



**Ai gentili Clienti**

**Loro sedi**

## **Oggetto: IVA PER CASSA: REGOLE APPLICATIVE E ADEMPIMENTI**

### **Conseguenze del superamento della soglia di volume d'affari**

Con l'entrata in vigore del decreto attuativo, a decorrere **dal 28 aprile 2009**:

tutti i soggetti passivi Iva che hanno un volume d'affari non superiore ad €200.000 - al rispetto delle ulteriori condizioni che verranno di seguito esaminate - potranno differire il pagamento dell'imposta fino al momento del pagamento della fattura.

La prima condizione da verificare per poter cogliere questa opportunità, quindi, è rappresentata dal non aver superato nell'anno 2008 l'importo di €200.000 di volume d'affari. Qualora l'attività sia iniziata nel corso del 2009, invece, si dovrà necessariamente fare riferimento al volume d'affari che si prevede di conseguire nel corso del corrente anno.

In caso di superamento del limite di €200.000 di volume d'affari, è stato chiarito che il meccanismo dell'Iva per cassa non sarà più applicabile per le operazioni effettuate (fatturate) successivamente al superamento. Restano, quindi, salve le fatture emesse prima del superamento di tale limite con applicazione del meccanismo dell'Iva per cassa.

Laddove il soggetto passivo Iva incorresse in errore, continuando ad esercitare il differimento dell'imposta anche dopo aver superato il predetto limite, sarà necessario considerare l'imposta (erroneamente differita) nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale) relativa al periodo in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art.6, DPR n.633/72. Diversamente, si configurerebbe un omesso versamento d'imposta, come tale sanzionato.

Per il soggetto che, al contrario, riceve la fattura erroneamente considerata ad esigibilità "differita" (va considerato che lo stesso non può essere a conoscenza dell'avvenuto superamento della soglia dei €200.000), l'errore commesso da parte del soggetto passivo cedente o prestatore non determina particolari conseguenze dal punto di vista sanzionatorio, bensì un possibile "danno" finanziario derivante dalla mancata possibilità di esercitare immediatamente la detrazione.

### **La scelta del differimento**

La scelta di applicare o meno il regime dell'Iva "per cassa" è a libera discrezione del cedente o prestatore. La stessa:

---

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

- può essere fatta di volta in volta con riferimento ad ogni singola operazione. Lo stesso soggetto, quindi, può emettere, e conseguentemente trovarsi a gestire, sia fatture con Iva ad esigibilità immediata, che fatture con Iva ad esigibilità differita;
- incide soltanto sul momento in cui l'imposta diventa esigibile, fermi restando i termini e le modalità previsti per i consueti adempimenti in materia di Iva quali, ad esempio, l'emissione e la registrazione della fattura. Tra l'altro, è stato precisato che l'imponibile indicato nelle fatture emesse con Iva ad esigibilità differita concorre alla formazione del volume d'affari nonché alla determinazione del pro-rata in base al momento di effettuazione dell'operazione a nulla rilevando il fatto che l'esigibilità dell'imposta è differita.

La scelta di voler applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta deve essere evidenziata in fattura con apposizione della dicitura *"Operazione con imposta ad esigibilità differita, ex art.7, D.L. n.185/08"*.

In mancanza di tale annotazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'imposta si considera esigibile secondo le regole ordinarie previste dall'art.6 del DPR n.633/72.

Nell'Iva per cassa, quindi, si applica una logica assolutamente opposta rispetto alle ipotesi di esigibilità differita previste dall'art.6, co.5, DPR n.633/72: si tratta delle cessioni/prestazioni a favore di particolari soggetti quali enti pubblici, ospedali, istituti universitari, USL, CCIAA, ecc..

In tali casi, infatti, in assenza di annotazione, l'Iva esposta in fattura si considera "automaticamente" ad esigibilità differita; il cedente/prestatore deve aggiungere un'apposita annotazione solo se intende applicare l'esigibilità immediata dell'imposta.

### Conseguenze del differimento



l'imposta diviene esigibile (quindi, dovuta) all'atto dell'incasso del corrispettivo: i soggetti che emetteranno le fatture con l'imposta ad esigibilità differita dovranno, quindi, tener presente tale momento per individuare il mese (o il trimestre) con riferimento al quale operare la liquidazione periodica dell'Iva;



l'imposta diviene esigibile (quindi, detraibile) all'atto del pagamento del corrispettivo: i soggetti che riceveranno le fatture con l'imposta ad esigibilità differita dovranno, quindi, tener presente tale momento per individuare il mese (o il trimestre) con riferimento al quale operare la liquidazione periodica dell'Iva.

### Il momento del pagamento e il limite massimo di un anno

La corretta applicazione delle regole del differimento rende necessario individuare con precisione il momento in cui il pagamento si considera effettuato. Ciò vale, soprattutto, nei casi molto frequenti in cui lo stesso avviene in forma diversa dal denaro.

L'Agenzia delle Entrate ha indicato, come riferimento, le risultanze del conto del cedente/prestatore dal quale risulta l'accreditamento del corrispettivo tramite, ad esempio, assegni bancari, ricevute bancarie, RID o bonifici bancari.

In caso di incasso parziale, come precisato dalle Entrate, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella proporzione esistente fra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

## ESEMPIO

Fattura emessa il 28.03.09 per €10.000 + Iva al 20% (€2.000).

Incasso in 2 rate di pari importo: €6.000 in data 15.04.09 e €6.000 in data 30.07.09.

L'Iva considerata nella liquidazione del mese di aprile è pari a €1.000 ( $6.000 / 12.000 = 50\% \times 2.000 = 1.000$ ).

L'Iva considerata nella liquidazione del mese di luglio è pari a €1.000 ( $6.000 / 12.000 = 50\% \times 2.000 = 1.000$ ).

La disciplina dell'Iva per cassa prevede che in caso di opzione per il differimento dell'esigibilità dell'imposta, la stessa diviene comunque esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione (individuato con i criteri di cui all'art.6, DPR n.633/72).

Unica eccezione a tale limite temporale è costituita dal caso in cui il cessionario o committente, prima del decorso dell'anno dall'effettuazione dell'operazione, sia assoggettato ad una procedura concorsuale o esecutiva. In altre parole, se nel corso dell'anno successivo all'operazione è avviata

una procedura concorsuale/esecutiva, l'esigibilità dell'Iva è sospesa fino all'effettivo incasso del corrispettivo ancorché ciò avvenga dopo il decorso dell'anno.

Con riferimento alla precisa individuazione del termine annuale, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- in casi di fattura emessa anteriormente alla consegna/spedizione dei beni (per i beni mobili) ovvero prima della stipula del contratto (per i beni immobili), l'operazione si considera effettuata alla data della fattura, limitatamente all'importo fatturato: è quindi da tale data che decorre l'anno di differimento dell'esigibilità;
- in caso di fattura differita (emessa entro il giorno 15 del mese successivo per cessioni documentate con DDT), il termine di un anno decorre comunque dalla data di effettuazione delle singole operazioni riepilogate nella fattura differita;
- in caso di emissione di una nota di variazione in aumento (che si ricorda essere obbligatoria), il termine di un anno entro il quale la relativa Iva è comunque esigibile decorre, anche per l'importo della nota di variazione, dalla data di effettuazione dell'operazione originaria cui la nota si riferisce;
- per le variazioni in diminuzione (che sono facoltative), invece, occorre fare una distinzione: quelle che si possono emettere senza limiti temporali (co.2 art.26 DPR n.633/72) non sono influenzate dalla disposizione in esame mentre quelle da co.3 dell'art.26 devono, in ogni caso, essere effettuate entro un anno dall'effettuazione dell'operazione;
- il termine di un anno non trova applicazione se la procedura concorsuale o esecutiva è avviata prima del decorso del predetto anno. A tal fine, precisa l'Agenzia, le procedure concorsuali si considerano avviate nel 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 del tribunale), mentre l'esecuzione forzata in forma generica inizia con l'atto di pignoramento.

## Differimento nelle procedure esecutive e concorsuali

Nei casi di procedura concorsuale, l'esigibilità dell'imposta è sospesa a beneficio di tutti i cedenti o prestatori che abbiano emesso fatture con Iva ad esigibilità differita, fino all'effettivo incasso del corrispettivo e limitatamente all'ammontare di quest'ultimo.

La sospensione del termine opera, oltre che a favore del creditore procedente, anche a favore dell'eventuale terzo creditore che sia successivamente intervenuto nella procedura esecutiva.

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

In caso di revoca della procedura concorsuale, dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'Iva diviene esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca.

### Operazioni a cui si applicano regimi speciali

La possibilità di differire il pagamento dell'imposta non è consentito a coloro che svolgono operazioni rientranti in particolari regimi speciali di applicazione dell'imposta. L'Agenzia delle Entrate, in proposito, ha evidenziato che l'Iva "per cassa" non è applicabile in relazione alle operazioni soggette ai seguenti regimi speciali:

regime "monofase" quale, ad esempio, editoria, vendita sali e tabacchi, commercio dei fiammiferi, ecc.;	<b>art.74, co.1, DPR n.633/72</b>
regime del margine dei beni usati;	<b>art.36, D.L. n.41/95</b>
regime delle agenzie di viaggi e turismo.	<b>art.74-ter, DPR n.633/72</b>

Si tratta di regimi nei quali l'imposta viene determinata all'origine (o a monte) e nei passaggi successivi la stessa non risulta più dovuta, oppure di regimi nei quali la determinazione dell'imposta avviene secondo il criterio "base da base" e cioè confrontando il corrispettivo e le

spese ad esso relative, entrambi comprensivi dell'imposta. Contrariamente, quindi, al tradizionale sistema "imposta da imposta", questi regimi speciali appaiono a tutta evidenza incompatibili con le regole di differimento dell'imposta di nuova introduzione.

Si deve peraltro considerare che, i soggetti che svolgono operazioni rientranti nei predetti regimi speciali di applicazione dell'imposta (agenzie viaggi, rivenditori di beni usati, rivenditori di generi di monopolio, ecc.) talvolta effettuano anche operazioni soggette alle ordinarie regole di determinazione dell'imposta. È stato chiarito, in proposito, che il differimento dell'esigibilità dell'imposta potrà essere pacificamente applicato alle altre operazioni eventualmente effettuate in regime ordinario dell'Iva, in aggiunta a quelle soggette ai regimi speciali.

Nel panorama Iva, tuttavia, vi sono soggetti che pur non applicando regimi speciali di applicazione dell'imposta, determinano l'imposta da versare seguendo modalità particolari. Si tratta, ad esempio, di soggetti passivi Iva che operano nei settori:

- dell'agricoltura;
- degli intrattenimenti;
- delle associazioni senza scopo di lucro/*no profit*.

Con riferimento al regime dell'agricoltura previsto dall'art.34, DPR n.633/72, ad esempio, la stessa Agenzia delle Entrate ha affermato che il regime speciale agricolo diviene, in via generale, un regime speciale di detrazione e non anche un regime speciale di applicazione del tributo.

Stesso discorso vale per coloro (enti, associazioni, ecc.) che applicano il regime forfetario di cui alla L. n.398/91, i quali versano l'imposta sulle operazioni effettuate, forfetizzando l'Iva sugli acquisti con percentuali stabilite dalla relativa disciplina.

Da ciò si desume che a tali ultimi soggetti dovrebbe essere riconosciuta la possibilità di applicare il differimento dell'esigibilità dell'Iva alle operazioni effettuate.

### Altre operazioni escluse dal differimento: privati, *reverse charge*, enti non commerciali

---

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

Imprese e professionisti non possono godere del differimento nel pagamento dell'imposta in relazione a fatture:

- ⇒ emesse nei confronti di soggetti privati;
- ⇒ soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge").

Nel secondo caso, perché non vi è alcuna imposta da differire, mentre nel primo caso, perché a fronte del possibile differimento nel versamento dell'imposta da parte del cedente o prestatore non vi è alcun rinvio dell'esercizio della detrazione da parte dell'acquirente o committente (in quanto privato, infatti, risulta definitivamente inciso dell'imposta).

Per le medesime ragioni, non è applicabile il meccanismo del differimento anche per le operazioni effettuate nei confronti di enti non commerciali, nella misura in cui tali operazioni siano rivolte all'attività istituzionale dell'ente.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

l'esigibilità differita dell'Iva può trovare, però, applicazione con riferimento alle 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. In questo caso, il differimento dell'esigibilità potrà riguardare solamente la parte di corrispettivo riferibile all'attività d'impresa.

Al contrario, gli enti non commerciali che operino nell'esercizio di impresa ed effettuino cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, potranno anch'essi avvalersi dell'esigibilità differita dell'Iva, nel rispetto di tutte le condizioni previste.

Un dubbio potrebbe porsi con riferimento alle prestazioni effettuate nei confronti dei c.d. "contribuenti minimi". È vero che si tratta di soggetti titolari di partita Iva e, quindi, in veste di

acquirenti, soddisfano la condizione prevista dalla norma, ma è altrettanto vero che dal punto di vista sostanziale tali soggetti sono equiparati ai privati.

Si ritiene in proposito che, poiché dal punto di vista formale si tratta di soggetti Iva a tutti gli effetti, anche nei loro confronti sia possibile emettere fatture che consentono il differimento nel pagamento dell'imposta. D'altro canto, il soggetto che emette la fattura nei confronti di un contribuente "minimo" non è in grado di riconoscere tale sua qualità dalla sola lettura del numero di partita Iva.

### **Differimento per operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il differimento dell'imposta può riguardare operazioni effettuate a favore di soggetti passivi non residenti, nel caso in cui l'operazione è rilevante in Italia e quindi il cedente o prestatore nazionale è il soggetto passivo dell'imposta.

In pratica, se un operatore italiano emette una fattura per un'operazione effettuata nei confronti di un soggetto non residente, anch'esso operante nell'esercizio d'impresa, arte o professione (quindi, non privato), l'operatore italiano può differire l'Iva apponendo sulla fattura l'apposita dicitura.

### **Adempimenti dei soggetti interessati dal differimento**

#### γ Cedente o prestatore

---

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

I passaggi operativi che riguardano il soggetto che, in relazione alla cessione di un bene o alla prestazione di un servizio, intende optare per il differimento dell'esigibilità sono i seguenti:

- ⇒ verifica preliminare delle condizioni oggettive e soggettive in precedenza indicate;
- ⇒ riporto della specifica annotazione nella fattura emessa;
- ⇒ annotazione delle fatture emesse, nel registro di cui all'art.23 DPR n.633/72 entro 15 gg. dalla data della loro emissione, prestando particolare attenzione affinché la relativa Iva non sia rilevata, come "a debito" per il periodo;
- ⇒ le fatture emesse vanno annotate in via definitiva nei registri Iva con appositi codici, distinte colonne o altre idonee rilevazioni contabili – ai fini del rinvio dell'obbligo del pagamento dell'imposta. Non è impedito ai soggetti interessati, ove lo ritengano vantaggioso, di procedere alla gestione delle fatture di che trattasi mediante la tenuta di appositi registri sezionali;
- ⇒ concorso alla formazione del volume d'affari nel periodo di riferimento e successivo computo nella liquidazione periodica del periodo nel corso del quale viene incassato il corrispettivo;

Si riporta, di seguito, un *fac-simile* di fattura emessa con Iva ad esigibilità differita:

Benni Dario  
Viale Europa, 43  
46100 Mantova  
C.F. BNNDRA69R25E132E  
P.IVA 01663840203

Spett.le  
SOFIA SRL  
Via Soave, 11  
46100 MANTOVA  
P.IVA 02243780206

**Fattura n.19 del 18 maggio 2009**

Imponibile	€1.000,00
Iva 20%	€ 200,00
Totale fattura	€1.200,00

**"Operazione con imposta ad esigibilità differita, ex art.7, D.L. n.185/08"**

✓ Acquirente o committente

L'acquirente o il committente, che ricevono la fattura ad esigibilità differita di cui sopra, potranno esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ivi indicata solo dopo aver effettuato il pagamento della stessa.

Tale fattura, quindi, verrà annotata nel registro degli acquisti (con opportuni codici o in registri sezionali) al fine di sospendere la detrazione dell'imposta fino al momento del pagamento.

L'Agenzia delle Entrate ha, in proposito, precisato che:

- ⇒ è cura del soggetto che intende effettuare la detrazione dare evidenza della data del pagamento;
- ⇒ analogamente a quanto previsto per il cedente/prestatore, per il cessionario o committente:
  - ▶ in caso di pagamento parziale, il diritto alla detrazione spetta nella proporzione esistente tra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione;

---

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

- ▶ decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'acquirente o committente possono esercitare in ogni caso il diritto alla detrazione, in considerazione del fatto che per il cedente o prestatore l'imposta è diventata esigibile;
- ▶ resta ferma l'eccezione prevista nei casi in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale o esecutiva entro l'anno dall'effettuazione dell'operazione. In tali casi, infatti, non opera il limite temporale dell'anno e, quindi, per il cessionario o committente l'imposta non diventa detraibile trascorso il predetto termine.

---

**Germana Cortassa**

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • [studiog@studiogconsulting.it](mailto:studiog@studiogconsulting.it) •

[www.studiogconsulting.it](http://www.studiogconsulting.it)

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016