Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 45/2012

Pordenone, 16 novembre 2012

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 1° DICEMBRE 2012 DEBUTTA IL NUOVO REGIME DELL'IVA PER CASSA

Il D.L. n.83/12, all'art.32-*bis*, ha introdotto un nuovo regime che prevede la liquidazione dell'Iva secondo una contabilità di cassa (*c.d. regime "Iva per cassa").*
L'entrata in vigore del nuovo regime coincide con l'abrogazione dell'attuale disciplina dell'Iva per cassa introdotta dall'art.7 del D.L. n.185/08, ancorché il nuovo regime si differenzi notevolmente dal precedente sia per requisiti applicativi che per logiche di funzionamento.
La norma di legge demanda ad un decreto ministeriale la definizione dei requisiti di accesso e delle modalità di attuazione del nuovo regime e ad un provvedimento direttoriale la definizione delle modalità di esercizio dell'opzione e della revoca per tale regime.
Mentre il decreto è stato già approvato (attualmente è già firmato ma in attesa di pubblicazione in G.U.), non è ancora disponibile il provvedimento direttoriale che definisce le modalità di opzione/revoca.

Soggetti interessati e opzione per il regime
Il nuovo regime interessa in generale tutti i soggetti titolari di partita Iva.
Per applicare il regime (così come per revocarlo) sarà necessario effettuare una specifica opzione, secondo modalità che dovrà stabilire un provvedimento direttoriale di prossima emanazione.
L'opzione ha effetto a partire dal 1° gennaio dell' anno in cui è esercitata, ovvero, in caso di inizio dell'attività nel corso dell'anno, dalla data di inizio attività.
Limitatamente all'anno 2012, primo anno di applicazione del nuovo regime, l'opzione di cui sopra ha effetto per le operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012.

Decorrenza
Con il D.M. Economia e Finanze datato 11/10/12 viene data attuazione alle disposizioni contenute nell'art.32-*bis* del D.L. n.83/12, convertito nella L. n.134/12 che introduce un nuovo regime che prevede la liquidazione dell'Iva secondo una contabilità di cassa (*c.d. regime "Iva per cassa").*
Tale decreto stabilisce l'efficacia del nuovo regime con decorrenza 1° dicembre 2012 e, più precisamente, con riferimento alle operazioni effettuate a partire da tale data.
Come già ricordato, sempre a partire da tale data vengono abrogate le disposizioni contenute nell'art.7 del D.L. n.185/08 (disciplina Iva per cassa).
Come vedremo in seguito, le complicazioni applicative del nuovo regime consigliano, nella maggior parte dei casi, di valutare l'applicazione del nuovo regime solo a partire dal 1° gennaio 2013 e ciò per evitare di far convivere due distinti regimi nell'arco di uno stesso anno solare (cosa che accadrebbe in caso di opzione a partire dal 01/12/12).

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Limite del volume d'affari

Possono optare per il nuovo regime i soggetti passivi Iva che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro.

Viene altresì previsto che qualora il volume d'affari superi nel corso dell'anno la soglia di 2 milioni di euro, il soggetto optante esca dal regime dell'Iva per cassa e riprenda ad applicare le regole ordinarie dell'Iva a partire dal mese successivo a quello in cui la soglia è stata superata.

In virtù di tali previsioni i soggetti passivi che decideranno di applicare il regime dal 1° dicembre 2012 dovranno quindi verificare:

- il volume d'affari dell'anno 2011 (quindi, quello risultante dal quadro VE della dichiarazione annuale Iva 2012) e verificare che lo stesso non superi i 2 milioni di euro;
- il volume d'affari esistente alla data del 30 novembre 2012.

Chi deciderà di optare a partire dal 1° gennaio 201 3, invece, dovrà unicamente verificare il volume d'affari risultante dalla prossima dichiarazione Iva annuale (Iva 2013 riferita all'anno 2012).

Regole di funzionamento

Per chi esercita l'opzione per il nuovo regime, in generale per tutte le fatture sia emesse che ricevute:

- l'Iva relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi di imposta diviene esigibile all'atto dell'incasso dei relativi corrispettivi;
- il diritto alla detrazione dell'Iva relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

Diversamente da quanto previsto nella disciplina dell'Iva per cassa di cui all'art.7 del D.L. n.185/08 (meccanismo nel quale viene coinvolto nella sospensione della detrazione il soggetto che riceve la fattura), il nuovo regime interessa unicamente il soggetto passivo Iva che decide di applicarlo.

Anche nel nuovo regime (così era anche per le fatture emesse *ex* art.7, D.L. n.185/08) viene prevista la situazione per cui, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, anche in assenza di incasso delle fatture emesse o pagamento delle fatture ricevute, l'Iva diviene esigibile e quindi deve concorrere immediatamente alla liquidazione dell'Iva.

L'iva sulle fatture emesse rimane comunque sospesa anche oltre l'anno se il cliente risulta assoggettato a procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Nel caso di fuoriuscita forzata dal nuovo regime (per superamento del limite), così come nei casi di revoca del regime stesso, il decreto attuativo, al secondo comma dell'art.7, prevede che l'Iva relativa alle operazioni sia attive che passive che è stata "sospesa" in attesa dell'incasso o del pagamento, concorra alla liquidazione relativa all'ultimo mese in cui è stato applicato il regime dell'Iva per cassa.

Operazioni escluse

In deroga alle regole di funzionamento del nuovo regime vi sono operazioni per le quali non rileva il momento dell'incasso/pagamento del corrispettivo, bensì, continuano a valere le tradizionali regole che privilegiano il momento di effettuazione dell'operazione.

Sono escluse le seguenti operazioni attive:

- operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali;
- operazioni effettuate nei confronti di "privati";

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

- operazioni effettuate nei confronti di soggetti che fatturano in *reverse charge*;
- operazioni ad esigibilità differita (tipicamente, quelle verso Stato ed Enti Pubblici

Sono escluse le seguenti operazioni passive:

- acquisti di beni o servizi soggetti a *reverse charge* nazionale;
- acquisti intracomunitari di beni
- importazioni;
- estrazioni di beni dai depositi Iva.

La dicitura in fattura

È previsto che le fatture emesse in applicazione del nuovo regime debbano recare l'annotazione che si tratta di operazione con "*Iva per cassa ai sensi dell'art.32-bis del D.L. n.83 del 22 giugno 2012*".

Posto che come detto in precedenza, nel nuovo regime il soggetto che riceve la fattura non è "interessato" dalla eventuale opzione da parte di chi la emette, tale dicitura non assume più, diversamente da quanto accadeva nella disciplina di cui all'art.7, D.L. n.185/08, un'importanza fondamentale. In proposito, la relazione illustrativa al decreto di attuazione afferma che "*Resta fermo che l'omessa indicazione di tale dicitura costituirà, ai fini sanzionatori, una violazione formale*".

Problemi applicativi: incassi o pagamenti sia parziali che cumulativi, sconti, compensazioni

È indubbio che per coloro che intendono optare per il nuovo regime si profila un deciso aggravio delle procedure contabili e amministrative.

Soprattutto per coloro che oggi applicano il regime di contabilità semplificata, la necessità di dover monitorare incassi e pagamenti ai fini della liquidazione dell'Iva imporrà l'adozione di un sistema di contabilità che si avvicina a quello ordinario.

Ma anche per i soggetti in regime di contabilità ordinaria, la necessità di dover conoscere esattamente quali fatture sono state incassate e quali pagate, ai fini della liquidazione dell'Iva, imporrà un aggiornamento della contabilità in tempi più tempestivi rispetto al passato.

Vi sono poi delle questioni che, in vigenza delle regole "di cassa", diventano particolarmente critiche: è il caso dei pagamenti parziali e dei pagamenti cumulativi.

Sul tema sia degli incassi che dei pagamenti parziali (in sostanza, degli acconti) il decreto attuativo stabilisce i seguenti principi:

- a fronte di incassi parziali l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella proporzione esistente fra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione;
- a fronte di pagamenti parziali il diritto alla detrazione dell'imposta sorge nella proporzione esistente fra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Nulla dice il decreto attuativo sul tema degli incassi/pagamenti cumulativi (si tratta di quelle situazioni in cui, a fronte di un certo numero di fatture siano essere attive o passive aperte e di vario importo, interviene un pagamento che comprende più fatture e che talvolta non coincide precisamente con la somma delle stesse). Si ritiene che in questo caso possa valere il cosiddetto criterio FIFO (*first in first out*) e cioè che nel caso in cui sia effettuato un incasso/pagamento cumulativo indistinto, il medesimo è imputato alle fatture nell'ordine in cui le stesse sono state emesse/ricevute a partire dalla più vecchia. Si attende, tuttavia, un opportuno chiarimento da parte delle Entrate.

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Se, infine, si pensa al caso degli sconti o delle possibili compensazioni tra posizioni a credito/debito con lo stesso cliente/fornitore o ai pagamenti tramite assegni bancari (nei quali il momento dell'incasso/pagamento spesso non coincidono) si comprendono le numerose difficoltà operative che incontreranno coloro che sceglieranno di applicare questo regime.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***