



# TRIBERTI COLOMBO & ASSOCIATI

AVVOCATI COMMERCIALISTI CONSULENTI del LAVORO

Dott. Comm. Paolo Bergamasco  
Dott. Comm. Corrado Colombo  
Dott. Comm. Silvio Formenti  
Dott. Comm. Piergiorgio Gusso  
Dott. Luca Insabato Cons. Lav.  
Dott. Comm. Luigi Lepore  
Dott. Comm. Gianluca Panizza  
Dott. Comm. Monica Poletto  
Dott. Comm. Filippo Purghè  
Dott. Comm. Pino Sorrentino  
Avv. Patrizia Tovazzi  
Dott. Comm. Paolo Triberti  
Avv. Vittorio Versace

Dott. Comm. Giorgio Agnello  
Dott. Comm. Valeria De Cicco  
Dott. Comm. Mara Losi  
Dott. Comm. Maria Paola Pecollo  
Dott. Comm. Giovanna Rita  
Avv. Nicola Salvarani  
Dott. Elsa SégardEsp.Contabile

Dott. Comm. Pietro Aspesi  
Avv. Giovanna Camilli  
Avv. Lucia Campora  
Dott. Comm. Giuseppe Celestini  
Dott. Comm. Michele Ciccone  
Dott. Comm. Barbara Di Gregorio  
Dott.ssa Claudia Ferrari Cons. Lav.  
Dott. Comm. Vincenzo Frunzio  
Dott.ssa Claudia GarrettaCons.Lav.  
Dott. Comm. Emanuela Gleezan  
Dott. Stefano Lunghi Cons.Lav.  
Dott. Comm. Giorgia Mazzieri  
Dott. Comm. Mila Monova  
Dott. Comm. Gaia Napoli  
Dott. Comm. Enzo Pignataro  
Avv. Chiara Pisani  
Dott. Comm. Carlo Primerano  
Dott.ssa Antonella Rosati Cons.Lav.  
Dott. Comm. Stefania Silvestri  
Dott. Comm. Andreina Soffientini  
Dott. Comm. Gloria Torre  
Dott. Comm. Alfredo Tradati  
Dott. Comm. Carlo Triberti

Dott.ssa Chiara Bergamaschi  
Dott.ssa Cecilia Boldrin  
Dott.ssa Irene Guerzoni  
Dott. Alberto Mattiello  
Dott.ssa Sara Nasuti  
Dott.ssa Rosa Runci  
Dott.ssa Tzvetelina Spassov  
Dott.ssa Mariangela Trivisani  
Dott. Stefano Versace  
Dott.ssa YiWu

## SEDI

### Milano

20123 - Via Carducci, 32  
Tel. 02.855.031 - Fax 02.855.035.00  
e-mail: studio@tricol.it

### Milano – Area Legale

20123 - Via Lanzzone, 31  
Tel. 02.366.336.63  
Fax 02.366.336.53  
e-mail: milano.legali@tricol.it

### Torino

10121 - Via Amendola, 6  
Tel. 011.538.386 - Fax 011.537.389  
e-mail: segreteria@tricolto.it

### Roma

00185 - Via Liberiana 17  
Tel. e fax 06.97273584  
Tel. 06.97273788  
e-mail:segreteria-roma@tricol.it

Codice fiscale 10444880156

Milano, 9 gennaio 2013

## Circolare n. 1/2013

### Oggetto: Iva per cassa

Gentili Signori,

il Decreto Sviluppo 2012 D.L. n. 83/2012, all'articolo 32-bis ha introdotto un **nuovo regime dell'Iva per cassa** ("*cash accounting*"), determinando l'abrogazione, a partire dal 1° dicembre 2012, della previgente disciplina dell'iva per cassa (contenuta nell'art. 7 del D.L. n. 185/2008).

Le regole attuative della nuova disciplina dell'Iva per cassa, la definizione delle modalità di esercizio dell'opzione (nonché della sua revoca) e gli specifici chiarimenti applicativi sono stati forniti con i seguenti provvedimenti:

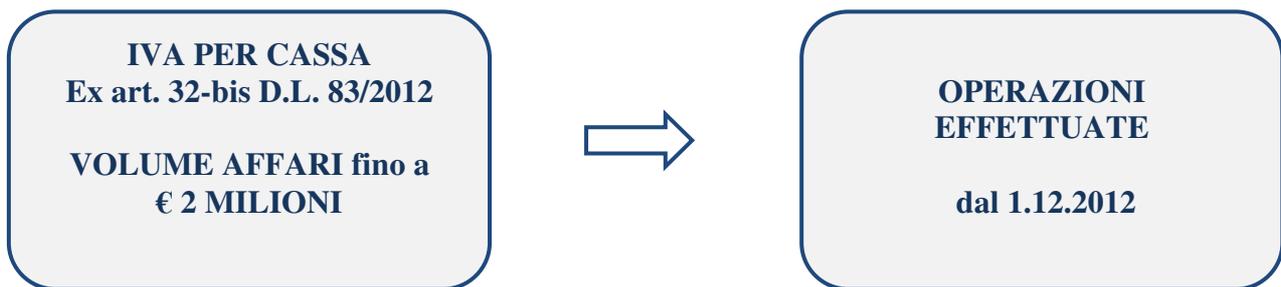
- Decreto MEF 11.10.2012 e Relazione Illustrativa
- Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate del 21.11.2012
- Circolare Agenzia Entrate n. 44/E del 26 novembre 2012

Con la presente circolare si desidera quindi riassumere il quadro delineato dai suddetti interventi, soffermandoci in particolare sulle novità introdotte rispetto alla disciplina previgente.

Queste ultime rivestono, infatti, un'importanza notevole e riguardano tanto i requisiti applicativi del regime, quanto le logiche di funzionamento dello stesso.

## PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE

Una prima novità di rilievo introdotta dal D.L. n. 83/2012 riguarda i presupposti per l'applicazione del regime dell'Iva di cassa. In particolare, è stabilito che la relativa opzione possa essere esercitata unicamente dai soggetti passivi che abbiano realizzato, nell'anno solare precedente, un **volume d'affari non superiore a due milioni di euro**: è stata quindi elevata la precedente soglia di 200 mila euro.



Per quanto riguarda la verifica relativa al volume d'affari, occorre seguire le seguenti **regole**:

- ✓ nel caso in cui l'opzione sia esercitata ad **inizio attività**, il rispetto della soglia deve essere valutato calcolando il **volume d'affari previsto** (qualora l'attività inizi in corso d'anno, tale soglia non deve esser ragguagliata ad anno);
- ✓ nel calcolo del volume d'affari devono essere considerate **tutte le operazioni attive**, siano esse assoggettate o escluse dal regime di cassa; quindi anche le operazioni assoggettate al nuovo regime di Iva per cassa concorreranno a formare il volume d'affari nell'anno di effettuazione dell'operazione e parteciperanno così alla determinazione della percentuale di detrazione Iva di cui all'art. 19bis DPR 633/72;
- ✓ le operazioni attive la cui Iva sia liquidata per cassa concorrono a formare il volume d'affari con riferimento all'anno in cui esse risultano effettuate (indipendentemente dal momento in cui l'imposta divenga esigibile);
- ✓ il **superamento della soglia** determina l'**uscita** dal regime dell'Iva per cassa e l'applicazione delle regole ordinarie a partire dal mese o trimestre successivo. Nella **liquidazione** relativa all'**ultimo mese o trimestre** in cui è stato applicato il regime per cassa deve essere computata a debito l'Iva non ancora pagata e può essere detratta l'Iva (non ancora detratta) sugli acquisti effettuati ma non ancora pagati.

Resta da precisare che, fermo il rispetto del limite posto sul volume d'affari, l'Iva per cassa può esser scelta anche dagli **enti non commerciali**, relativamente all'attività commerciale eventualmente svolta.

## ESIGIBILITA' E DETRAIBILITA' IVA

I soggetti passivi in riferimento ai quali risulta rispettato il requisito dimensionale sopra descritto sono legittimati ad adottare il regime dell'Iva per cassa **per le cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi**

effettuate **nei confronti di cessionari o di committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione. Rimangono escluse le operazioni effettuate nei confronti di cessionari/committenti PRIVATI.**

L'adozione del regime fa sì che la detraibilità e l'esigibilità dell'Iva siano legate al momento in cui il **corrispettivo** sia, rispettivamente, **pagato o ricevuto**. Questo criterio di liquidazione riguarda infatti tutte le **operazioni attive e passive**, effettuate dal soggetto: ciò costituisce una novità rispetto al regime precedente, secondo il quale la scelta risultava applicabile ad ogni singola operazione.

In capo a **colui che opta per l'Iva di cassa** si verificano quindi due effetti:

- **l'Iva relativa alle operazioni attive**, effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione, **diviene esigibile nel momento in cui sono pagati i relativi corrispettivi** e, comunque, **decorso un anno** dall'effettuazione dell'operazione (individuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 – decreto IVA);
- **l'Iva relativa alle operazioni passive**, ovvero l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi, **diviene detraibile nel momento in cui vengono pagati i relativi corrispettivi** e, comunque, **decorso un anno** dal momento in cui l'imposta diventa esigibile secondo le regole ordinarie ed alle condizioni esistenti in quel momento. Come precisato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate citata in premessa, tale meccanismo è previsto allo scopo di evitare che il contribuente che abbia optato per il regime Iva per cassa possa determinare liberamente la percentuale di detraibilità applicabile. Vale infine la regola generale (art. 19 del D.P.R. n. 633/1972) secondo cui il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (e cioè, all'anno in cui è avvenuto il pagamento o è comunque decorso il termine di un anno dall'effettuazione dell'acquisto).

<b>EFFETTI OPZIONE IVA PER CASSA</b>	
<b>Soggetto optante</b>	
<b>OPERAZIONI ATTIVE</b> Esigibilità Iva	<b>OPERAZIONI PASSIVE</b> Detraibilità Iva
<b>PAGAMENTO CORRISPETTIVO</b>  (E COMUNQUE DECORSO 1 ANNO DALL'EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE)	<b>PAGAMENTO CORRISPETTIVO</b>  (E COMUNQUE DECORSO 1 ANNO DALL'EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE)

In relazione alla esigibilità dell'Iva applicata alle operazioni attive, sono individuabili due ipotesi particolari:

- qualora il **cessionario/committente** sia stato assoggettato a **procedure concorsuali** (e il relativo provvedimento sia stato emesso prima che sia trascorso un anno dall'effettuazione dell'operazione) non vale il suddetto termine di un anno; in tale ipotesi, infatti, l'esigibilità dell'Iva rimane legata all'**effettivo incasso** del corrispettivo;
- qualora, in pendenza del termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, vengano emesse **note di variazione in aumento**, il termine stesso continua a decorrere **dall'operazione originaria**; nel

caso vi siano invece **variazioni in diminuzione**, esse rettificano direttamente l'Iva nel caso in cui essa non sia ancora divenuta esigibile, mentre saranno ricomprese nella prima liquidazione utile in caso contrario. Su tale punto si attendono però chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

In capo al **cessionario/committente**, il diritto alla **detrazione dell'Iva** sorge al momento **dell'effettuazione dell'operazione** anche se il corrispettivo non sia stato ancora pagato, *salvo che lo stesso cessionario/committente non abbia a sua volta optato per il nuovo regime "Iva per cassa"*.

In altri termini, in **deroga** al criterio ordinario secondo cui vi è "una correlazione fra il momento in cui il cessionario/committente ha diritto alla detrazione e quello in cui l'imposta diventa esigibile per il cedente/prestatore", **i fornitori ed i clienti del soggetto** che adotta il regime di Iva per cassa continueranno, rispettivamente, ad esigere l'imposta e a detrarre l'imposta secondo le regole ordinarie.

<b>EFFETTI OPZIONE IVA PER CASSA del cedente/prestatore Sul Soggetto CESSIONARIO/COMMITTENTE</b>	
<b>OPERAZIONI PASSIVE</b> Detraibilità Iva	dall' <b>EFFETTUAZIONE OPERAZIONE</b>

### OPERAZIONI ESCLUSE

Il nuovo regime dell'Iva per cassa deve essere applicato alla totalità delle operazioni attive e passive effettuate dal soggetto optante. Il Decreto MEF 11.10.2012 ha tuttavia individuato una serie di operazioni, attive e passive, per le quali non è possibile ricorrere alla liquidazione dell'Iva secondo la contabilità di cassa.

Le operazioni attive escluse dal regime sono:

- le **operazioni effettuate in regimi speciali Iva**; chi svolge sia attività in regime speciale che attività "ordinarie" può peraltro aderire all'Iva per cassa per le operazioni in regime normale, previa separazione della contabilità; per l'agenzia entrate, tra queste rientrano:
  - ✓ regime monofase ex art. 74 DPR 633/72
  - ✓ regime agricoltura e attività connesse ex art. 34 e 34bis DPR 633/72
  - ✓ regime del margine dei beni usati ex art. 36 D.L. 41/95
  - ✓ regime agenzie viaggio e turismo ex art. 74ter DPR 633/72
  - ✓ regime agriturismo ex art. 5 L. 413/91
- le **operazioni effettuate nei confronti di privati**;
- le **operazioni effettuate nei confronti di soggetti che assolvono l'Iva mediante *reverse charge***;
- le **operazioni ad esigibilità differita** (ex art. 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972) per le quali l'Iva per cassa **sia un regime ordinario**:
  - ✓ cessioni di beni e prestazioni di servizi fatto allo Stato, enti pubblici territoriali, camere di commercio, istituti universitari, USL....etc

- ✓ cessione di alcuni prodotti farmaceutici da farmacisti
  - ✓ cessioni/prestazioni ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivo specifico.
  - le **cessioni intracomunitarie e le cessioni all'esportazione**, le **operazioni assimilate** e i **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali** (ex artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. 633/1972) per le quali il cedente/prestatore non è debitore d'imposta.
- per tali operazioni l'Iva continua ad essere esigibile secondo le regole ordinarie.

Per quanto riguarda le operazioni passive, invece, sono escluse dal regime:

- le operazioni di acquisto di beni e servizi per i quali **l'Iva è applicata con il metodo del *reverse charge***;
  - le **operazioni intracomunitarie di acquisto di beni**;
  - le **importazioni di beni**;
  - le **estrazioni di beni da depositi Iva**.
- per tali operazioni l'Iva continua ad essere detraibile secondo le regole ordinarie.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/2012 ha poi precisato che l'adozione del sistema Iva di cassa comporta il differimento della detrazione dell'Iva al momento del pagamento del prezzo relativamente a tutti gli acquisti, anche in presenza di operazioni attive che non possono usufruire dell'Iva per cassa, qualora queste ultime e i relativi acquisti non siano oggetto di contabilità separata (ex art. 36 del D.P.R. 633/1972).

## ADEMPIMENTI ED EFFICACIA

Per accedere al regime dell'Iva per cassa è necessario **esercitare** un'apposita **opzione**. Quest'ultima si considera esercitata qualora si riscontri il **comportamento concludente** del soggetto che annoti nelle fatture emesse la seguente dicitura:

**“Operazione con Iva per cassa ai sensi dell'art. 32-bis del D.L. n. 83/2012”**

La mancata **annotazione** rappresenta comunque solo una violazione di tipo **formale** e quindi, nel caso in cui sia in altro modo riscontrabile il comportamento concludente del contribuente, il regime per cassa potrà esser ugualmente applicato. Tale adempimento è finalizzato **unicamente** ad una **corretta gestione contabile** visto che il contribuente, in aggiunta alle operazioni per cassa, potrebbe effettuare anche altre operazioni, sia in regime speciale sia in base alle regole ordinarie. L'annotazione sulle fatture non costituisce quindi più, come in passato, un adempimento funzionale al differimento del diritto alla detrazione in capo al ricevente la fattura.

Il soggetto optante dovrà poi **comunicare** l'avvenuto esercizio dell'**opzione** nella **dichiarazione annuale Iva** riferita all'anno in cui abbia avuto luogo il comportamento concludente del contribuente. A tal fine si considera valida (ma sanzionata) la dichiarazione presentata, tardivamente, entro 90 giorni dal termine ordinario.

Per quanto riguarda l'**efficacia** dell'opzione, essa decorre di regola **dal 1° gennaio** dell'anno in cui viene esercitata (o dalla data di inizio dell'attività, se successiva), restando escluse le operazioni già liquidate alla data del 31 dicembre dell'anno precedente.

Per l'anno **2012** si verifica però una situazione **particolare**: subentrando il nuovo regime solo dal 1° dicembre 2012, l'opzione indicata nel modello Iva 2013 avrà effetto unicamente sulle operazioni effettuate dopo tale data. Per questo motivo per i contribuenti che liquidano l'Iva trimestralmente pare consigliabile esercitare l'opzione solo a partire dal 1° gennaio 2013 (onde evitare che, per il quarto trimestre del 2012, due mesi vengano liquidati secondo il regime ordinario e un mese per cassa).

Una volta esercitata, l'opzione è **vincolante** per un **triennio**.

Solo decorso tale periodo il soggetto ha la possibilità di revocarla espressamente; in mancanza di revoca espressa, l'opzione resterà valida per ciascun anno successivo. Val la pena sottolineare che, ai fini del computo del triennio, l'anno è da considerarsi per intero anche nelle ipotesi particolari dell'opzione esercitata dal 1° dicembre 2012 o dall'anno di inizio dell'attività.

In conseguenza della scelta del regime dell'Iva per cassa, **tutte** le operazioni attive e passive effettuate dal soggetto dovranno esser computate nella **liquidazione** periodica riferita al mese/trimestre in cui sia stato incassato il **corrispettivo** (o sia comunque decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione). A tal fine si precisa che:

- il **pagamento** solo **parziale** del corrispettivo darà luogo a una liquidazione solo parziale (in proporzione) della relativa imposta;
- per i **corrispettivi non in contanti** occorrerà fare riferimento alla data di accredito dei corrispettivi stessi nel proprio conto corrente.

Si ricorda infine che il **nuovo regime** (ex art. 32-bis del D.L. 83/2012) sostituirà il regime previgente (ex art. 7 del D.L. 185/2008) solo per le operazioni effettuate a decorrere dal **1° dicembre 2012**; per le operazioni effettuate precedentemente a tale data rimarrà in vigore la disciplina passata.

Per ogni necessità Vi invitiamo a prendere direttamente contatto con i Vostri professionisti di riferimento.

Con l'occasione inviamo i nostri migliori saluti

Studio Triberti Colombo & Associati