



www.contabilitalowcost.it
info@contabilitalowcost.it
Tel.+39.030.2070478
Fax.+39.030.2055792

nuova disciplina dell' I.V.A. "per cassa"

La nuova disciplina dell'IVA per cassa si applicherà alle operazioni effettuate dal 1° dicembre 2012.

L'attuale regime dell'IVA per cassa (vecchio regime) è conseguentemente abrogato da tale data e sostituito dal nuovo.

Chi avesse quindi adottato nel 2012 il "vecchio" regime dell' IVA «in sospeso per cassa» dovrà seguire il regime vecchio sulle fatture emesse con tale opzione e quindi sulle operazioni già effettuate per le fatture emesse "con IVA per cassa" ante 01/12/2012 dovrà computare l' IVA 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.

Sulla cessazione del vecchio regime rimangono da chiarire i seguenti aspetti.

Bisognerà perciò determinare 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

La scelta dell'Iva per cassa da parte del fornitore non impedisce al cliente di detrarre immediatamente l'imposta.

È uno degli aspetti nuovi e più rilevanti del nuovo regime che potrà scattare già per le operazioni effettuate a partire dal prossimo 1° dicembre come previsto dal decreto attuativo del ministero dell'Economia dello scorso 11 ottobre.

Questo dovrebbe consentire di superare la principale criticità del vecchio regime (introdotto dall'articolo 7 del DL 185/2008 e riservato ai soggetti con volume d'affari fino a 200mila euro) che non ne hanno consentito il decollo.

In sostanza, lo spostamento in avanti del momento dell'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto in capo al venditore o a chi effettua il servizio non preclude l'esercizio della detrazione da parte del cliente, a meno che anche quest'ultimo non abbia optato per l'Iva per cassa.

L'applicazione

Il decreto Sviluppo della scorsa estate (DL 83/2012, articolo 32-*bis*) ha esteso il regime a chi ha un volume d'affari fino a 2 milioni di euro.

La relazione illustrativa al provvedimento attuativo chiarisce che nel calcolo del volume d'affari vanno considerate sia le operazioni assoggettate all'Iva per cassa sia le operazioni escluse (per esempio, quelle soggette a reverse charge).



www.contabilitalowcost.it
info@contabilitalowcost.it
Tel.+39.030.2070478
Fax.+39.030.2055792

È verosimile attendersi che molti contribuenti trimestrali attendano il 1° gennaio 2013 per attivare il nuovo sistema in quanto l'opzione anticipata al 1° dicembre 2012 comporterebbe una complessa "divisione" delle fatture relative ai mesi di ottobre e novembre da quelle di dicembre.

Le esclusioni.

Le esclusioni dall'Iva per cassa riguardano le operazioni effettuate nell'ambito di regimi speciali, nei confronti di chi non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, nei confronti di chi assolve l'imposta con il reverse charge e nei confronti della Pa (articolo 6, comma 5, del Dpr 633/72).

Sono escluse le operazioni con le Pubbliche Amministrazioni, la circolare 20/E/2009 (relativa al precedente regime disciplinato dall'articolo 7 del DI 185/2008) aveva precisato che non c'è interferenza con il regime previsto per le cessioni agli enti pubblici, in quanto è il "sistema" ordinario (sospensione della fattura) è applicabile senza ulteriori adempimenti.

Sono escluse le operazioni con reverse charge in quanto il debitore d'imposta è chi acquista.

Pertanto il differimento del l'Iva da parte del cedente risulta oggettivamente inapplicabile.

Così come, in relazione al diritto alla detrazione, il differimento è escluso se l'Iva è assolta con il reverse, negli acquisti intra e nelle importazioni.

Analogamente, il regime non opera per cessioni intracomunitarie o esportazioni, per le quali il cedente non è debitore dell'imposta.

La norma, poi, esclude le operazioni effettuate nei confronti dei privati consumatori.

Per gli imprenditori individuali e professionisti, l'Agenzia aveva chiarito che solo gli acquisti business to business consentono di differire l'esigibilità.

L'indicazione della partita Iva (con l'esposizione in fattura) dovrebbe essere garanzia sufficiente.

Nel caso, poi, di enti non commerciali, la circolare aveva precisato che l'Iva è differibile se il soggetto agisce nell'esercizio di impresa, anche quando l'acquisto sia parzialmente destinato all'attività istituzionale.

Infine, le Entrate hanno individuato i regimi speciali in quelli monofase (come, tra gli altri, monopoli, editoria), nel margine e nelle agenzie di viaggio. Quindi esclusi.

Per l'applicazione dell'Iva per cassa limitatamente a una o più attività separate, la relazione illustrativa apre questa possibilità - previa separazione ai sensi dell'articolo 36 del Dpr 633/72 - per chi applica il regime ordinario oltre a quello speciale.

Il meccanismo di funzionamento.

Il pagamento dell'imposta relativa alle operazioni rese nei confronti di altri soggetti Iva è differito al momento dell'incasso dei relativi corrispettivi, ma comunque non oltre un anno dalla data della cessione o della prestazione.

C'è, però, un'eccezione: il caso in cui il cliente, prima che sia trascorso il termine, sia assoggettato a procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Mentre l'inapplicabilità del limite annuale non è invece prevista nel caso di clienti assoggettati a procedure esecutive, diversamente da quanto stabilito dal vigente regime.

Detrazione degli acquisti dopo opzione IVA vendite/cessioni/servizi per cassa.

I soggetti che optano per l'adozione del regime detrarranno l'imposta su beni e servizi acquistati al momento del pagamento dei relativi corrispettivi ai fornitori.

I Clienti o Committenti che acquistano beni o servizi da soggetti che applicano l'Iva per cassa possono, invece, detrarre l'imposta relativa a beni e servizi acquistati già al momento di effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato.

Il fattore temporale

Chi opta per il regime dovrà, quindi, tenere presente il momento di pagamento del corrispettivo per individuare il mese (o trimestre) con riferimento al quale operare la liquidazione periodica dell'Iva.

Come individuare il momento dell'incasso se il pagamento non avverrà in contanti?



Il soggetto che ha messo la fattura dovrà fare riferimento ai documenti contabili in suo possesso che attestano l'avvenuto accreditamento dei corrispettivi (per esempio assegni, ricevute bancarie, bonifico bancario, si veda in tal senso la circolare 20/E/2009).

In caso di incasso solo parziale del corrispettivo dell'operazione, il decreto prevede che l'imposta **diviene esigibile (o detraibile) in proporzione** al rapporto fra il corrispettivo incassato (o pagato) e l'importo totale dell'operazione.

In sostanza, l'esigibilità dell'Iva si realizza pro-quota al momento di ciascun pagamento e la relativa imposta va computata nella liquidazione del periodo in cui è avvenuto il pagamento.

Casi ed esempi

LE FATTURE EMESSE (esempio angolazione soggetto emittente che ha optato)

01 | IL RIEPILOGO DELLE OPERAZIONI

- Un contribuente soggetto passivo d'imposta ha optato per il regime dell'Iva per cassa con decorrenza dal 1° gennaio 2013
- Il 14 gennaio 2013 emette fatture per 2.000 euro + Iva al 21% (420 euro), che poi incassa il 20 febbraio 2013
- Il 30 gennaio 2013 l'operatore riceve, invece, fatture di acquisto per 1.000 euro + Iva al 21% (210 euro), che provvede a pagare il 20 febbraio 2013 e il 30 marzo 2013
- In ciascuna delle due occasioni paga la metà dell'importo dovuto.

02| IL PROSPETTO DELLE LIQUIDAZIONI IVA

L'Iva addebitata nelle fatture confluisce nelle liquidazioni relative ai periodi in cui avvengono i pagamenti o gli incassi

GENNAIO 2013

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
0	0	0

FEBBRAIO 2013

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
105	420	a debito 315

Il 50% di 210

MARZO 2013

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
105	0	a credito 105

Il 50% di 210

LE FATTURE RICEVUTE (esempio angolazione soggetto ricevente da parte di fornitore che ha optato)

01| IL RIEPILOGO DELLE OPERAZIONI

- Un contribuente soggetto passivo d'imposta non ha optato per il regime dell'Iva per cassa e il 14 gennaio 2013 emette fattura per 2.000 euro + Iva al 21% (420 euro), che incassa il 20 febbraio 2013
- Il 30 gennaio 2013 lo stesso operatore riceve una fattura di acquisto da un soggetto che ha optato per il regime Iva per cassa per 1.000 + Iva al 21% (210 euro), che provvede a pagare contestualmente

02| IL PROSPETTO DELLE LIQUIDAZIONI IVA

L'Iva sulle fatture di acquisto è detraibile secondo le consuete regole in quanto la scelta del regime per cassa effettuata dal soggetto che effettua la cessione non influisce sul comportamento dell'acquirente

GENNAIO 2013

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
210	420	a debito 210

OPZIONE PER IL REGIME EFFETTI.



01| IL RIEPILOGO DELLE OPERAZIONI

- Un contribuente soggetto passivo d'imposta ha optato per il regime dell'Iva per cassa con decorrenza dal 1° gennaio 2013;
- A dicembre **2012** emette fatture per 2.000 euro + Iva al 21% (420 euro) e riceve fatture per 1.000 euro + Iva al 21% (210 euro)
- Sia i pagamenti che gli incassi relativi alle fatture di dicembre avvengono a gennaio del **nuovo anno 2013**
- A Gennaio 2013 (dopo l'opzione per il regime di IVA per cassa) lo stesso operatore emette fatture per 2.000 euro + Iva (21%) e riceve fatture per 1.000 euro + Iva al 21% (2105 euro)
- Sia i pagamenti che gli incassi delle fatture di gennaio vengono effettuati nel mese successivo FEBBRAIO 2013

02| IL PROSPETTO DELLE LIQUIDAZIONI IVA

- Le operazioni di dicembre confluiscono nella liquidazione dello stesso mese, sebbene vengano incassate in gennaio, in quanto non è ancora avvenuto l'accesso al regime
- Quelle di gennaio confluiscono nella liquidazione di febbraio, in quanto incassate o pagate nel secondo mese dell'anno

DICEMBRE 2012

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
210	420	a debito 210

GENNAIO 2013

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
0	0	0

FEBBRAIO 2013

Imposta a credito	Imposta a debito	Liquidazione
210	420	a debito 210

USCITA DAL REGIME GLI EFFETTI.

01| LA SITUAZIONE

- Un soggetto passivo d'imposta ha scelto l'Iva per cassa dal 1° gennaio 2013
- A metà agosto 2013 supera i **2 milioni di euro** di volume d'affari, così a settembre dovrà tornare alla modalità ordinaria di versamento dell'Iva

02| IL COMPORTAMENTO

- A luglio e agosto il contribuente emette e riceve fatture che pagherà/incasserà a settembre
- Nella liquidazione di agosto confluirà l'Iva relativa a tutte le operazioni (attive e passive) effettuate a luglio e agosto, **anche se non incassate o pagate**

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 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.



www.contabilitalowcost.it
info@contabilitalowcost.it
Tel.+39.030.2070478
Fax.+39.030.2055792

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 [C285/10](#) (*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. 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**.