

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Circ. 03/E/120829

San Fior, lì 29/08/2012

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: **Liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa.**

L'art. 7 del D.L. 29-11-2008 n. 185, rubricato "*Pagamento dell'IVA al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo*" aveva già previsto la possibilità di versare l'Iva per cassa, come avviene in via ordinaria, ad esempio, per le cessioni di beni fatte allo Stato, ai suoi organi, alle Cciao, alle Università, ecc...

Detta disposizione (ora abrogata dall'art. 32-bis del D.L. 22-6-2012 n. 83, con effetto dal momento in cui saranno emanate le nuove disposizioni attuative) ed il relativo decreto attuativo (D.M. 26-3-2009) ponevano, tra le altre le seguenti condizioni:

- l'opportunità era consentita solo ai soggetti che nell'anno solare precedente avevano realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedevano di realizzare un volume d'affari non superiore a **duecentomila** euro;
- il contribuente ammesso all'agevolazione doveva tenere la contabilità, in modo normale, ma monitorando il proprio volume d'affari ed avendo cura di computare le fatture ad esigibilità differita nel mese o nel trimestre nel quale avveniva l'incasso;
- erano esclusi dall'agevolazione le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e quelle fatte nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta mediante l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile;
- l'imposta diveniva, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione;
- la fattura doveva recare l'annotazione che si trattava di operazione con imposta ad esigibilità differita;
- **il cessionario o committente aveva diritto alla detrazione dell'imposta solo a partire dal momento in cui il corrispettivo di tali operazioni era stato pagato.**

E' evidente che, così strutturata, l'agevolazione non poteva decollare, come in effetti è avvenuto. In particolare, il limite di € 200.000 risultava troppo esiguo; in secondo luogo, il rinvio del diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente e le complicazioni contabili che questi si trovava ad affrontare, potevano indurlo a rivolgersi, per i propri acquisti, a soggetti che non adottassero il particolare regime in discorso.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

L'art. 32-bis del D.L. 22-6-2012 n. 83¹, introdotto dalla legge di conversione 7 agosto 2012, n. 134, pubblicata nella G.U. n. 187 del 11/08/2012, rubricato "*Liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa*", ha radicalmente modificato il regime in questione.

Le prime considerazioni che scaturiscono dall'esame dello scarso testo legislativo, riportato in nota, sono le seguenti:

¹ D.L. 22-6-2012 n. 83 – Art. 32-bis "*Liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa*".

1. In esecuzione della facoltà accordata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, nei confronti di cessionari o di committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'imposta sul valore aggiunto diviene esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi. Per i medesimi soggetti l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi. In ogni caso, il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario o al committente sorge al momento di effettuazione dell'operazione, ancorché il corrispettivo non sia stato ancora pagato. Le disposizioni del presente comma non si applicano alle operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta, né a quelle poste in essere nei confronti di cessionari o di committenti che assolvono l'imposta mediante l'applicazione dell'inversione contabile. L'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso del termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione. Il limite annuale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali.

2. Il regime di cui al comma 1 si rende applicabile previa opzione da parte del contribuente, da esercitare secondo le modalità individuate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

3. Sulle fatture emesse in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 deve essere apposta specifica annotazione.

4. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le disposizioni di attuazione del presente articolo.

5. Dalla data di entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente articolo, individuata con il decreto di cui al comma 4 del presente articolo, è abrogato l'articolo 7 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

6. All'onere relativo all'attuazione del presente articolo, pari a 11,9 milioni di euro per l'anno 2012 e a 500.000 euro a decorrere dall'anno 2013, si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 27, comma 10, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e successive modificazioni.

7. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

- a) il nuovo regime **non è immediatamente applicabile** perché occorre attendere il decreto attuativo;
- b) il nuovo regime potrà essere applicato da una più ampia gamma di soggetti; per la conferma del più generoso limite di **2 milioni di euro** di volume d'affari (rispetto agli originari € 200.000) bisognerà, però, attendere l'emanazione del decreto attuativo del Ministro dell'economia e delle finanze²;
- c) il nuovo regime non potrà essere applicato per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di **privati consumatori**, ma solo nei confronti di cessionari o di committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- d) **per i soggetti ammessi al nuovo regime, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi sorgerà solo al momento del pagamento dei relativi corrispettivi**;
- e) l'imposta sulle fatture emesse diviene, comunque, esigibile dopo il decorso del termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, individuato dall'art. 6 del Dpr 633/1972; la fissazione di tale decorrenza non appare molto felice, in quanto essa non corrisponde alla data di emissione della fattura "differita" (in tal caso bisognerebbe serbar memoria della data della consegna o della spedizione della merce!);
- f) Il predetto limite annuale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali; pertanto, se prima dello scadere dell'anno il cliente fallisce, l'iva non diventa esigibile;
- g) **in ogni caso, il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario o al committente sorge al momento di effettuazione dell'operazione**, salvo, ovviamente, che anche tale soggetto non applichi il regime "per cassa", **ancorché il corrispettivo non sia stato ancora pagato**;
- h) Il regime di Iva per cassa è condizionato ad una specifica opzione da parte del contribuente, da esercitare secondo le modalità da individuarsi con un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Le maggiori novità rispetto al passato sono costituite da quanto sub b), d) e g).

La prima impressione è che non si sia riflettuto abbastanza sulle conseguenze del cambio di rotta avvenuto con il riconoscimento, in ogni caso, del diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario o al committente.

Il principio di "**simmetria**", infatti, dovrebbe essere assicurato tra il mittente ed il destinatario della fattura e non nell'ambito dello stesso soggetto ammesso al particolare regime; ciò appare chiaro se si considera che il soggetto che opta per l'Iva di cassa:

² Infatti, i 2 milioni di euro, autorizzati dalla UE, potrebbero intendersi come tetto massimo.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

- non può detrarsi l'Iva sugli acquisti effettuati presso un fornitore normale, nonostante essa sia stata già incamerata dallo Stato (almeno fino al pagamento della fattura);
- può consentire al suo cliente, in regime normale, di detrarsi l'Iva molto tempo prima che essa sia divenuta esigibile per lo Stato.

Forse, sarebbe stato meglio limitarsi ad aumentare il tetto dei 200.000 euro e conservare l'indetraibilità dell'Iva per il cessionario/committente fino al pagamento della fattura; in tale evenienza, il cessionario/committente, essendosi presumibilmente molto allargata la platea dei soggetti che adottavano il regime di cassa, non avrebbe potuto facilmente "sostituire" tali **scomodi** fornitori con altri "normali".

Inoltre, è scontato che la scelta di rinviare la detraibilità dell'Iva di tutti gli acquisti effettuati dal soggetto che opta per il nuovo regime fino al rispettivo pagamento, determinerà un notevole appesantimento degli oneri contabili (che si sarebbe verificato comunque³) a carico principalmente dei soggetti che si intendevano aiutare.

Tornando al merito del provvedimento, sembrerebbe che lo speciale regime della "*Liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa*" fosse da considerarsi **alternativo** a quello normale; in altre parole, non sembrerebbe esserci spazio per il contestuale utilizzo di entrambi i predetti regimi (salvi, forse, i casi di separazione dell'attività). Quindi, il soggetto che effettua l'opzione, esclusi casi particolari, dovrà liquidare per cassa l'Iva di tutte le proprie operazioni attive e passive.

Il decreto attuativo dovrà chiarire, tra l'altro, le modalità di applicazione del regime per i soggetti che effettuano contemporaneamente operazioni nei confronti di soggetti privati e di soggetti passivi d'imposta; dal tenore letterale della norma, sembrerebbe per il momento di poter affermare che, optando per il regime Iva di cassa, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa a tutti gli acquisti dei beni o dei servizi, anche se destinati all'effettuazione di operazioni verso i privati (per le quali non si applica il regime dell'Iva per cassa), sorga solo e comunque al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

La Segreteria

³ Infatti, con il regime di cassa, non basta registrare la fattura, ma, ai fini delle liquidazioni Iva, occorre considerare anche i rispettivi termini di pagamento. Le vere agevolazioni sono ben altro!