

I Dossier fiscali

La nuova “IVA per cassa”

-Prime “linee guida” alla luce delle disposizioni attuative-

***(Art.32-bis del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni nella Legge
134/2012- DM 11 ottobre 2012 - Provvedimento 165764/2012 del 21
novembre 2012 – C.M. 44/E del 26 novembre 2012)***

Novembre 2012

Sommario

PREMESSA	3
1. DECORRENZA ED EFFICACIA DELL'OPZIONE	4
2. AMBITO APPLICATIVO.....	6
2.1. Requisiti soggettivi	6
2.2. Operazioni interessate dal nuovo meccanismo.....	7
2.2.1. Ambito "oggettivo" nel primo anno di efficacia dell'opzione	8
2.3. Operazioni attive e passive escluse	9
3. ADEMPIMENTI	10
3.1. Adempimenti del cedente/prestatore.....	10
3.1.1. Annotazione in fattura dell'applicazione del nuovo meccanismo	10
3.1.2. Liquidazione dell'IVA per le operazioni attive.....	11
3.1.3. Detrazione dell'IVA per le operazioni passive	11
3.2. Adempimenti del cessionario/committente: detrazione IVA	12
3.3. Focus: le operazioni in reverse charge	13
4. CAUSE DI "USCITA" DAL MECCANISMO	14
4.1. Ipotesi di esclusione automatica	14
4.2. Revoca volontaria del contribuente.....	15

PREMESSA

Dal 1° dicembre 2012, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti IVA con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'imposta diviene esigibile, su opzione, al momento dell'effettivo pagamento del corrispettivo.

Questo quanto stabilito nel **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 ottobre 2012**, in corso di pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*, con il quale sono state fissate le modalità operative del nuovo meccanismo, introdotto dall'art.32-*bis* del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni, nella Legge 134/2012.

Sul punto è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate che, con la recente Circolare n.44/E del 26 novembre 2012, ha precisato che la piena operatività del nuovo meccanismo resta comunque subordinata all'ultimazione della procedura di consultazione del Comitato IVA, necessaria in virtù di quanto stabilito dall'art.167-*bis*, par.2, della Direttiva UE 2006/112/CE (come modificata dalla Dir. 2010/45/UE), che ne impone l'attivazione per poter applicare il regime di "IVA per cassa" alle imprese con fatturato compreso tra 500 mila e 2 milioni di euro.

Nel frattempo, è comunque possibile applicare il nuovo meccanismo a decorrere dal prossimo 1° dicembre, fermo restando che, qualora la consultazione non dovesse dare esito positivo, si dovrà procedere al versamento dell'IVA con le modalità ordinarie, senza applicazione di interessi, né di sanzioni.

Tale nuovo regime sostituisce la precedente disciplina dell'"IVA per cassa", contenuta nell'art.7 del D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in Legge 2/2009¹ (vigente sino al 30 novembre 2012²), rispetto alla quale il nuovo meccanismo:

¹D.L. 29-11-2008 n. 185 (convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2)

Art. 7. - Pagamento dell'IVA al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo

1. Le disposizioni dell'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applicano anche alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione. L'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione; il limite temporale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine annuale, sia stato assoggettato a procedure concorsuali o esecutive. 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 fatte nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta mediante l'applicazione dell'inversione contabile. Per le operazioni di cui al presente comma la fattura reca l'annotazione che si tratta di operazione con imposta ad esigibilità differita, con l'indicazione della relativa norma; in mancanza di tale annotazione, si applicano le disposizioni dell'articolo 6, quinto comma, primo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. L'efficacia delle disposizioni di cui al comma 1 è subordinata alla preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è stabilito, sulla base della predetta autorizzazione e delle risorse derivanti dal presente decreto, il volume d'affari dei contribuenti nei cui confronti è applicabile la disposizione del comma 1 nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo.

- aumenta il limite del volume d'affari che consente di optare per tale regime, elevandolo, da 200.000 euro, a 2 milioni di euro;
- riguarda il complesso delle operazioni poste in essere dal soggetto passivo che se ne avvale, con riflessi anche sulla detrazione dell'IVA assolta per le operazioni passive (acquisti di beni e servizi) effettuate dal medesimo soggetto;
- riconosce al cessionario/committente, che non opta per il medesimo regime, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle operazioni passive, sin dal momento dell'effettuazione delle operazioni stesse, a prescindere dall'effettivo pagamento del corrispettivo ai propri fornitori.

Con **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n.165764/2012 del 21 novembre 2012**, sono state individuate le modalità d'esercizio, l'efficacia e la durata dell'opzione per la nuova disciplina che, in linea generale, va comunicata nella prima dichiarazione IVA annuale, presentata successivamente alla scelta effettuata, e vincola il contribuente per almeno un triennio.

Infine, con la citata **Circolare n.44/E del 26 novembre 2012**, sono stati forniti i primi chiarimenti sulla decorrenza e sull'ambito operativo del nuovo regime.

1. DECORRENZA ED EFFICACIA DELL'OPZIONE

L'art.32-bis del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni nella Legge 134/2012, introduce un nuovo regime di "IVA per cassa"³ che, in via facoltativa ed al ricorrere di determinate condizioni, permette ai cedenti/prestatori di versare l'IVA solo al momento dell'effettiva riscossione dei corrispettivi contrattuali⁴.

In attuazione di quanto previsto nel D.L. 83/2012, sono stati emanati il D.M. 11 ottobre 2012, che ne ha fissato la decorrenza e l'ambito operativo, ed il successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n.165764/2012 del 21 novembre 2012, che ha aggiunto ulteriori indicazioni in ordine alle modalità, durata ed efficacia dell'opzione per la nuova disciplina.

Si tratta di un regime applicabile su specifica opzione, che si desume dal comportamento concludente del contribuente e che va comunicata, ai sensi dell'art.2 del D.P.R. 442/1997⁵, nella prima dichiarazione annuale IVA presentata

² Cfr. ANCE "IVA - Esigibilità differita dell'imposta - Decreto attuativo e chiarimenti ministeriali" – ID n.1324 del 19 maggio 2009

³ Si ricorda che, le nuove regole in materia di "IVA per cassa" sono state adottate per recepire la disciplina comunitaria, contenuta nell'art.167-bis della Direttiva 2006/112/CE.

⁴ In deroga al principio generale stabilito dall'art. 6, del D.P.R. 633/1972. In merito, si ricorda che tale norma fissa i criteri di esigibilità dell'IVA al momento dell'effettuazione delle operazioni, che corrisponde:

- per la cessione di beni mobili, alla consegna o spedizione;
- per la cessione di beni immobili, alla stipula dell'atto di trasferimento della proprietà;
- per le prestazioni di servizi (es. appalto – subappalto), al pagamento del corrispettivo;
- all'emissione della fattura, se precedente ai tre suddetti presupposti.

⁵ Il D.P.R. 442/1997 stabilisce, in generale, il "Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette" e, in particolare, all'art.2 detta le modalità di esercizio delle opzioni per l'applicazione di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili particolari, ammessi dall'ordinamento tributario. Si riporta, per completezza, il testo del citato art.2:

successivamente alla scelta effettuata (art.1, par. 1.2 del Provvedimento 165764/2012)⁶.

A tal fine, sono considerate valide le comunicazioni effettuate con la dichiarazione annuale IVA presentata entro i 90 giorni successivi alla scadenza ordinaria⁷ (ferma restando l'applicabilità delle sanzioni amministrative per il ritardo – art.2, par. 2.3, del citato Provvedimento).

In linea generale, l'efficacia dell'**opzione** decorrere **dal 1° gennaio dell'anno in cui la stessa è esercitata**, ovvero, in caso di inizio attività nel corso dell'anno, dalla data di inizio dell'attività medesima ed è **vincolante per almeno un triennio** –cd. “*periodo minimo di permanenza*”- salva l'ipotesi di superamento del volume d'affari “*massimo*” dei 2 milioni di euro (art.6 del D.M. 11 ottobre 2012 e artt.2-3 del citato Provvedimento).

In via eccezionale, **solo per il 2012**, l'opzione ha efficacia per le operazioni effettuate⁸ a partire **dal 1° dicembre 2012**, data di entrata in vigore della nuova disciplina⁹, e va comunicata nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2012 (art.8 del Decreto attuativo e art.2, par.2.2 del Provvedimento).

In tale ipotesi, inoltre, l'anno 2012 è considerato primo anno di applicazione del regime, ai fini del computo del triennio che costituisce il “*periodo minimo di permanenza*” nel regime.

Trascorso il triennio di “*necessaria*” applicazione, l'**opzione** resta **valida per ciascun anno successivo**, salva la possibilità di **revoca** da parte del contribuente, da esercitarsi, con le stesse modalità di esercizio dell'opzione, **mediante comunicazione nella prima dichiarazione annuale IVA**, presentata successivamente alla scelta effettuata.

D.P.R. 10-11-1997 n. 442 – “Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette”

Art. 2 - Obbligo di comunicazione

1. Il contribuente è obbligato a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata.

2. Nel caso di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto.

3. Resta ferma la validità dell'opzione anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le vigenti disposizioni.

⁶ In particolare, come evidenziato nel paragrafo “*Motivazioni*” del citato Provvedimento, l'opzione andrà comunicata nel Quadro VO della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sceglie il nuovo regime, che verrà presentata dal contribuente l'anno successivo (es. l'opzione effettuata nel 2013 va comunicata nella dichiarazione IVA relativa al 2013, da presentare nel 2014).

⁷ Ai sensi dell'art.2, comma 7, primo periodo, del D.P.R. 322/1998.

⁸ A tal riguardo, si ritiene che il momento di effettuazione dell'operazione vada individuato in base ai criteri ordinari di cui all'art.6 del D.P.R. 633/1972.

⁹ Dalla medesima data, deve intendersi abrogato, e contestualmente sostituito, l'attuale meccanismo dell’“IVA per cassa” (di cui all'art.7 del D.L. 185/2008, convertito con modificazioni nella legge 2/2009), riconosciuto (sempre previa opzione) in favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con volume d'affari non superiore a 200.000 euro, che resta pertanto applicabile per le operazioni effettuate sino al 30 novembre 2012.

Circa gli effetti dell'**opzione**, occorre evidenziare che la stessa **coinvolge tutta l'attività del contribuente** (operazioni attive e passive, salvo specifiche eccezioni espressamente menzionate), a differenza di quanto previsto a proposito del regime in vigore sino al 30 novembre 2012, per il quale l'opzione viene esercitata di volta in volta, per ogni singola operazione (attraverso l'apposita indicazione in fattura)¹⁰.

In particolare, il nuovo meccanismo opera nel seguente modo:

- **il cedente/prestatore** che eserciti l'opzione per l' "**IVA per cassa**":
 - è obbligato al versamento dell'IVA solo al momento del ricevimento dei corrispettivi relativi ai beni ceduti o alle prestazioni rese nei confronti dei propri cessionari/committenti,
 - può detrarre l'imposta relativa agli acquisti di beni o dei servizi solo al momento del pagamento dei corrispettivi ai propri fornitori/prestatori
- **il cessionario/committente**:
 - se non esercita l'opzione per "**IVA per cassa**", ha diritto alla detrazione dell'imposta dovuta al momento dell'effettuazione dell'operazione, a prescindere dall'avvenuto pagamento del relativo corrispettivo al proprio cedente/prestatore;
 - se esercita, a sua volta, l'opzione per l' "**IVA per cassa**" può detrarre l'imposta relativa agli acquisti di beni o dei servizi al momento del pagamento dei corrispettivi al proprio cedente/prestatore.

L'imposta diviene comunque esigibile decorso 1 anno dall'effettuazione dell'operazione, ad eccezione dell'ipotesi in cui, prima della scadenza di tale termine, il cessionario/committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali.

2. AMBITO APPLICATIVO

2.1. Requisiti soggettivi

L'art.32-*bis* del D.L. 83/2012 (convertito nella legge 134/2012) stabilisce che il nuovo meccanismo si applica alle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da soggetti IVA con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, nei confronti di cessionari/committenti che agiscono, a loro volta, nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Circa il profilo soggettivo, pertanto, l'**opzione** per il nuovo meccanismo può essere **esercitata da coloro che**, operando **nell'esercizio di impresa** (a prescindere dalla forma giuridica assunta), **arti o professioni** – a norma degli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 – **effettuano cessioni di beni o prestazioni** di servizi imponibili nel

¹⁰ Come rilevato anche dall'Assonime, nella Circolare n. 27 del 10 ottobre 2012 (precedente all'emanazione del D.M. 11 ottobre 2012), "*a tale conclusione sembra doversi pervenire considerando il fatto che il nuovo sistema prevede, per i soggetti che se ne avvalgono, da un lato il differimento dell'esigibilità dell'imposta a debito sulle operazioni attive, e dall'altro il riconoscimento della detraibilità dell'imposta addebitata sugli acquisti al momento del pagamento del corrispettivo ai propri fornitori. Queste particolari modalità di esercizio della detrazione sembrano prima facie riferirsi a tutti gli acquisti effettuati, presupponendosi, quindi, che, corrispondentemente, tutte le operazioni attive rientrino nell'ambito dell'IVA per cassa*".

territorio dello Stato **nei confronti di soggetti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni**¹¹.

Requisito essenziale d'accesso al nuovo regime riguarda il **volume d'affari** conseguito dai medesimi soggetti, che **non deve superare 2 milioni di euro**.

Sul punto, il D.M. 11 ottobre 2012 (*art.1*) specifica che, in linea generale, tale requisito deve sussistere nell'anno solare precedente a quello di opzione per il meccanismo, mentre, in caso di "*neocostituite*", il medesimo limite va considerato in via "*prospettica*", come volume d'affari che si prevede di realizzare nel corso del periodo d'imposta nel quale si sceglie la nuova disciplina¹².

Per quanto riguarda, poi, il computo del suddetto limite, la C.M. n.44/E del 26 novembre 2012 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 meccanismo (es. le operazioni soggette ad IVA secondo le regole del *reverse charge*).

Un'ipotesi particolare riguarda gli Enti non commerciali e, in particolare, la possibilità che anch'essi possano accedere al nuovo regime, nell'ipotesi in cui, oltre a quella istituzionale, esercitino anche un'attività commerciale (non prevalente).

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la citata C.M. 44/E/2012, conferma quanto già precisato in occasione del regime in vigore sino al 30 novembre¹³, ammettendo tale possibilità anche per i suddetti Enti, naturalmente solo per ciò che concerne le operazioni riguardanti l'attività commerciale e, nell'ambito di queste, limitatamente a quelle effettuate nei confronti di soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

E' comunque da evidenziare che, anche per tali Enti, l'eventuale scelta d'applicazione del nuovo regime incide comunque anche sulla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi all'attività commerciale, che sarebbe "*posticipata*" al momento dell'effettivo pagamento dei corrispettivi ai propri fornitori.

Sono, invece, esclusi dal meccanismo i soggetti che applicano regimi speciali IVA (ai sensi del medesimo art.32-*bis* del D.L. 83/2012). Per questi, come precisato anche nella Relazione illustrativa del D.M. 11 ottobre 2012, la possibilità di optare per la nuova disciplina è ammessa solo nel caso in cui gli stessi effettuino anche operazioni assoggettate al regime IVA ordinario e, previa separazione dell'attività¹⁴, limitatamente a queste ultime.

2.2. Operazioni interessate dal nuovo meccanismo

Rientrano nel nuovo meccanismo di liquidazione dell'IVA, nella sostanza, le operazioni (attive e passive) frutto di rapporti economici intercorrenti tra soggetti IVA, ossia tra contribuenti che esercitano, entrambi, attività d'impresa, arti o professioni.

Si può, quindi, trattare sia di **cessioni di beni** che di **prestazioni di servizi**, a condizione che **entrambi i soggetti coinvolti** (chi cede il bene o presta il servizio e chi acquista il bene o riceve la prestazione) **siano esercenti attività economica o professionale**.

¹¹ Sul punto, cfr. anche *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.44/E del 26 novembre 2012*.

¹² Sempre nell'ipotesi di inizio dell'attività in corso d'anno, inoltre, la C.M. 44/E/2012 precisa che l'importo del volume d'affari non deve essere ragguagliato all'anno.

¹³ Cfr. *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.20/E del 30 aprile 2009*.

¹⁴ Ai sensi dell'art.36 del D.P.R. 633/1972.

Sotto quest'ultimo profilo, la C.M. 44/E/2012, confermando le indicazioni fornite nell'ambito della precedente disciplina, precisa che possono **rientrare** nella nuova "IVA per cassa" anche le **operazioni effettuate nei confronti di Enti non commerciali**, purché relative (anche se solo in parte) all'attività imprenditoriale da questi esercitata¹⁵.

Ancorché non chiarito espressamente, si ritiene inoltre di poter applicare quanto affermato in passato dalla medesima Agenzia delle Entrate anche relativamente alle **cessioni o prestazioni rese a favore di persone fisiche titolari di un'impresa individuale, o esercenti arti o professioni**. In quest'ambito, è stato precisato, in particolare, che possono rientrare nel regime di "IVA per cassa" anche le operazioni effettuate nei confronti di tali soggetti, limitatamente a quelle inerenti all'esercizio dell'attività economica o professionale da questi svolta (sono, quindi, escluse le operazioni che gli stessi ricevono in veste di "privati consumatori")¹⁶.

2.2.1. Ambito "oggettivo" nel primo anno di efficacia dell'opzione

Circa l'ambito operativo del nuovo regime nel **primo anno di efficacia dell'opzione**, occorre inoltre considerare quanto specificato dagli artt.6 e 8, del D.M. 11 ottobre 2012:

- in **linea generale**, rientrano nel nuovo meccanismo le **operazioni** (attive e passive) **effettuate dal 1° gennaio dell'anno in cui la scelta è operata**, mentre sono **escluse** tutte **quelle** che hanno già **partecipato alle liquidazioni periodiche effettuate sino al 31 dicembre dell'anno precedente**,
- **solo per il 2012**, sono **ammesse** al nuovo regime le **operazioni** (attive e passive) **effettuate dal 1° dicembre 2012**, mentre sono **escluse** tutte **quelle** già **compute** nelle **liquidazioni** effettuate **sino al 30 novembre 2012**¹⁷.

¹⁵ In quest'ambito, nella precedente C.M. 8/E/2009, citata anche nel nuovo pronunciamento ministeriale, è stato precisato che «rientrano nell'ambito applicativo della norma le operazioni effettuate nei confronti degli enti non commerciali che operano nell'esercizio di attività d'impresa, ancorché i beni e i servizi acquistati siano destinati ad essere promiscuamente adibiti all'esercizio di attività d'impresa e di attività non commerciali».

¹⁶ Cfr. C.M. n.20/E/2009 e C.M. n.8/E/2009, già citata.

¹⁷ Da evidenziare che rientra nel meccanismo anche l'operazione passiva (acquisto di beni o servizi, con il conseguente "posticipo" della detrazione IVA al pagamento del corrispettivo al fornitore) che, ancorché effettuata prima del 1° dicembre 2012, non sia stata ancora liquidata a tale data (in quanto la relativa fattura è stata registrata successivamente). In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nell'ambito delle risposte fornite in occasione del forum de "il Sole24Ore" in materia di "IVA per cassa", pubblicate nel Dossier n.19 dell'8 novembre 2012 distribuito come inserto gratuito del medesimo quotidiano specialistico, che si riporta di seguito, nella parte che qui interessa:

«**Le operazioni passive fuori dall'esenzione** – **D.** Il decreto attuativo prevede che le "operazioni già liquidate alla data del 31 dicembre dell'anno precedente quello di esercizio dell'opzione sono escluse dalla disciplina dell'Iva per cassa". Considerando che per il 2012, il regime è possibile solo dal primo dicembre 2012, le operazioni già liquidate alla data del 30 novembre 2012 dovrebbero essere "escluse dalla disciplina dell'Iva per cassa". La relazione illustrativa al decreto attuativo prevede che "limitatamente all'anno 2012, primo anno di applicazione del nuovo regime, l'opzione ha effetto per le operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012". Come vanno trattate le fatture passive per le operazioni effettuate prima del primo dicembre 2012, ma registrate ai fini Iva successivamente? – **R.** Si conferma che le operazioni passive che hanno già partecipato alle liquidazioni periodiche effettuate fino alla data precedente l'esercizio dell'opzione non rientrano nella disciplina dell'Iva per cassa. Pertanto, le operazioni passive già liquidate alla data del 30 novembre 2012 sono escluse dalla disciplina

2.3. Operazioni attive e passive escluse

Le operazioni escluse dal meccanismo sono state dettagliate dal D.M. 11 ottobre 2012, in particolare agli artt.2 e 3.

Tenuto conto che la nuova “IVA per cassa” coinvolge sia le operazioni attive (dal punto di vista della liquidazione dell'imposta), sia le operazioni passive (sotto il profilo della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti), rispettivamente, effettuate e ricevute dal soggetto che sceglie di applicare il meccanismo, il suddetto Decreto individua esplicite esclusioni riferite ad entrambe le “categorie” di operazioni.

In particolare, le **operazioni attive** che, ancorché effettuate da cedenti/prestatori che optano per la nuova disciplina, sono comunque da questa **escluse** sono:

- quelle effettuate **nei confronti di privati** consumatori;
- le **cessioni** di beni e le **prestazioni** di servizi **effettuate** nei confronti di **cessionari/committenti** a cui si applica il **meccanismo** dell'**inversione contabile** (ad es. subappalti nel settore edile)¹⁸.

Per tali operazioni, quindi, l'IVA diviene esigibile (con i conseguenti obblighi di versamento) in base alle ordinarie regole stabilite dall'art.6, del D.P.R. 633/1972 (ossia al momento di effettuazione dell'operazione, ovvero all'emissione della fattura, se precedente¹⁹), anche se il corrispettivo non sia stato ancora incassato.

Sono **escluse, altresì**, le **operazioni** già “ordinariamente” **soggette all'esigibilità differita dell'IVA**, ai sensi dell'art.6, comma 5, del D.P.R. 633/1972, ossia quelle **effettuate nei confronti** di:

- soci, associati, partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori, o diverse, prestazioni cui danno diritto;
- Stato, organi dello Stato (anche se dotati di personalità giuridica), Enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti;
- camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- istituti universitari;
- unità sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, enti pubblici di assistenza e beneficenza, e di previdenza.

dell'Iva per cassa, mentre concorrono nel nuovo regime quelle non ancora liquidate al 1° dicembre 2012.».

¹⁸ Per i subappalti nel settore edile, ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, e per le cessioni di abitazioni e fabbricati strumentali imponibili ad IVA su opzione del cedente (di cui all'art.10, rispettivamente, n.8-bis e n.8-ter, del D.P.R. 633/1972), assoggettate al “reverse charge” ai sensi del medesimo art. 17, comma 6, lett. a-bis), del D.P.R. 633/1972.

¹⁹ In particolare, in base a tale disposizione, l'esigibilità dell'IVA è fissata al momento dell'effettuazione delle operazioni che corrisponde:

- per la cessione di beni mobili, alla consegna o spedizione;
- per la cessione di beni immobili, alla stipula dell'atto di trasferimento della proprietà;
- per le prestazioni di servizi (es. appalto – subappalto), al pagamento del corrispettivo;
- all'emissione della fattura, se precedente ai tre suddetti presupposti.

Per queste, infatti, l'esigibilità differita dell'imposta rappresenta il regime ordinario di fatturazione, senza alcun limite temporale, né di volume d'affari facente capo al cedente/prestatore.

Per ciò che concerne le **operazioni passive**, l'art.3 del suddetto Decreto individua le **seguenti esclusioni**:

- **acquisti** di beni e servizi **assoggettati** all'IVA con il **meccanismo del reverse charge**;
- **acquisti intracomunitari** di beni;
- **importazioni** di beni;
- **estrazioni** di beni dai **depositi IVA**.

Per tali operazioni, il cedente/prestatore opera la detrazione dell'IVA a lui addebitata, in via di rivalsa, dai propri fornitori secondo le regole ordinarie (ossia al momento di effettuazione dell'operazione, ovvero al ricevimento della fattura, se precedente), indipendentemente dal pagamento del relativo corrispettivo.

3. ADEMPIMENTI

3.1. Adempimenti del cedente/prestatore

3.1.1. Annotazione in fattura dell'applicazione del nuovo meccanismo

Tra gli adempimenti facenti capo al cedente/prestatore che opta per il nuovo meccanismo, l'art.4 del D.M. 11 ottobre 2012 individua anche l'annotazione, nelle fatture emesse, dell'applicazione dell'"IVA per cassa" con contestuale indicazione dell'art.32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n.83 (convertito con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n.134).

A differenza del precedente analogo regime, tale annotazione non è tuttavia prevista a pena di decadenza dalla nuova disciplina, così come esplicitato sia dal Provvedimento n.165764/2012 (che, all'art.2, par. 2.4, precisa che «*l'omessa indicazione sulle fatture emesse ... costituisce, ai fini sanzionatori, una violazione formale*»), sia dalla C.M. 44/E/2012.

Ciò in quanto, come detto, l'opzione non è limitata alla singola operazione, come accadeva in passato, ma coinvolge tutte le operazioni attive e passive (con le rispettive eccezioni, già evidenziate) poste in essere dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio dell'anno nel quale la medesima scelta è operata.

Pertanto, l'indicazione dell'applicazione del nuovo regime nelle singole fatture emesse non risponde più all'esigenza di individuare in via specifica le singole operazioni da questo interessate, quanto piuttosto a quelle di:

- manifestare un "*comportamento concludente*" nella scelta del meccanismo, visto che l'opzione "*ufficiale*", da manifestare in sede di dichiarazione annuale IVA, interviene in un momento successivo all'efficacia della stessa (che decorre sin dal 1° gennaio del medesimo anno)²⁰,

²⁰ In ogni caso, nella C.M. n.44/E/2012, l'Agenzia ha ulteriormente chiarito che "*L'omessa indicazione di tale dicitura non inficia l'applicazione del regime per cassa nel presupposto che il comportamento concludente sia altrimenti riscontrabile*".

- agevolare la tenuta della contabilità del medesimo cedente/prestatore, qualora questo effettui anche operazioni escluse dall'“IVA per cassa”, per le quali la liquidazione dell'imposta deve avvenire secondo le regole ordinarie.

3.1.2. Liquidazione dell'IVA per le operazioni attive

Sotto il profilo degli adempimenti connessi alle operazioni attive, il Decreto attuativo (art.4) stabilisce che, fermi restando gli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. 633/1972²¹, per il cedente/prestatore che abbia optato per l'“IVA per cassa”:

- l'**imposta** relativa alle **operazioni attive ammesse** al nuovo regime deve essere inclusa nella **liquidazione** periodica relativa al **mese, o trimestre, nel corso del quale è incassato il corrispettivo**, o nel quale scade il termine di 1 anno dall'effettuazione dell'operazione (*ad esempio*, in caso di fattura emessa a gennaio 2013 e “riscossa” a febbraio 2013, la relativa IVA dovrà essere computata nella liquidazione periodica relativa al mese di febbraio, da effettuare, in caso di contribuenti “mensili”, entro il 16 marzo).

Nell'ipotesi di **incasso parziale del corrispettivo**, l'imposta sarà esigibile e verrà **computata** nella **liquidazione periodica, pro-quota**, in base alla proporzione esistente fra la somma incassata e il corrispettivo complessivo dell'operazione.

A tal riguardo, con la C.M. 44/E/2012, l'Agenzia conferma che per **individuare il momento del pagamento non effettuato in contanti**, al verificarsi del quale l'imposta diventa esigibile, il cedente/prestatore deve fare riferimento alle **risultanze dei propri conti bancari**, dalle quali è ricavabile la **data di accredito del corrispettivo** (es. assegni bancari, RI.BA, RID, bonifico bancario)²²;

- l'**imposta** relativa alle **operazioni attive escluse** dal nuovo regime (quali, ad esempio, quelle rese a favore di “privati consumatori” – *cfr. precedente paragrafo 2.3*) deve essere computata nella **liquidazione** periodica relativa al **mese, o trimestre, nel corso del quale le medesime operazioni sono effettuate** ai sensi dell'art.6 del D.P.R. 633/1972, ancorché il corrispettivo non sia stato ancora incassato (*ad esempio*, in caso di fattura emessa a gennaio 2013, la relativa IVA dovrà essere computata nella liquidazione periodica relativa allo stesso mese di gennaio, da effettuare, in caso di contribuenti “mensili”, entro il 16 febbraio, a prescindere dal fatto che il corrispettivo non sia stato ancora riscosso).

Da evidenziare, inoltre, che, per i medesimi soggetti, le **operazioni ricadenti nell'“IVA per cassa” concorrono** sia alla formazione del **volume d'affari**, sia alla determinazione della **percentuale di detrazione** (di cui all'art.19-*bis* del D.P.R. 633/1972), in relazione all'anno in cui tali **operazioni sono state effettuate**, non assumendo rilevanza il momento in cui l'IVA diventa esigibile.

3.1.3. Detrazione dell'IVA per le operazioni passive

Con riferimento alle operazioni passive (ossia all'acquisto di beni e servizi), il cedente/prestatore che abbia optato per l'“IVA per cassa” (art.5):

²¹ Tale titolo si riferisce, tra l'altro, agli obblighi di fatturazione e versamento dell'IVA.

²² In tal senso, *cfr.* anche C.M. 20/E/2009, sul precedente regime di IVA per cassa.

- può **detrarre l'imposta** assolta sulle **operazioni passive incluse** nel nuovo meccanismo **solo al momento del pagamento** dei **corrispettivi ai propri fornitori/prestatori**, o comunque, decorso 1 anno dal momento in cui l'imposta diviene esigibile secondo le regole ordinarie ed alle condizioni vigenti in tale momento.

Come evidenziato dalla C.M. 44/E/2012, tale "*posticipo*" della detrazione opera per tutti gli acquisti effettuati, anche se riguardanti operazioni attive escluse (semprech  queste ultime, e i relativi acquisti, non siano oggetto di contabilit  separata, ai sensi dell'art.36 del D.P.R. 633/1972).

Inoltre, in caso di **pagamento di acconti**, la **detrazione** opera nella **proporzione esistente** fra gli **anticipi** pagati e l'**intero corrispettivo** dovuto per l'operazione.

Circa l'*"ordinario"* termine massimo entro il quale far valere la detrazione IVA²³, l'Agenzia delle Entrate (nella citata C.M. 44/E del 2012) precisa che, in regime di "*IVA per cassa*", la stessa pu  essere esercitata al pi  tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui   stato pagato il corrispettivo, o a quello in cui   decorso 1 anno dalla effettuazione dell'acquisto²⁴;

- pu  **detrarre l'imposta** assolta sulle **operazioni passive escluse** dal nuovo meccanismo in base alle **ordinarie regole**, **senza** dover **attendere** l'effettivo **pagamento del corrispettivo ai propri fornitori** (cfr. *precedente paragrafo 2.3*).

3.2. Adempimenti del cessionario/committente: detrazione IVA

A differenza di quanto previsto dalla precedente disciplina, la scelta del cedente/prestatore di aderire al nuovo regime non obbliga, di per s , l'acquirente/committente (che riceve fatture emesse in regime di "*IVA per cassa*") a posticipare la detrazione dell'imposta a lui addebitata, al momento del pagamento del corrispettivo al proprio fornitore.

L'art.32-*bis* del D.L. 83/2012 (legge 134/2012) prevede, infatti, che i cessionari/committenti, che acquistano beni o servizi da soggetti che applicano l' "*IVA per cassa*", hanno **diritto a detrarre l'IVA al momento dell'effettuazione dell'operazione**, a prescindere dall'avvenuto pagamento del relativo corrispettivo al proprio cedente/prestatore.

Naturalmente tale **principio non   applicabile qualora** anche **tali soggetti abbiano scelto**, a loro volta, di "*entrare*" nel **nuovo regime**, poich , in questa ipotesi, anche loro sarebbero assoggettati alle "*speciali*" regole di versamento e detrazione dell'imposta dettate dalla disciplina dell' "*IVA per cassa*" (cfr. *art.1, comma 4, D.M. 11 ottobre 2012*). In questo caso, quindi, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti sarebbe comunque esercitabile solo al momento del pagamento del

²³ Diritto da esercitare, al pi  tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui lo stesso   sorto, ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 633/1972.

²⁴ Sul punto, l'Amministrazione fornisce i seguenti esempi:

1. **acquisto effettuato a gennaio 2013, con pagamento del corrispettivo a giugno 2013:** la detrazione pu  essere esercitata al pi  tardi con la dichiarazione relativa all'anno 2015;
2. **acquisto effettuato a gennaio 2013, con corrispettivo non ancora pagato entro gennaio 2014:** la detrazione potr  essere effettuata al pi  tardi con la dichiarazione relativa all'anno 2016.

corrispettivo al cedente/prestatore (cfr. la *Relazione Illustrativa al citato Decreto attuativo*).

Riguardo agli adempimenti connessi alla detrazione IVA da parte dei cessionari/committenti, occorre pertanto distinguere **due ipotesi, differenziate a seconda se tali soggetti:**

1. **operino in “regime ordinario”**, nel qual caso il diritto a detrarre l'IVA assolta sugli acquisti sorge comunque al momento dell'effettuazione dell'operazione, a prescindere dall'avvenuto pagamento del relativo corrispettivo al proprio cedente/prestatore (e anche se quest'ultimo applichi il nuovo meccanismo);
2. **optino per l'“IVA per cassa”**, nel qual caso la detrazione dell'IVA applicata sugli acquisti è comunque posticipata al pagamento del corrispettivo al proprio cedente/prestatore (a prescindere dal fatto che quest'ultimo abbia, o meno, aderito al nuovo regime).

3.3. Focus: le operazioni in *reverse charge*

Tenuto conto della frequente applicabilità del “*reverse charge*” nel settore dell'edilizia, è bene evidenziare che tale meccanismo di “*inversione contabile*” non subisce alcuna deroga per effetto dell'opzione per il regime dell' “*IVA per cassa*”.

Come già evidenziato (cfr. *precedente paragrafo 2.3*), infatti, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi assoggettate al “*reverse charge*” sono comunque escluse (sia come operazioni attive che come operazioni passive) dall'ambito operativo della nuova disciplina in esame.

Per il comparto edile, si tratta delle seguenti operazioni:

- ✓ prestazioni rese da subappaltatori a favore di appaltatori nel settore edile;
- ✓ cessioni di abitazioni effettuate dalle imprese costruttrici, o da quelle che vi hanno eseguito interventi incisivi di recupero, dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione/ristrutturazione, imponibili ad IVA su opzione del cedente;
- ✓ cessioni di fabbricati strumentali, imponibili ad IVA su opzione del cedente²⁵.

La circostanza che queste fattispecie siano comunque escluse dall'ambito operativo dell'“*IVA per cassa*”, comporta che, **a prescindere dal fatto che i soggetti coinvolti abbiano o meno scelto di applicare il nuovo regime, la fatturazione e la conseguente liquidazione dell'IVA dovrà avvenire secondo le regole del “*reverse charge*”**, in base alle quali:

- il subappaltatore che esegue i lavori, o il cedente dei suddetti immobili, deve emettere fattura senza applicazione dell'IVA, indicando la norma che lo esenta da tale obbligo (art.17, comma 6, rispettivamente lett.a – a *bis*, D.P.R.633/1972),
- l'appaltatore, o l'acquirente degli immobili (soggetto IVA), deve integrare la fattura ricevuta, indicando la corretta aliquota IVA e l'imposta dovuta ed annotare l'operazione sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti, liquidando così l'imposta.

²⁵ Per ciò che concerne il regime IVA delle cessioni immobiliari ed i casi di applicazione del meccanismo del “*reverse charge*”, alla luce delle ultime modifiche apportate dal medesimo D.L. 83/2012 (convertito con modifiche nella legge 134/2012), si rinvia al **documento ANCE “Regime IVA per cessioni e locazioni immobiliari – Vademecum operativo” – ID 7960 del 19 settembre 2012**.

4. CAUSE DI “USCITA” DAL MECCANISMO

Il Decreto attuativo prevede 3 ipotesi di “uscita” dal regime dell’ “IVA per cassa”, di cui 2 “automatiche” e 1 su base volontaria del contribuente.

4.1. Ipotesi di esclusione automatica

Le circostanze al verificarsi delle quali il meccanismo viene meno in via automatica sono:

- il **decorso** del termine massimo di **1 anno dall’effettuazione dell’operazione**²⁶, salvo che, prima del decorso di tale scadenza, il cessionario/committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali²⁷ (art.1, comma 2, D.M. 11 ottobre 2012).

Circa il computo di tale periodo in presenza di **note di variazione delle fatture** emesse (riguardanti l’imponibile o l’ammontare dell’imposta), la C.M. 44/E/2012, precisa che, in caso di variazioni in aumento²⁸, anche per il nuovo ammontare dell’imponibile o dell’IVA, il termine di 1 anno si calcola a decorrere dall’effettuazione dell’operazione originaria.

Per ciò che concerne le variazioni in diminuzione:

- se effettuate prima che l’imposta diventi esigibile, vanno a rettificare direttamente l’imposta da liquidare,
- se intervengono successivamente al verificarsi dell’esigibilità, possono essere computate nella prima liquidazione utile.

In generale, al **verificarsi di questa causa di esclusione**, il **cedente/prestatore**:

- deve **liquidare l’IVA relativa alle operazioni attive, per le quali sia trascorso 1 anno** dalla loro effettuazione, anche se non ha ancora incassato il corrispettivo,
- può **dedurre l’IVA relativa agli acquisti** (operazioni passive), **per i quali sia trascorso 1 anno** dalla relativa effettuazione, ancorché non abbia ancora provveduto a pagare il corrispettivo ai propri fornitori (cfr. art.5, comma 1, D.M. 11 ottobre 2012).

Da evidenziare che la suddetta ipotesi coinvolge le singole operazioni (attive o passive) per le quali si verifica il citato “*presupposto temporale*”, mentre non inficia la permanenza del nuovo regime per le altre operazioni rese o ricevute dal medesimo soggetto;

²⁶ Anche a tal fine, il “*momento di effettuazione dell’operazione*” va determinato con le regole di cui all’art.6 del D.P.R. 633/1972 (cfr. C.M. 44/E/2012).

²⁷ Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, è necessario che, entro il termine annuale, la procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) risulti avviata, intendendosi per “avvio” il momento in cui l’organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura (ad esempio, per il fallimento, la data della sentenza dichiarativa di fallimento pronunciata dal tribunale). Da evidenziare, inoltre, che **in tali ipotesi**, per i cedenti/prestatori l’**esigibilità** dell’IVA resta **comunque sospesa, sino all’effettivo incasso dei corrispettivi** (cfr. C.M. 44/E/2012).

²⁸ Ai sensi dell’art.26, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

- il **superamento** del limite di **2 milioni di euro** del **volume d'affari** (art.7, DM 11 ottobre 2012).

A differenza di quanto appena evidenziato circa la precedente causa di uscita dal regime, il superamento della soglia connessa al volume d'affari comporta la completa "*uscita*" dal regime dell' "*IVA per cassa*" per tutte le operazioni effettuate o ricevute dal soggetto che aveva optato per il meccanismo.

Come confermato anche dalla C.M. 44/E/2012, in questa ipotesi, il regime ordinario dell'IVA si applica alle operazioni attive e passive effettuate a partire dal mese, o trimestre, successivo a quello in cui è avvenuto il superamento del predetto limite.

Più in particolare, il **contribuente**:

- nella **liquidazione relativa all'ultimo mese, o trimestre, in cui è stata applicata l'“IVA per cassa”**, deve computare **a debito** tutto l'ammontare dell'**imposta non ancora versata** (relativa, quindi, alle operazioni effettuate per le quali non ha ancora incassato il corrispettivo) e **a credito** l'importo dell'**IVA non ancora detratta** (in quanto connessa ad acquisti effettuati, per i quali non è stato ancora pagato il corrispettivo ai fornitori),
- **a partire dal mese, o trimestre, successivo a quello in cui si è verificato il superamento del limite** dei 2 milioni di euro, deve **assoggettare al regime ordinario** di versamento e detrazione dell'IVA, rispettivamente, le operazioni attive e passive effettuate²⁹.

4.2. *Revoca volontaria del contribuente*

Al di fuori dei casi di uscita "*obbligatoria*" dal nuovo regime, il D.M. 11 ottobre 2012 (art.7) ammette anche la possibilità per il contribuente di revocare l'opzione operata.

Sul punto, il successivo Provvedimento n. 165764/2012 ha specificato che la revoca volontaria:

- può essere **esercitata solo dopo il triennio** che costituisce il "**periodo di permanenza minima**" nel nuovo regime,
- va **comunicata** nella **prima dichiarazione annuale IVA presentata successivamente** alla medesima scelta d'uscita dal meccanismo³⁰.

In tal caso, come previsto dal citato art.7 del D.M. attuativo, il contribuente che esercita la facoltà di revoca deve provvedere, nella **liquidazione relativa all'ultimo mese in cui è stata applicata l'“IVA per cassa”**, a computare **a debito** tutto l'ammontare dell'**imposta non ancora versata** (relativa, quindi, alle operazioni effettuate per le quali non ha ancora incassato il corrispettivo) e **a credito** l'importo dell'**IVA non ancora detratta** (in quanto connessa ad acquisti effettuati, per i quali non è stato ancora pagato il corrispettivo ai fornitori).

²⁹ Per quanto concerne in particolare le operazioni passive, la relazione illustrativa al D.M. 11 ottobre 2012 chiarisce che il regime ordinario di detrazione IVA si applica con riferimento alle fatture ricevute a partire dal mese successivo a quello di superamento della citata soglia, ancorché l'acquisto sia stato effettuato nel periodo in cui era applicato il meccanismo dell' "*IVA per cassa*".

³⁰ In particolare, come evidenziato nel paragrafo "*Motivazioni*" del citato Provvedimento, la revoca va comunicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sceglie di uscire dal nuovo regime, che verrà presentata dal contribuente l'anno successivo (es. la revoca effettuata nel 2015 va comunicata nella dichiarazione IVA relativa al 2015, da presentare nel 2016).