

IVA per cassa anticipata al 1° dicembre 2012

Lo dispone il DM attuativo della disciplina, pronto per la pubblicazione dopo la firma del Ministro

/Marco PEIROLO

Anticipata alle operazioni effettuate a decorrere **dal 1° dicembre 2012** l'applicazione della nuova disciplina dell'**IVA per cassa**. Da tale data, anziché dal 1° gennaio 2013, sarà pertanto abrogato l'attuale regime, di cui all'art. 7 del DL n. 185/2008. Come si ricorderà, nei giorni scorsi era stata ventilata l'applicazione del nuovo regime a partire dal 2013, decorrenza poi modificata, pare, per ragioni di corretta allocazione della copertura finanziaria.

Rispetto al cedente/prestatore, lo schema di decreto, in attesa della pubblicazione, dopo la firma del Ministro, conferma che il principio di cassa caratterizza non solo il versamento dell'imposta a debito, dovuta sulle operazioni attive, ma **anche** l'esercizio della **detrazione dell'imposta a credito**, riferita alle operazioni passive.

Nello specifico, per il fornitore, l'esigibilità differita dell'imposta a debito implica che l'imposta a credito sia detraibile a partire dal momento in cui i relativi **corrispettivi** sono **pagati**, o comunque decorso un anno dal momento in cui l'imposta [dovuta sulle operazioni attive] diviene esigibile secondo le regole ordinarie ed alle condizioni esistenti in tale momento.

In pratica, trascorso **un anno** dall'effettuazione dell'operazione senza che il cessionario/committente abbia pagato, l'IVA a debito diventa comunque esigibile mentre l'IVA a credito può essere detratta.

Il suddetto limite temporale **non** si applica nel caso in cui il cessionario/committente sia stato assoggettato a **procedure concorsuali** prima del decorso del termine annuale. Sul punto, a differenza delle vigenti disposizioni sull'IVA per cassa, non sono più richiamate le procedure esecutive; si tratta di una scelta opinabile, siccome i motivi che giustificano l'inapplicabilità del limite di un anno in caso di procedure concorsuali possono ritenersi validi anche per le procedure esecutive.

Rispetto, invece, al **cessionario/committente**, la detrazione non è più "agganciata" al pagamento del corrispettivo, ma opera in ogni caso al momento di **effettuazione** dell'operazione. Fa ovviamente eccezione l'ipotesi in cui il cessionario/committente applichi, a sua volta, il regime di cassa, con conseguente sospensione della detrazione fino al pagamento dei corrispettivi.

Il principio di cassa che, nel nuovo regime, regola, dal lato del cedente/prestatore, il versamento dell'imposta a debito e la detrazione dell'imposta a credito, risulta dunque **derogato** dal lato del cessionario/committente, in contrasto peraltro con il principio di simmetria di cui all'art. 19, comma 1, ult. periodo, del DPR n. 633/1972, corrispondente all'art. 167

della Direttiva n. 2006/112/CE; la deroga, ossia la possibilità di detrarre l'imposta anche se la stessa non deve essere ancora versata all'Erario, è tuttavia giustificata dalla **dichiarazione a verbale** resa, dal Consiglio e della Commissione, in sede di approvazione della Direttiva n. 2010/45/UE.

Sempre dal punto di vista **soggettivo**, la disciplina in esame, attualmente limitata ai soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 200.000 euro, viene **estesa** agli operatori che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare un fatturato non superiore a **2 milioni** di euro.

Dal punto di vista **oggettivo**, invece, è stato confermato che sono **escluse** dal regime, tra le altre, le operazioni che, in base all'art. 6, comma 5, del DPR n. 633/1972, beneficiano – come regime naturale – dell'**esigibilità differita**, ossia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere, principalmente, nei confronti di alcuni di enti pubblici; per queste operazioni, pertanto, non opera il limite annuale, tenuto conto che i corrispettivi sono, di norma, pagati successivamente.

Come per le operazioni attive, è stata prevista l'elencazione delle operazioni passive escluse dal principio di cassa. Si tratta degli acquisti soggetti a *reverse charge*, compresi gli acquisti intracomunitari e l'estrazione dei beni dai depositi IVA, e delle importazioni.

Analogamente all'attuale disciplina, l'applicazione dell'IVA per cassa deve risultare da apposita **annotazione in fattura**, con menzione della normativa di riferimento. Tale indicazione, seppure allineata alla Direttiva n. 2006/112/CE, di fatto è superflua in quanto, nel nuovo regime, il cessionario/committente può **in ogni caso** esercitare la detrazione in riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, senza che operi alcun differimento.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno successivamente stabilite le modalità per esercitare l'opzione per l'IVA di cassa, che ha effetto **dal 1° gennaio** dell'anno in cui viene operata la scelta ovvero, in caso di inizio attività in corso d'anno, dalla data di inizio dell'attività.

L'opzione, infatti, una volta esercitata, vincola il soggetto passivo a differire l'esigibilità dell'imposta per **tutte le operazioni** attive e, conseguentemente, a differire anche l'esercizio della detrazione per tutte le operazioni passive. In particolare, dovrà essere stabilito se, in applicazione della disciplina generale di cui al DPR n. 442/1997, l'opzione possa desumersi dal comportamento concludente del cedente/prestatore con successiva comunicazione nella dichiarazione IVA annuale.

L'attuale regime dell'IVA per cassa abrogato dal 1° dicembre

L'IVA "in sospeso" sulle operazioni già effettuate andrà computata nel periodo di incasso/pagamento

/ Marco PEIROLO

Il decreto attuativo ha previsto che la nuova disciplina dell'IVA per cassa si applicherà alle **operazioni effettuate dal 1° dicembre 2012**.

Pertanto, in conformità all'art. 32-*bis*, comma 5, del DL n. 83/2012, da tale data sarà abrogato l'attuale regime, regolato dall'art. 7 del DL n. 185/2008, mentre resta confermata l'esigibilità differita a **tempo indeterminato** per le operazioni di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, del DPR n. 633/1972, come quelle poste in essere nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici.

La **decorrenza anticipata** rispetto a quella prevista dalle bozze di decreto, fissata al 1° gennaio 2013, potrebbe essere dovuta all'esigenza di evitare una **possibile censura** da parte degli organi comunitari laddove lo Stato italiano non avesse concluso in tempo utile la **procedura di consultazione** prevista dall'art. 167-*bis* della Direttiva IVA.

Gli Stati membri che applicano il nuovo sistema dell'IVA per cassa sono tenuti a stabilire, per i fornitori interessati ad accedervi, una soglia basata sul fatturato annuo non superiore a 500mila euro, elevabile fino a **2 milioni di euro** previa **consultazione** del Comitato IVA; quest'ultima non è indispensabile per i soli Stati membri che, al 31 dicembre 2012, applichino una soglia superiore a 500 mila euro.

L'Italia, avendo adottato la soglia di 2 milioni di euro ex art. 32-*bis*, comma 1, del DL n. 83/2012, avrebbe dovuto consultare il Comitato IVA dato che, a fine 2012, il limite di volume d'affari previsto dall'attuale regime sarebbe stato di **200mila euro**. Anticipando l'applicazione delle nuove disposizioni al 1° dicembre 2012 si evita pertanto l'obbligo in esame, dato che, alla fine dell'anno, la soglia sarà pari a 2 milioni di euro.

Resta, tuttavia, da verificare la legittimità, sempre sul piano comunitario, di tale decorrenza anticipata, considerato che il nuovo regime è stato novellato dalla Direttiva n. 2010/45/UE, le cui disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2013.

In **assenza di autorizzazione**, la decorrenza anticipata potrebbe essere illegittima in quanto il sistema dell'IVA per cassa deroga il **principio di simmetria** (di cui all'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/1972) sia dal lato del cliente, che può esercitare la detrazione anche se l'imposta assolta in rivalsa non è ancora esigibile, sia dal lato del fornitore, il cui diritto di detrazione resta sospeso finché non paga l'imposta

dovuta sugli acquisti posti in essere.

A conferma di questa eventualità può richiamarsi la posizione espressa dalla Corte di Giustizia nella causa C-285/10 (*Campsa Estaciones de Servicio*), riguardante l'applicazione del **valore normale**, in luogo del corrispettivo pattuito, per la determinazione della base imponibile di determinate operazioni fra soggetti collegati. La Spagna, in particolare, è stata condannata perché, **senza autorizzazione**, ha imposto il criterio del valore normale prima dell'entrata in vigore della Direttiva n. 2006/69/CE, che ne ha previsto l'obbligo per tutti gli Stati membri.

Come anticipato, nel passaggio al nuovo regime, quello attuale sarà **abrogato** dal 1° dicembre 2012.

Molti operatori si stanno chiedendo quale sia il **periodo di computo** dell'IVA "in sospeso" sulle operazioni attive e passive effettuate fino al 30 novembre 2012 nel caso in cui, a tale data, le relative fatture non siano state ancora incassate/pagate.

Dal lato del **cliente**, per esempio, è stato ipotizzato che l'IVA a credito possa essere detratta a partire da **novembre 2012** in quanto riferita ad operazioni assoggettate ad un regime abolito dal mese successivo, ovvero a decorrere da **dicembre 2012** dato che, nel nuovo regime, la detrazione non è più "agganciata" al pagamento.

Dal lato del **fornitore**, invece, a destare confusione sono le norme contenute nel decreto attuativo che regolano il **termine dell'opzione** e, quindi, la fuoriuscita dal regime. Si è così immaginato che l'IVA a debito debba essere in ogni caso computata nella liquidazione di novembre 2012 anche se le fatture attive non sono state incassate.

In attesa di un chiarimento ufficiale, la soluzione che appare preferibile, in assenza di una disciplina transitoria specifica sul punto, è quella basata sull'**effettuazione dell'operazione**, quale criterio da assumere, sul piano temporale, per individuare il regime applicabile alle operazioni attive e passive con IVA "in sospeso".

In altri termini, le operazioni effettuate in applicazione dell'attuale regime restano assoggettate al medesimo, sicché l'IVA a debito e a credito deve essere computata nella liquidazione del periodo (mese o trimestre) in cui le relative fatture vengono, rispettivamente, incassate e pagate, **anche se dopo il 30 novembre 2012**.