

1 dicembre 2012: parte il nuovo regime dell'IVA per cassa

Gentile cliente con la presente intendiamo informarLa che, **dal prossimo 1 dicembre 2012, sarà in vigore il nuovo regime di IVA per cassa, introdotto dall'art. 32 del DL n. 83/2012 c.d. "Decreto Crescita"**. Nello specifico, **la disposizione in commento ha ulteriormente ampliato l'applicazione del regime IVA in commento, prevedendo l'"esigibilità differita" dell'IVA per le cessioni / prestazioni eseguite da soggetti passivi con un volume d'affari non superiore a € 2.000.000 nei confronti di altri soggetti passivi d'imposta esercenti attività d'impresa o arti e professioni**: risulta, in sostanza, ampliata la platea dei soggetti interessati alla nuova disciplina, posto che nell'attuale regime il limite del volume d'affari è pari a € 200.000. **L'operatività delle nuove disposizioni è stata subordinata all'emanazione da parte del MEF di un apposito Decreto pubblicato in data 11.10.2012 recante, appunto, "le disposizioni attuative e la data di entrata in vigore" del nuovo regime. L'applicazione del nuovo regime richiede un'opzione da parte del contribuente. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate ha emanato il Provvedimento direttoriale n. 165764 del 21.11.2012 con il quale ha illustrato le modalità di esercizio della opzione e della revoca.**

IVA PER CASSA: Soggetti interessati

La liquidazione dell'IVA per cassa è ammessa per i soggetti passivi che nell'anno solare precedente, hanno realizzato - o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare - **un volume d'affari non superiore ad € 2.000.000**: risulta, pertanto, **ampliata la platea dei soggetti interessati alla nuova disciplina, posto che nell'attuale regime il limite del volume d'affari è pari a € 200.000,00**

Osserva

Ai fini del computo del nuovo limite, nella Relazione illustrativa del citato Decreto viene precisato 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)."**

Iva per cassa	Ammontare del volume d'affari per accedere al regime
Fino al 1 dicembre 2012	€ 200.000,00
Dal 1 dicembre 2012	€ 2.000.000,00

Effetti dell'opzione in capo al CEDENTE O AL PRESTATORE

Gli effetti dell'opzione per il nuovo regime dell'IVA per cassa **si producono esclusivamente in capo al cedente o prestatore, per il fatto che l'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi** - effettuate nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi d'imposta - **diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi**, ovvero, **decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione: tale ultimo termine non si applica nel caso in cui il cessionario o committente, anteriormente all'anno, sia stato assoggettato a procedure concorsuali**;

Osserva

In altre parole, **decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'imposta diviene comunque esigibile a meno che l'acquirente / committente, prima di tale termine, non sia stato assoggettato a procedure concorsuali** (rispetto alla disciplina vigente non sono richiamate le procedure esecutive).

Per i soggetti in esame, inoltre, **"il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi"**.

Osserva

Posto che l'opzione in parola è riferita alla "liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa", **scegliendo di versare l'IVA a debito in base a quanto incassato, anche la detrazione dell'IVA a credito è influenzata dal pagamento delle relative fatture ricevute dai vari fornitori.**

Effetti dell'opzione in capo al CESSIONARIO O COMMITTENTE

Per il cessionario o committente, il diritto alla detrazione non è più "agganciato" al pagamento del corrispettivo, ma sorge in ogni caso al momento di effettuazione dell'operazione. In buona sostanza, diversamente dalla disciplina vigente, **il citato art. 32-bis del D.L 83/2012 prevede che, in ogni caso, l'acquirente / committente può detrarre l'IVA a credito al momento di effettuazione dell'operazione, a prescindere dal fatto che il pagamento della fattura non sia stato ancora eseguito.**

Osserva

Resta inteso che **laddove il cessionario o committente dell'operazione abbia, a sua volta, esercitato l'opzione per la liquidazione dell'IVA per cassa, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato:**

- a decorrere dall'atto del pagamento del relativo corrispettivo;
- ovvero, decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione

Operazioni attive escluse dal regime di IVA per cassa

La disposizione in esame **non può essere applicata per le seguenti tipologie di operazioni:**

Tipologia di operazione IVA esclusa dal nuovo regime dell'iva per cassa	ESEMPIO
Il cedente / prestatore si avvale di "regimi speciali di determinazione" dell'IVA.	Si tratta, in via esemplificativa: → dei regimi "monofase" (es. commercio di prodotti editoriali, di sali e tabacchi); → del regime del margine per le cessioni di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione; → del regime delle agenzie di viaggio e turismo; Si ritiene che possa essere confermato quanto già specificato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare, n. 20/E, in merito all'analoga previsione contenuta nell'art. 7, DL n. 185/2008, ossia che: <i>"... il differimento dell'esigibilità dell'imposta non è consentito</i>

	<i>per le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta, le cui disposizioni siano evidentemente incompatibili con il predetto differimento".</i>
Le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni (l'acquirente / committente è un soggetto privato)	In tale ipotesi, dovrebbe essere confermato che: → il cessionario o committente è considerato soggetto passivo in caso di utilizzo promiscuo del bene o servizio, vale a dire per finalità imprenditoriali/professionali e "private", nonché in caso di "spendita" del numero di partita IVA (salvo che il cedente o prestatore disponga di informazioni contrarie); → l'ente non commerciale è considerato soggetto passivo quando agisce nell'esercizio d'impresa, anche se i beni o servizi acquistati sono utilizzati, promiscuamente, nell'attività di impresa e in quella istituzionale, nonché in caso di "spendita" del numero di partita IVA (salvo che il cedente o prestatore disponga di informazioni contrarie).
Le operazioni con "IVA ad esigibilità differita" disciplinate dal comma 5 del art. 6, DPR n. 633/72.	Le operazioni ad esigibilità differita costituite dalle: → cessioni di prodotti farmaceutici, di cui al n. 114) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, da parte dei farmacisti; → cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere, verso il pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari, a favore dei soci, associati o partecipanti degli enti e associazioni non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole; → cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi generalmente carattere pubblico, quali lo Stato, gli enti pubblici territoriali, le ASL, le Camere di Commercio, ecc.

Ad ogni modo, il **regime opzionale in commento non si applica alle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti che assolvono l'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile** (c.d. "reverse charge");

Osserva

Riguardo alle operazioni effettuate nell'ambito di regimi speciali di determinazione dell'imposta, nella Relazione illustrativa del citato Decreto viene precisato 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 d.P.R. n. 633/72, applicano sia regimi speciali IVA sia il regime ordinario"***.

Operazioni passive escluse dal regime di IVA per cassa

L'art. 3 del Decreto attuativo in esame prevede che **sono escluse** dal differimento della detrazione dell'IVA a credito **le seguenti operazioni:**

- **acquisti di beni / servizi soggetti al "reverse charge";**
- **acquisti intraUE di beni;**
- **importazioni di beni;**
- **estrazioni di beni da depositi IVA.**

Adempimenti per le operazioni attive

Per le operazioni alle quali si applica il regime dell'IVA per cassa, gli **obblighi di fatturazione e di registrazione devono essere adempiuti secondo le regole ordinarie**, avuto riguardo al momento di effettuazione delle operazioni poste in essere. In particolare, **nelle fatture emesse in applicazione del nuovo regime deve essere riportata la seguente annotazione:**
"Operazione con "IVA per cassa" ex art. 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83"

Osserva

Ad ogni modo, così come anche precisato dalla Relazione illustrativa del citato Decreto ***"l'omessa indicazione di tale dicitura costituirà, ai fini sanzionatori, una violazione formale"***.

Nel mese / trimestre di incasso della fattura l'IVA sarà "conteggiata a debito" nella relativa liquidazione periodica a seguito dell'avvenuta esigibilità. In altre parole, le

operazioni assoggettate al regime dell'IVA per cassa sono computate nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale:

- è incassato il corrispettivo;
- ovvero, scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

Osserva

In caso di incasso parziale del corrispettivo, **l'IVA diventa esigibile e va**, quindi, **computata nella liquidazione periodica nella proporzione tra:**

- quanto incassato e
- il corrispettivo complessivo della fattura

Le operazioni in esame concorrono, infine, a formare il volume d'affari del soggetto passivo IVA e partecipano alla determinazione del pro-rata con riferimento all'anno di effettuazione.

Adempimenti per le operazioni passive

La detrazione dell'IVA a credito può essere operata, come commentato, dal momento in cui è pagato il relativo corrispettivo "o comunque *decorso un anno dal momento in cui l'imposta diviene esigibile secondo le regole ordinarie ed alle condizioni esistenti in tale momento*". In altre parole, **per il cedente o prestatore, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati può essere esercitato:**

- a partire dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati o, comunque, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione;
- secondo le regole ordinarie ed alle condizioni esistenti:
 - nel momento del pagamento del corrispettivo;
 - ovvero, alla scadenza dell'anno.

Osserva

In caso di pagamento parziale del corrispettivo **la detrazione dell'IVA spetta nella proporzione tra quanto pagato e il corrispettivo complessivo della fattura.**

Decorrenza

La nuova disciplina dell'IVA per cassa si applica alle operazioni effettuate dall'1.12.2012: dalla suddetta data inoltre sarà abrogato l'attuale regime dell'IVA per cassa, di cui all'art. 7 del DL 29.11.2008 n. 185 convertito nella L. 28.1.2009 n. 2 e al DM 26.3.2009.

Esercizio dell'opzione

Le modalità di esercizio dell'opzione / revoca del regime IVA in commento sono state rese note dall'Agenzia dell'entrate con il **provvedimento direttoriale n. 165764 del 21.11.2012**

Nel provvedimento direttoriale, **viene precisato che l'opzione** per il nuovo "Regime di IVA per cassa" **deve essere manifestata dal contribuente interessato con le consuete modalità previste dal DPR n. 442/97 ovvero:**

- deve essere **desumibile dal comportamento concludente del contribuente;**
- deve essere **resa nota nella "prima" dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta effettuata.**

Osserva

Nessun modello ad hoc deve essere presentato da parte del soggetto passivo IVA che intende aderire al regime opzionale in commento.

Nelle "Motivazioni" del Provvedimento in esame, **l'Agenzia dell'Entrate evidenzia che l'opzione va comunicata:** "nella dichiarazione IVA annuale relativa all'anno in cui è esercitata l'opzione e che il contribuente presenterà nel corso dell'anno successivo".

Esercizio dell'opzione	Termini di comunicazione dell'opzione
Primo anno di applicazione del nuovo regime IVA per cassa (<u>anno 2012</u>)	L'opzione deve essere comunicata con il mod. IVA 2013 (quadro VO), relativo al 2012, <u>ovvero in un termine compreso tra il 28 febbraio 2013 e il 30 settembre 2013</u> (termine ultimo per la presentazione del modello IVA 2013).
I soggetti passivi che intendono optare per il regime di IVA per cassa a partire dal 1° gennaio 2013	<u>Tali soggetti dovranno confermare tale scelta nel modello IVA 2014, per l'anno 2013.</u>

Primo anno di attività

Tale scelta dovrà essere effettuata in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di inizio attività.

Osserva

Ad ogni modo, **è considerata comunque valida l'opzione comunicata a mezzo di una dichiarazione IVA annuale cosiddetta "tardiva", ovvero presentata nei 90 giorni successivi dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, quindi, entro il 29 dicembre 2013.**

A seguito dell'opzione, ovvero anche prima di comunicare l'adesione nel modello IVA, il contribuente avrà cura di riportare, nelle fatture emesse, l'indicazione degli estremi normativi della disciplina applicata:

"Operazione con "IVA per cassa" ex art. 32-bis del Decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83",

Osserva

Come già anticipato, la mancata evidenziazione del riferimento normativo costituisce, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate, una mera violazione formale.

Il contribuente che intende adottare, a decorrere dall'1.12.2012, il regime della liquidazione dell'IVA per cassa dovrà pertanto:

- ➔ *annotare le fatture emesse da tale data sul registro IVA delle fatture emesse utilizzando specifici codici / codifiche al fine di sospendere la relativa IVA a debito fino all'incasso delle stesse;*
- ➔ *provvedere alla detrazione dell'IVA a credito degli acquisti soltanto nel periodo in cui la relativa fattura è stata pagata.*
- ➔ *Comunicare la scelta al nuovo regime IVA per cassa nella dichiarazione annuale IVA 2013 (quadro VO)*

Osserva .

Si potrebbe ipotizzare di provvedere alla registrazione delle fatture nel registro IVA degli acquisti nel periodo del relativo pagamento. Fermo restando che, l'adozione di tale modalità di registrazione va coordinata con l'obbligo del rispetto del principio di competenza (soprattutto per le fatture di fine / inizio anno).

Durata dell'opzione

Relativamente alla durata dell'opzione, il provvedimento precisa che **l'opzione per il nuovo regime IVA "per cassa" vincola il contribuente per almeno un triennio**, salvo il superamento del limite del volume d'affari (€ 2.000.000): in tale ultima ipotesi, così come disposto dall'art. 7 del DM 11 ottobre 2012, il regime opzionale cessa a partire dalle operazioni effettuate a partire dal mese successivo a quello in cui il limite è stato superato.

Osserva

Come sopra accennato, **per il 2012 l'opzione può essere esercitata per le operazioni effettuate a partire dall'1.12.2012: l'opzione esercitata a decorrere da tale data vincola il contribuente fino al 31.12.2014.**

Decorso il triennio l'opzione "resta valida per ciascun anno successivo", ovvero si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo salva la possibilità di revoca esercitata con le stesse modalità dell'opzione e, quindi:

- con il comportamento concludente (ritorno all'applicazione dell'IVA "ordinaria");**
- con la comunicazione nella prima dichiarazione IVA da presentarsi successivamente alla revoca.**

Cordiali Saluti
Studio Bombardieri