1 a VF9)		,00			,00
VF11	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond (Art. 2, comma 2, legge n. 28/1997)		,00			
VF12	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00			
VF13	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00			
VF14	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00			
VF15	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta		,00			
VF16	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi		,00			
VF17	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2004		,00			
VF18	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI (somma dei righe da VF10 a VF17 meno VF17)		,00			
VF19	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
VF20	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF10 ± VF19)					,00

Le annotazioni nel giornale di contabilità

All'atto dell'emissione della fattura per € 10.000 + Iva al 20% ad esigibilità differita avvenuto in data 16/04/ anno x anoteremo a P.D. :

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
16/04/anno x	Crediti v/clienti	12.000,00	
	Iva ns/debito in sospensione		2.000,00
	Ricavi di vendita delle merci e dei servizi		10.000,00
Emessa fattura n..... del sulla Amministrazione Comunale di			

All'atto dell'incasso in un'unica soluzione dell'importo di € 12.000, mediante bonifico bancario, avvenuto in data 16/10/anno x anoteremo a P.D. :

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
16/10/anno x	Banca c/c	12.000,00	
	Iva ns/debito in sospensione	2.000,00	
	Iva ns/debito		2.000,00
	Crediti v/clienti		12.000,00
Incassata fattura n..... del sulla Amministrazione Comunale di			

Se l'incasso precedente fosse stato parziale, ad esempio pari al 50% dell'importo fatturato, lo svincolo da Iva ns/debito in sospensione a Iva ns/debito sarebbe stato pari al 50% dell'importo complessivamente esigibile. Per cui avremmo avuto a P.D. :

Data Op.	Sottoconti	Dare	Avere
16/10/anno x	Banca c/c	6.000,00	
	Iva ns/debito in sospensione	1.000,00	
	Iva ns/debito		1.000,00
	Crediti v/clienti		6.000,00
Incassata fattura n..... del sulla Amministrazione Comunale di per il 50%.			

Luglio 2005

© 1995 - 2005 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.