

**STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
"CASTELLANO"**

Professionisti d'impresa

AREA FISCALE E SOCIETARIA

- *TRASFORMAZIONI*
- *SCISSIONE*
- *FUSIONE*
- *CONFERIMENTO*
- *RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI*
- *MERGER & ACQUISITION*
- *GESTIONI PATRIMONI - TRUST - FONDI PATRIMONIALI*
- *PIANIFICAZIONE AZIENDALI*

Circ. n° 1 del 10/01/2013

IVA PER CASSA

A cura dell'ufficio Studi

ROMA

*Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com*

ARIANO IRPINO

*Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it*

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

Le opinioni dei protagonisti

IVA per cassa,

“La scelta di differire l’IVA è molto appetibile, proprio a causa della costante mancanza di liquidità in cui versano le imprese in tempo di crisi ed un valido strumento per il rilancio dell’economia nel breve termine”. L’Avvocato Paolo Centore, membro effettivo del VAT Expert Group presso la Commissione europea, analizza vantaggi, svantaggi e prospettive del nuovo regime dell’IVA per cassa, applicabile a partire dal 1° dicembre 2012.

Dal 1° dicembre 2012 debutta la nuova disciplina sull’IVA per cassa. Quali sono i vantaggi derivanti dall’opzione per tale modalità di versamento?

L’attuale (e anomala) situazione in cui versa il mercato rende l’anticipo dell’IVA un costo per l’impresa, nel caso in cui il cliente non provveda all’immediato pagamento e, ovviamente, nel caso in cui l’operazione non possa per sua natura essere trattata “per cassa”, secondo le regole già vigenti (ad esempio, per le prestazioni di servizio).

L’obiettivo principale dell’introduzione del regime opzionale è di rendere effettivo il principio di neutralità ristabilendo un equilibrio finanziario nel mercato. I vantaggi derivanti dall’adozione del sistema dell’IVA per cassa sono molteplici, ma già dal titolo con cui è rubricato l’art. 32-bis (“strumenti per il finanziamento delle imprese”) si può intendere la sua portata. Dello stesso tenore è l’introduzione del regime da parte del legislatore comunitario, che nel quarto considerando della direttiva n. 45/2010/UE, ne individua i beneficiari, ossia gli operatori economici, in particolare le piccole e medie imprese, che hanno difficoltà a pagare l’IVA a causa della mancanza di liquidità (per effetto anche della crisi economica) e di riflesso gli Stati Membri, i quali otterranno maggiori garanzie di gettito.

Simmetricamente, per quanto riguarda la detrazione, l’opzione per il regime di cassa trascina il relativo diritto al momento del pagamento del corrispettivo dovuto al fornitore del soggetto che abbia optato per tale regime, ferma restando la detrazione immediata a favore dei suoi clienti.

Quali, invece, gli eventuali svantaggi di una simile opzione?

Il disallineamento tra esigibilità ed esercizio della detrazione potrebbe creare problemi riguardo all’individuazione della corresponsione delle somme dovute, dovendo l’operatore rilevare e “sospendere” le fatture sia attive che passive sino al momento della liquidazione del relativo corrispettivo.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA *“CASTELLANO”*

Professionisti d'impresa

Queste difficoltà possono accentuarsi per i soggetti passivi che adottano il regime di contabilità semplificata, in quanto non dotati di un supporto contabile adeguato.

Inoltre l'introduzione dell'obbligo di segnalare il regime opzionale sulla fattura potrebbe da un lato semplificare e accelerare gli adempimenti, ma dall'altro prestarsi a intestazioni fraudolente con intenti dilatori o evasivi su cui gli operatori debbono vigilare.

La nuova norma, introdotta dal D.L. n. 83/2012, trae origine da analoga disposizione prevista dal D.L. n. 185/2008. Quali sono le differenze sostanziali tra le due disposizioni?

Le due norme, sebbene a prima vista appaiano molto simili, in quanto contemplano i medesimi limiti temporali e le stesse esclusioni dal regime (per operazioni soggette a reverse charge, a regime speciale o per la sopravvenuta presunta insolvenza dell'operatore soggetto a fallimento), hanno però effetti diversi proprio a causa dell'aumento della soglia di accesso al regime e per il disallineamento tra esigibilità e detrazione che nella nuova formulazione si estende solo ai soggetti che optano per il regime.

L'aumento della soglia a due milioni di euro rende l'opzione esercitabile dalla maggior parte dei soggetti passivi presenti nel mercato italiano, mentre prima solo i soggetti con un volume d'affari estremamente basso potevano accedervi. In sostanza, con la norma previgente, si poteva verificare che i contraenti deboli non avessero realmente la libertà di optare per il regime di cassa a causa delle pressioni esercitate dai contraenti forti. In questo modo ben pochi soggetti hanno approfittato del sistema, in quanto la segnalazione dell'opzione sulle fatture era come un'autodenuncia nei confronti delle grandi imprese.

L'estensione del regime anche alle imprese economicamente più forti, dovrebbe riequilibrare le posizioni fra gli operatori.

Ci sono limiti di carattere soggettivo all'opzione? E se sì, li ritiene coerenti con la “filosofia” della norma che è quella di permettere, in un periodo di crisi quale quello attuale, il versamento dell'imposta solo all'atto del percepimento del corrispettivo?

Ai limiti posti dalla norma ritengo sia attribuibile un carattere non soggettivo ma anche oggettivo, essendo basati principalmente sul volume d'affari e non sul tipo di attività posta in essere.

Ad esempio, l'esclusione dall'opzione dei regimi speciali non dipende tanto dalla categoria a cui appartengono tali operatori, ma dal fatto che questi beneficiano già di un regime agevolativo dell'imposta: perciò la *ratio* risiede nella parità di trattamento e nell'evitare una doppia “non imposizione”.

In definitiva, ritiene che la scelta di differire l'IVA avrà successo o sarà adottata da pochi contribuenti?

Con le modifiche apportate al regime sperimentale dell'IVA per cassa, cioè l'estensione del regime anche a soggetti con un volume d'affari dieci volte superiore alla previgente soglia, unitamente alla posticipazione della detrazione solo per i soggetti che hanno optato per il

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

sistema, il rimedio diviene fruibile da una cerchia più ampia di operatori, i quali non possono riscontrare implicazioni negative dipendenti dall'adozione del sistema.

Al contrario, essi devono apprezzare la tutela che ne deriva, in quanto il debitore d'imposta non viene "escusso" dall'Erario prima di un anno, durante il quale può agire per farsi pagare dalla controparte contrattuale i corrispettivi e l'imposta proporzionale agli stessi per le operazioni realizzate.

Ritengo, dunque, che, a tali condizioni, la scelta di differire l'IVA sia molto appetibile, proprio a causa della costante mancanza di liquidità in cui versano le imprese in tempo di crisi ed un valido strumento per il rilancio dell'economia nel breve termine.

22/11/2012

L'attuale regime dell'IVA per cassa abrogato dal 1° dicembre

L'IVA «in sospeso» sulle operazioni già effettuate andrà computata nel periodo di incasso/pagamento

Il decreto attuativo ha previsto che la nuova disciplina dell'IVA per cassa si applicherà alle **operazioni effettuate dal 1° dicembre 2012**.

Pertanto, in conformità all'art. 32-*bis*, comma 5, del DL n. 83/2012, da tale data sarà abrogato l'attuale regime, regolato dall'art. 7 del DL n. 185/2008, mentre resta confermata l'esigibilità differita **a tempo indeterminato** per le operazioni di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, del DPR n. 633/1972, come quelle poste in essere nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici.

La **decorrenza anticipata** rispetto a quella prevista dalle bozze di decreto, fissata al 1° gennaio 2013, potrebbe essere dovuta all'esigenza di evitare una **possibile censura** da parte degli organi comunitari laddove lo Stato italiano non avesse concluso in tempo utile la **procedura di consultazione** prevista dall'art. 167-*bis* della Direttiva IVA.

Gli Stati membri che applicano il nuovo sistema dell'IVA per cassa sono tenuti a stabilire, per i fornitori interessati ad accedervi, una soglia basata sul fatturato annuo non superiore a 500mila euro, elevabile fino a **2 milioni di euro previa consultazione** del Comitato IVA; quest'ultima non è indispensabile per i soli Stati membri che, al 31 dicembre 2012, applichino una soglia superiore a 500 mila euro.

L'Italia, avendo adottato la soglia di 2 milioni di euro *ex art.* 32-*bis*, comma 1, del DL n. 83/2012, avrebbe dovuto consultare il Comitato IVA dato che, a fine 2012, il limite di volume d'affari previsto dall'attuale regime sarebbe stato di **200mila euro**. Anticipando

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA "CASTELLANO"

Professionisti d'impresa

l'applicazione delle nuove disposizioni al 1° dicembre 2012 si evita pertanto l'obbligo in esame, dato che, alla fine dell'anno, la soglia sarà pari a 2 milioni di euro.

Resta, tuttavia, da verificare la legittimità, sempre sul piano comunitario, di tale decorrenza anticipata, considerato che il nuovo regime è stato novellato dalla Direttiva n. 2010/45/UE, le cui disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2013.

In assenza di autorizzazione, la decorrenza anticipata potrebbe essere illegittima in quanto il sistema dell'IVA per cassa deroga il **principio di simmetria** (di cui all'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/1972) sia dal lato del cliente, che può esercitare la detrazione anche se l'imposta assoluta in rivalsa non è ancora esigibile, sia dal lato del fornitore, il cui diritto di detrazione resta sospeso finché non paga l'imposta dovuta sugli acquisti posti in essere.

A conferma di questa eventualità può richiamarsi la posizione espressa dalla Corte di Giustizia nella causa [C-285/10](#) (*Campsa Estaciones de Servicio*), riguardante l'applicazione del **valore normale**, in luogo del corrispettivo pattuito, per la determinazione della base imponibile di determinate operazioni fra soggetti collegati. La Spagna, in particolare, è stata condannata perché, **senza autorizzazione**, ha imposto il criterio del valore normale prima dell'entrata in vigore della Direttiva n. 2006/69/CE, che ne ha previsto l'obbligo per tutti gli Stati membri.

Come anticipato, nel passaggio al nuovo regime, quello attuale sarà **abrogato** dal 1° dicembre 2012.

Molti operatori si stanno chiedendo quale sia il **periodo di computo** dell'IVA "in sospeso" sulle operazioni attive e passive effettuate fino al 30 novembre 2012 nel caso in cui, a tale data, le relative fatture non siano state ancora incassate/pagate.

Dal lato del **cliente**, per esempio, è stato ipotizzato che l'IVA a credito possa essere detratta a partire da **novembre 2012** in quanto riferita ad operazioni assoggettate ad un regime abolito dal mese successivo, ovvero a decorrere da **dicembre 2012** dato che, nel nuovo regime, la detrazione non è più "agganciata" al pagamento.

Dal lato del **fornitore**, invece, a destare confusione sono le norme contenute nel decreto attuativo che regolano il **termine dell'opzione** e, quindi, la fuoriuscita dal regime. Si è così immaginato che l'IVA a debito debba essere in ogni caso computata nella liquidazione di novembre 2012 anche se le fatture attive non sono state incassate.

In attesa di un chiarimento ufficiale, la soluzione che appare preferibile, in assenza di una disciplina transitoria specifica sul punto, è quella basata sull'**effettuazione dell'operazione**, quale criterio da assumere, sul piano temporale, per individuare il regime applicabile alle operazioni attive e passive con IVA "in sospeso".

In altri termini, le operazioni effettuate in applicazione dell'attuale regime restano assoggettate al medesimo, sicché l'IVA a debito e a credito deve essere computata nella liquidazione del periodo (mese o trimestre) in cui le relative fatture vengono, rispettivamente, incassate e pagate, **anche se dopo il 30 novembre 2012**.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA "CASTELLANO"

Professionisti d'impresa

Regime IVA per cassa

In corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale il decreto ministeriale che – in attuazione dell'art. 32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 – detta la disciplina della **liquidazione Iva per cassa, applicabile alle operazioni effettuate dal 1° dicembre 2012.**

Soggetti ammessi: Il nuovo regime di liquidazione dell'IVA per cassa è ammesso per i soggetti passivi con **volume di affari non superiore a 2 milioni di euro.** Ulteriori limiti per chi opera in regimi speciali ed in reverse charge.

Tipologia dei destinatari della fattura: il differimento dell'IVA è possibile solo per le operazioni nei confronti dei soggetti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Per chi sceglierà il [nuovo regime](#), l'Iva di beni e servizi sarà esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi, cioè quando la fattura verrà incassata.

Il momento di effettuazione dell'operazione invece continua a seguire le disposizioni dell'art. 6 del Dpr 633/1972. La fattura, quindi, va emessa quando l'operazione viene effettuata, ma l'inserimento dell'imposta a debito nella liquidazione mensile o trimestrale viene posticipata all'incasso.

Il decreto in corso di pubblicazione conferma che il volume d'affari è costituito dalle operazioni effettuate nel periodo, a nulla rilevando l'incasso delle fatture emesse.

Inoltre [il nuovo regime contabile dell'Iva per cassa](#) non pregiudica il recupero dell'imposta da parte dei clienti che non avranno, quindi, motivo di esercitare pressioni dissuasive.

In merito ai pagamenti parziali il decreto chiarisce che l'imposta diviene esigibile (o detraibile) in proporzione al rapporto fra il corrispettivo incassato (o pagato) e l'importo totale dell'operazione.

Dopo il dm dello scorso 11 ottobre, che ha fissato al 1° dicembre 2012 la data di applicazione del nuovo regime contabile, manca ad oggi il provvedimento delle Entrate che dovrà definire le modalità per l'esercizio dell'opzione e della revoca.

ATTENZIONE!: L'evidente vantaggio viene attenuato dal fatto che chi opterà per il nuovo regime dovrà posticipare al momento del pagamento del corrispettivo anche il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti di beni e servizi.

Publicato il decreto sull'IVA per cassa

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

Il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato ieri sul proprio sito il DM 11 ottobre 2012, con la relativa Relazione illustrativa

Come anticipato su *Eutekne.info* (si veda [“IVA per cassa anticipata al 1° dicembre 2012”](#) di ieri), l'**opzione** per la liquidazione dell'**IVA** secondo la contabilità di **cassa** avrà effetto per le operazioni effettuate a partire **dal 1° dicembre 2012**. A stabilirlo è l'art. 8 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 11 ottobre 2012, attuativo di quanto disposto dal DL 83/2012 e pubblicato ieri sul sito del Dipartimento delle Finanze assieme alla Relazione illustrativa.

In base a tale opzione, le cui modalità di esercizio saranno stabilite da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, è possibile **differire l'esigibilità** dell'imposta relativa alle operazioni rese nei confronti di altri soggetti IVA al momento dell'**incasso** dei relativi **corrispettivi** da parte dei cessionari o committenti. Parallelamente, per i soggetti che optano per l'adozione del regime, è previsto il **rinvio** della **detraibilità** dell'imposta afferente i beni ed i servizi acquistati al momento del pagamento dei relativi corrispettivi ai fornitori. I cessionari o committenti che acquistano beni o servizi da soggetti che applicano l'IVA per cassa possono detrarre l'IVA afferente i beni e servizi acquistati già al momento di effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato.

La disciplina si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi con volume d'affari **non superiore a 2 milioni**; la Relazione illustrativa al decreto chiarisce che, nel calcolo del volume d'affari, vanno considerate sia le operazioni che vengono assoggettate al regime dell'IVA per cassa sia le operazioni **escluse** da tale regime (ad esempio, operazioni soggette ad IVA secondo il meccanismo dell'inversione contabile).

Poiché il regime riguarda, in via di principio, l'**intera attività** realizzata dai soggetti interessati, l'opzione per il regime ha effetto per tutte le operazioni eseguite, **tranne** per quelle espressamente **escluse**. Fra queste ultime sono comprese le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'IVA quali, ad esempio, i produttori agricoli *ex art. 34 del DPR n. 633/72* o le agenzie di viaggio e turismo *ex art. 74-ter*.

Un dubbio riguardava la possibilità, in caso di esercizio di più attività con applicazione **separata** dell'imposta ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633/1972, di esercitare l'opzione per l'IVA per cassa limitatamente ad una o più attività. Al riguardo, la Relazione illustrativa chiarisce che, per quanto riguarda le operazioni effettuate dai soggetti nell'ambito di **regimi speciali** di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto, si intende che il regime dell'IVA per cassa può essere adottato per le operazioni effettuate, in applicazione delle regole ordinarie dell'IVA, da soggetti che, previa separazione dell'attività ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633/1972, applicano sia regimi speciali IVA sia il regime ordinario.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

Qualora il volume d'affari **superi**, nel corso dell'anno, la soglia di 2 milioni di euro, il soggetto optante **esce** dal regime dell'IVA per cassa e riprenda ad applicare le **regole ordinarie** dell'IVA a partire dal **mese successivo** (e non dalla prima operazione successiva) a quello in cui la soglia è stata superata.

Nella fattispecie, il decreto introduce una previsione di **semplificazione**, in quanto stabilisce che, nella liquidazione relativa all'ultimo mese in cui è stata applicata l'IVA per cassa, venga computato a debito l'ammontare complessivo dell'IVA relativa alle operazioni i cui corrispettivi **non** sono stati ancora **incassati**. La scelta è finalizzata, come chiarisce la Relazione illustrativa, ad evitare la coesistenza, per la stessa attività, di due regimi di liquidazione dell'imposta.

La mancata annotazione in fattura costituisce violazione formale

Altro aspetto dubbio riguardava la previsione che sulle **fatture** emesse in base al sistema dell'IVA per cassa deve risultare, tramite una specifica **annotazione**, che è stata adottata la speciale disciplina. La norma non precisa quali siano le conseguenze della mancanza sulla fattura di tale annotazione; la Relazione al decreto chiarisce che trattasi, ai fini sanzionatori, di **violazione formale**.

Speciale D.L. Crescita

Ampliata l'IVA per cassa

In sede di conversione in legge del D.L. sulla crescita (D.L. 22 giugno 2012, n. 83) e' stata introdotta una modifica che amplia il c.d. regime dell'IVA per cassa, che consente alle imprese di piccole e medie dimensioni di differire l'esigibilità dell'IVA al momento dell'incasso del corrispettivo.

L'emendamento inserito nel D.L. Crescita amplia la platea di soggetti che possono beneficiare del particolare regime c.d. "IVA per cassa", previsto dall'art. 7 del D.L. n. 185/2008, che consente a determinati contribuenti, per le operazioni effettuate nei confronti di altri soggetti passivi che agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, di computare a debito l'imposta afferente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi al momento del pagamento del corrispettivo, posticipando, quindi, il momento di esigibilità dell'imposta, rispetto alle regole ordinarie (consegna dei beni mobili, emissione di fattura, etc.).

In tale modo, il cedente o prestatore non anticipa il pagamento dell'imposta rispetto al momento in cui riceve la provvista finanziaria da parte del cliente e quest'ultimo, di converso, non può recuperare il tributo relativo all'operazione, mediante la detrazione, prima di averlo effettivamente corrisposto al proprio fornitore.

Si tratta, come si vede, di una previsione fiscale con **effetti esclusivamente finanziari**, che non incide, cioè, sull'imposta effettivamente dovuta/detraibile dai soggetti passivi che partecipano all'operazione.

L'emendamento proposto in sede di conversione del D.L. n. 83/2012 sulla crescita:

a) **amplia la platea dei soggetti** che possono beneficiare di questo particolare regime;

b) **modifica sostanzialmente il regime** stesso, per quanto concerne gli effetti sul cessionario/committente.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA "CASTELLANO"

Professionisti d'impresa

Ampliamento dell'ambito soggettivo

Viene estesa la facoltà di applicazione del regime IVA per cassa ai soggetti che realizzano un **volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro** mentre la vigente normativa fissa tale limite a 200.000 euro annui.

Si tratta, quindi, di una **sostanziosa estensione della platea dei contribuenti** che potranno beneficiare di questo regime, particolarmente rilevante nell'attuale momento di crisi economica e, soprattutto, finanziaria, potendo liberare risorse da destinare all'attività produttiva.

Resta ferma la norma che impone, comunque, di computare l'IVA a debito, anche se il pagamento non è avvenuto, dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione, salvo che il cessionario/committente non sia assoggettato a procedure concorsuali.

Detrazione dell'imposta al momento di effettuazione dell'operazione

L'emendamento introdotto in sede di conversione del decreto crescita modifica le regole di detrazione del tributo afferente l'operazione. Infatti, secondo il vigente regime dell'IVA per cassa, vi è perfetta simmetria tra il momento in cui l'imposta diviene esigibile per il cedente /prestatore e quello in cui il cessionario/committente può operare la detrazione. Poiché le operazioni tra soggetti passivi a detrazione piena costituiscono, nei confronti dell'Erario, una partita patrimoniale a saldo zero (l'IVA a debito del cedente/prestatore costituisce IVA a credito per il cessionario/committente) la detta simmetria ha il pregio di non comportare effetti finanziari per le casse statali, distribuendo meglio la ricaduta finanziaria dell'operazione - sotto il profilo dell'IVA - tra i soggetti dell'operazione.

La nuova disposizione approvata in sede di conversione stabilisce, invece, che il cessionario/committente può operare la detrazione dell'imposta al **momento di effettuazione dell'operazione** e non quando provvede al pagamento della fattura. Ciò, come si vede, provoca una asimmetria nel debito/credito nascente dall'operazione, in quanto il destinatario dell'operazione evidenzierà un credito verso l'erario prima che il cedente/prestatore computi l'IVA a debito.

Nuova IVA per cassa più «onerosa» per le società in contabilità semplificata

Complicato, per tali società, che si limitano a registrare i documenti ai fini IVA, monitorare le fatture in relazione al momento d'incasso e pagamento

Una delle caratteristiche più interessanti della "nuova" **IVA per cassa**, introdotta dall'art. 32-*bis* del DL 83/2012, con decorrenza dal prossimo 1° dicembre 2012, è senza dubbio **l'asimmetria**, confermata dall'art. 1 del DM 11 ottobre 2012 (in attesa di pubblicazione in G.U.) che si realizza tra **esigibilità** dell'IVA dovuta sulle operazioni attive effettuate da parte del soggetto che **opta** per il regime in questione, che si realizza all'atto del pagamento

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA “CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

del corrispettivo (ovvero decorso un anno dalla data di effettuazione dell'operazione), e **diritto** alla **detrazione** dell'imposta in capo alla **controparte**, acquirente e committente, che sorge in ogni caso al momento di effettuazione dell'operazione, individuato ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72.

Tale impostazione, senza dubbio più “corretta”, in quanto la scelta di avvalersi del regime in questione non coinvolge in alcun modo la modalità di detrazione dell'IVA da parte del soggetto passivo che riceve il documento (acquirente o committente), è stata “**compensata**” con la previsione, già contenuta nello stesso art. 32-bis del DL 83/2012, e confermata nell'art. 5 del decreto attuativo, secondo cui il soggetto passivo che si avvale dell'IVA per cassa può esercitare la **detrazione dell'IVA** sugli **acquisti**, secondo le regole previste dall'art. 19 del DPR 633/72, a partire dal momento in cui i corrispettivi sono stati pagati, ed in ogni caso decorso un anno dalla data di effettuazione dell'operazione.

In attesa di conoscere le modalità ed i termini per l'esercizio dell'opzione (l'art. 6 del decreto attuativo conferma il rinvio ad un provvedimento direttoriale), sembra fuor di dubbio che, a differenza di quanto accade nel regime attualmente in vigore, di cui all'art. 7 del DL 185/2008, l'opzione in questione non potrà che essere “**totalizzante**”, nel senso che deve aver riguardo a **tutte le operazioni attive e passive** poste in essere dal soggetto (ad esclusione, ovviamente, di quelle indicate negli artt. 2 e 3 del decreto attuativo).

Tale impostazione, che dovrà come detto essere oggetto di conferma da parte del provvedimento direttoriale poc' anzi citato, se da un lato appare inevitabile per il correlato rinvio della detrazione al momento del pagamento per tutti gli acquisti, dall'altro impone non poche **complicazioni operative e procedurali**.

In primo luogo, le fatture emesse e ricevute, oltre ad essere registrate secondo le regole ordinarie previste dagli artt. 23 e 25 del DPR 633/72, devono essere monitorate in relazione al momento di **incasso e pagamento**, poiché è a tale data che si verifica l'**esigibilità** del tributo, con la conseguente confluenza dell'IVA nella liquidazione periodica.

Orbene, se tale “monitoraggio” è naturale per le imprese che adottano la contabilità ordinaria, più oneroso è il compito per le imprese in **contabilità semplificata** (per i professionisti, invece, l'adozione del criterio di cassa anche nelle imposte sui redditi dovrebbe “facilitare” la questione), le quali si limitano alla **registrazione dei documenti** ai fini IVA senza dover evidenziare le date relative ai flussi finanziari di incasso e pagamento dei predetti documenti. Tali soggetti, se intendono esercitare l'opzione per l'IVA di cassa, dovrebbero quindi valutare *in primis* l'**opportunità** di passare alla contabilità **ordinaria** (anche se per opzione), ovvero l'adozione di un sistema che garantisca l'esatta individuazione del momento in cui si verifica l'incasso ed il pagamento delle fatture.

Determinante stabilire con esattezza la data d'incasso e pagamento

In secondo luogo, è opportuno considerare che diventa determinante stabilire con esattezza la **data** in cui si considera **effettuato l'incasso** o il **pagamento**, ed in tale ambito qualche

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

complessità procedurale si potrà realizzare, a titolo esemplificativo, per i **bonifici** bancari, per i quali è necessario stabilire con esattezza la data in cui lo stesso si considera effettuato, ovvero per gli **assegni** bancari, per i quali si deve individuare se rilevi la data di consegna del titolo o quella in cui lo stesso è portato all'incasso.

Su tali questioni, si dovrebbero ritenere valide le precisazioni fornite in passato dall'Agenzia per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, con cui si è stabilito che:

- per gli assegni, rileva la **data di consegna del titolo** (ris. 29 maggio 2009, n. [138](#) e circ. 23 giugno 2010, n. [38](#))
- per i bonifici bancari, invece, rileva la data di **accredito** della somma sul conto corrente (circ. 23 giugno 2010, n. 38).

Adempimenti «appesantiti» con la nuova IVA per cassa

Complessa l'ipotesi della detrazione IVA in caso di pagamento parziale del corrispettivo

Il DM 11 ottobre 2012 detta le regole attuative concernenti il **nuovo regime di liquidazione**, denominato “**IVA per cassa**”, previsto dall'articolo 32-*bis* del DL n. 83/2012, convertito dalla L. n. 134/2012. Per effetto di tale regime, i soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare un **volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro**, possono optare per la liquidazione dell'IVA secondo il criterio di cassa. In pratica, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'IVA diviene esigibile **al momento dell'incasso** dei relativi corrispettivi. In ogni caso, l'imposta diventa esigibile e, quindi, deve essere versata dopo il decorso del **termine di un anno** dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo che il cessionario o committente, prima della scadenza del suddetto termine, sia assoggettato a procedure concorsuali. Coloro che scelgono questo regime hanno diritto di detrarre l'IVA sugli acquisti solo **dietro pagamento dei relativi corrispettivi**.

Gli artt. 4 e 5 del decreto in esame trattano degli adempimenti con riguardo alle **operazioni attive e passive** del cedente o prestatore. In particolare e con riguardo a quelle **attive**, le operazioni partecipano alla liquidazione periodica mensile o trimestrale nel momento in cui è incassato il corrispettivo, ovvero scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione. Inoltre, in caso di incasso parziale del corrispettivo, l'IVA diventa esigibile e rientra nella liquidazione periodica in proporzione tra la **somma incassata** e il **corrispettivo complessivo** dell'operazione. Sul punto, si ritiene che per “corrispettivo complessivo dell'operazione” debba intendersi l'imponibile comprensivo dell'IVA. Un

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA *“CASTELLANO”*

Professionisti d'impresa

diverso orientamento, cioè al netto dell'imposta, porterebbe a **risultati diversi**. Infatti, si supponga una cessione di merce per un valore di 1.000 euro oltre IVA al 21% pari a 210 euro, con incasso parziale per 500 euro. In questo caso, stante quanto previsto dal decreto, l'IVA da versare è pari a 86,77 euro, vale a dire il 41,32% (500/1.210) di 210 euro. Un diverso rapporto, 50% (500/1.000) non tenendo conto dell'imposta, comporterebbe un versamento IVA pari a 105 euro (50% di 210), con danno economico per il contribuente. In questo caso, infatti, si vanifica lo scopo per cui è stato introdotto questo nuovo regime, che è quello di **non fare anticipare** all'imprenditore o al professionista il versamento dell'IVA prima dell'incasso.

In merito alle **operazioni passive** effettuate dal soggetto che ha optato per la **liquidazione “cash accounting”**, l'articolo 5 del decreto ministeriale dispone che il diritto alla detrazione dell'IVA, relativa ai beni acquistati o servizi ricevuti, viene esercitato dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati o, comunque, decorso un anno dal momento in cui l'imposta diviene esigibile secondo le regole ordinarie e alle condizioni esistenti in tale momento. In caso di **pagamento parziale del corrispettivo**, l'IVA sugli acquisti partecipa alla liquidazione mensile o trimestrale nella proporzione esistente tra la somma pagata e il corrispettivo complessivo dell'operazione. Meritano attenzione due aspetti: il primo attinente l'inciso contenuto nella norma “alle condizioni esistenti in tale momento”; il secondo riguardante la detrazione dell'IVA in presenza di pagamenti parziali. Quanto al primo aspetto, la circostanza che l'imposta divenga esigibile con il trascorrere di **un anno** dal momento di effettuazione dell'operazione e alle condizioni esistenti in tale momento, fa propendere verso l'interpretazione che vuole l'IVA detraibile con le stesse aliquote e con le stesse condizioni oggettive di detrazione esistenti al tempo della scadenza annuale. In sostanza, qualora durante “l'anno di sorveglianza” dovesse **variare l'aliquota** ovvero l'operazione diventasse con **IVA indetraibile**, il cedente avrebbe l'onere di applicare la nuova aliquota ovvero non avrebbe diritto alla detrazione in quanto “le condizioni esistenti” nel momento della decorrenza annuale comporterebbero l'indetraibilità dell'imposta.

Penalizzato il cedente o prestatore di servizio

Più complesso è il secondo aspetto, vale a dire la detrazione dell'IVA in caso di **pagamento parziale del corrispettivo**, tenendo presente che “l'IVA per cassa” si applica tra soggetti che agiscono in **regime di impresa, arti e professioni**. Non bisogna dimenticare che dal sistema “IVA per cassa” sono escluse le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei **privati consumatori** (articolo 2, comma 1, lett. b) del decreto). In questa ipotesi, il cedente o il prestatore di servizio è penalizzato, poiché deve includere sempre nella liquidazione mensile o trimestrale l'operazione **attiva** eseguita nei confronti dei privati consumatori, anche se non hanno percepito il corrispettivo. In merito alla detrazione dell'IVA a credito, attinente la merce acquistata e poi venduta ai privati consumatori, il cedente ha in ogni caso diritto ad esercitare la detrazione dell'IVA sugli acquisti solo se è stato **parzialmente pagato** il corrispettivo in modo proporzionale, come sopra specificato,

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

ovvero se è stato **totalmente pagato**. Stesso ragionamento deve essere compiuto con riguardo alle prestazioni di servizio ricevute. In caso contrario, ossia senza pagamento totale o parziale del fornitore, l'operatore commerciale o il professionista dovrebbe versare l'IVA sulle operazioni attive eseguite nei confronti di coloro che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, senza poter detrarre l'IVA sul bene acquistato o sul servizio ricevuto.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it