



STUDIO CONSULENTI AZIENDALI ASSOCIATI SRL

*Dr. Bruno Agosti – Dr. Giulio Donagemma – Rag. Giuseppe Vicentini – Dr. Franco Barin
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

Circolare informativa del 31/10/2012.

Oggetto: Nuovo Regime IVA per cassa.

Con il **Decreto** del Ministero dell'Economia e delle Finanze datato 11 ottobre 2012, l'Agenzia delle Entrate dà attuazione alle disposizioni contenute nell'art.32-*bis* del D.L. n.83/12, convertito nella L. n.134/12 che introduce un nuovo regime che prevede la liquidazione dell'Iva secondo una contabilità di cassa (c.d. regime "Iva per cassa").

Una prima questione che merita di essere affrontata è quella che riguarda la decorrenza del nuovo regime. Dalle anticipazioni apparse sulla stampa specializzata, così come dalle prime bozze informali del decreto di attuazione, era emerso con una certa sicurezza che la decorrenza del nuovo regime fosse stabilita all'inizio dell'anno 2013.

Così non è stato in quanto l'art.8 del D.M. dell'11 ottobre 2012 prevede espressamente che le nuove disposizioni trovino applicazione con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° dicembre 2012.

L'articolo 32-*bis* del D.L. n.83/12, unitamente al primo comma dell'art.1 del D.M. di attuazione datato 11/10/12, stabilisce che possono optare per la liquidazione dell'Iva per cassa i soggetti passivi che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro.

Al successivo articolo 7 del decreto attuativo viene poi previsto che, qualora il volume d'affari superiori nel corso dell'anno la soglia di 2 milioni di euro, il soggetto optante esca dal regime dell'Iva per cassa e riprenda ad applicare le regole ordinarie dell'Iva a partire dal mese successivo a quello in cui la soglia è stata superata.

In virtù delle richiamate previsioni, nonché della decorrenza anticipata al 1° dicembre 2012 dell'efficacia del nuovo regime, il soggetto passivo che intende verificarne l'applicazione dovrà fare riferimento:

- al volume d'affari dell'anno 2011 (quindi, quello risultante dal quadro VE della dichiarazione annuale Iva2012) e verificare che lo stesso non superi i 2 milioni di euro;
- al volume d'affari esistente alla data del 30 novembre 2012.

Il meccanismo dell'Iva per cassa introdotto dall'art.32-*bis* del D.L. n.83/12 si configura come un vero e proprio regime che va ad intaccare l'intera posizione del soggetto passivo che decide di applicarlo. In pratica, gli effetti prodotti dall'opzione per il nuovo regime si riflettono sia sulle operazioni attive che sulle operazioni passive del medesimo soggetto passivo Iva che l'ha posta in essere, non coinvolgendo affatto il soggetto destinatario delle prestazioni il quale continua a seguire le ordinarie regole in tema di esercizio del diritto alla detrazione.

In particolare, per il soggetto che ha esercitato l'opzione:

- l'Iva relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi d'imposta diviene esigibile all'atto dell'incasso dei relativi corrispettivi;
- il diritto alla detrazione dell'Iva relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

Al contrario, per i cessionari o committenti delle operazioni effettuate dal soggetto che ha optato per il nuovo regime, il diritto alla detrazione sorge in ogni caso al momento di effettuazione dell'operazione (a meno che anche questo soggetto non abbia a sua volta optato per il regime dell'Iva per cassa).

Con riferimento alle operazioni attive effettuate dal soggetto che ha optato per il nuovo regime, il secondo comma dell'art.1 del decreto attuativo, prevede che:

"l'imposta diviene, comunque, esigibile decorso un anno dal momento di effettuazione



STUDIO CONSULENTI AZIENDALI ASSOCIATI SRL

*Dr. Bruno Agosti – Dr. Giulio Donagemma – Rag. Giuseppe Vicentini – Dr. Franco Barin
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

dell'operazione, salvo che il cessionario o committente, prima del decorso di detto termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali".

Il decreto attuativo elenca in due distinti articoli le esclusioni previste per le operazioni attive e per le operazioni passive.

1 OPERAZIONI ATTIVE

L'articolo 2 del D.M. del 10/11/12, riferendosi alle operazioni attive, fornisce la seguente elencazione di operazioni escluse dall'applicazione del nuovo regime (più precisamente dal rinvio dell'esigibilità):

- ➔ le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;
- ➔ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni (si tratta generalmente di prestazioni nelle quali il pagamento avviene contestualmente all'effettuazione dell'operazione e per le quali, dunque, il differimento dell'esigibilità assume poco significato);
- ➔ le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti che assolvono l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile (in questo caso l'esclusione è evidente in quanto manca l'imposta da sospendere poiché il soggetto passivo cedente o prestatore emette una fattura ad "aliquota zero" che, quindi, per definizione non determina imposta da versare);
- ➔ le operazioni di cui all'art.6, co.5, secondo periodo del DPR n.633/72 (si tratta della tradizionale ipotesi di operazioni ad esigibilità differita, e che riguardano principalmente, ma non solo, le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici); sul punto vale la pena osservare che qui il differimento dell'esigibilità agisce in via automatica essendo prevista, al contrario, la facoltà di optare per la determinazione dell'imposta secondo le ordinarie modalità; l'esclusione di tali operazioni dal nuovo regime, inoltre, sta anche nella considerazione che gli organi della Pubblica Amministrazione onorano i propri debiti con tempi mediamente molto lunghi e in tal senso il limite temporale di un anno oltre il quale l'esigibilità si manifesta anche in assenza di incasso del corrispettivo, previsto dal nuovo regime di Iva per cassa ma assente nella disciplina dell'art.6, co.5 del decreto Iva, mal si concilia con l'esigenza di tutelare i fornitori della Pubblica Amministrazione.

2 OPERAZIONI PASSIVE

Sul versante delle operazioni passive, l'art.3 del decreto attuativo precisa che non scontano il differimento del diritto alla detrazione le seguenti operazioni:

- ➔ gli acquisti di beni o servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto con il metodo dell'inversione contabile (si tratta, in questo caso, della situazione "speculare" a quella precedentemente descritta nelle operazioni attive; il soggetto acquirente o committente che riceve la fattura ad "aliquota zero" deve procedere all'integrazione del documento aggiungendo l'Iva al fine di assolvere alla medesima mediante registrazione nel registro dei corrispettivi e annotare la medesima nel registro Iva acquisti al fine di esercitare il diritto alla detrazione; appare evidente come in tale situazione il differimento dell'esigibilità ancorato al momento del pagamento abbia poco senso essendo posto in capo al medesimo soggetto l'onere dell'assolvimento dell'imposta);
- ➔ gli acquisti intracomunitari di beni (valgono per questa ipotesi le medesime considerazioni svolte per la fattispecie precedente);
- ➔ le importazioni di beni;
- ➔ le estrazioni di beni dai depositi Iva.

Nel caso di pagamenti parziali e/o cumulativi si seguono le seguenti regole :

- a fronte di un incasso parziale, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella proporzione esistente fra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione;



STUDIO CONSULENTI AZIENDALI ASSOCIATI SRL

*Dr. Bruno Agosti – Dr. Giulio Donagemma – Rag. Giuseppe Vicentini – Dr. Franco Barin
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

- a fronte di un pagamento parziale il diritto alla detrazione dell'imposta sorge in capo al soggetto che ha esercitato l'opzione di cui all'art.1 nella proporzione esistente fra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Il decreto attuativo ribadisce al quinto comma dell'art.4 che le fatture emesse in applicazione di tali disposizioni recano l'annotazione che si tratta di operazione con :

“Iva per cassa ai sensi dell'art.32-bis del D.L. n. 83 del 22 giugno 2012”.

Oggetto: NOVITÀ IN TEMA RESPONSABILITÀ SOLIDALE NEGLI APPALTI PUBBLICI E PRIVATI: ARRIVANO I PRIMI CHIARIMENTI DALL'AGENZIA

Il panorama legislativo attinente alla responsabilità solidale negli appalti si presenta alquanto variegato e di non facile applicazione per gli operatori e ciò anche in considerazione delle modifiche che, di recente, hanno ripetutamente modificato le previsioni originariamente contenute nel co.28 dell'art.35 del D.L. n.223/06, in vigore dal 4 luglio 2006.

Con l'art.13-ter del D.L. n.83/12 (introdotto in sede di conversione dalla L. n.134/12) entrano in vigore le nuove disposizioni dettate in materia di responsabilità solidale negli appalti.

Con la recente C.M. n.40/E dell'8 ottobre 2012 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi importanti chiarimenti applicativi.

Decorrenza delle nuove disposizioni

La C.M. n.40/E/12 precisa che le nuove previsioni in tema di responsabilità solidale decorrono:

- per i contratti di appalto o subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012 (data di entrata in vigore della L. n.134/12 che ha convertito il D.L. n.83/12);
- in relazione ai soli pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012 (e cioè 60 giorni dall'entrata in vigore della norma) e questo nel rispetto dei principi dettati dallo Statuto del contribuente (art.3, co.2, L. n.212/00).

Le nuove previsioni, che modificano nuovamente il testo del co.28 dell'art.35 del D.L. n.223/06 dopo le recenti modifiche apportate dal D.L. n.16/12 (quest'ultimo in vigore dal 29 aprile 2012), introducono due nuovi co.28-bis e 28-ter che prevedono sinteticamente quanto segue.

Responsabilità solidale dell'appaltatore

In caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore:

- nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto;
- del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente;
- del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore all'Erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi in precedenza elencati può (non si tratta di un obbligo) essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui all'art.35, co.1, D.Lgs. n.241/97 e art.3, co.3, lett.a) del DPR n.322/98 (si tratta a titolo esemplificativo e non esaustivo dei Caf, del dottore commercialista, del consulente del lavoro).



STUDIO CONSULENTI AZIENDALI ASSOCIATI SRL

*Dr. Bruno Agosti – Dr. Giulio Donagemma – Rag. Giuseppe Vicentini – Dr. Franco Barin
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

Su questo importante aspetto la C.M. n.40/E/12 precisa che in alternativa alla predetta asseverazione da soggetti “abilitati”, l’attestazione può essere resa dall’appaltatore/subappaltatore mediante una dichiarazione sostitutiva che deve contenere l’indicazione dei seguenti elementi:

- ➔ periodo nel quale l’Iva relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, specificando se dalla liquidazione è scaturito un versamento di imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell’Iva per cassa (art.7, D.L. n.185/08, previsione che verrà abrogata dal 1/1/13 in favore del nuovo regime introdotto dall’art.32-*bis* del D.L. n.83/12) oppure la disciplina del *reverse charge*;
- ➔ periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- ➔ estremi del mod. F24 con il quale i versamenti dell’Iva e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- ➔ affermazione che l’Iva e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto.

Prudenzialmente si ritiene, quindi, che anche l’eventuale asseverazione del professionista abilitato debba contenere questi elementi.

L’appaltatore ha il diritto di sospendere il pagamento del corrispettivo fino all’esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido,

Posizione e rischio del committente

Nella versione licenziata dal D.L. n.83/12 non si ravvisa più, contrariamente a quanto prevedeva il testo modificato dal precedente D.L. n.16/12 una responsabilità del committente in relazione alle ritenute e all’Iva non versata dal subappaltatore e dall’appaltatore, ma viene assegnata al committente una funzione di “controllo” che se non osservata risulta passibile di pesanti sanzioni.

In particolare la norma prevede che:

- ☞ il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all’appaltatore previa esibizione da parte di quest’ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti previsti in precedenza (versamento di Iva e ritenute), scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall’appaltatore e dagli eventuali subappaltatori;
- ☞ il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all’esibizione della predetta documentazione da parte dell’appaltatore;
- ☞ l’inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da €5.000 a €200.000 se gli adempimenti di cui al co.28 non sono stati correttamente eseguiti dall’appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall’appaltatore.

Ambito di applicazione ed esclusioni

Le disposizioni citate in precedenza si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi (quindi, sia privati che pubblici) conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell’ambito di attività rilevanti ai fini Iva e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli artt.73 (soggetti Ires) e 74 (Stato ed enti pubblici) del Tuir.



STUDIO CONSULENTI AZIENDALI ASSOCIATI SRL

*Dr. Bruno Agosti – Dr. Giulio Donagemma – Rag. Giuseppe Vicentini – Dr. Franco Barin
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

Vengono, infine, espressamente escluse dall'applicazione di questa disciplina le stazioni appaltanti di cui all'art.3, co.33 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. n.163/06.

Oggetto: OBBLIGATORIA LA FORMA SCRITTA PER LE CESSIONI DI PRODOTTI AGRICOLI E ALIMENTARI

L'art.62 del D.L. n.1/12 prevede che dal 24 ottobre prossimo le cessioni di prodotti agricoli e alimentari dovranno risultare da un contratto in forma scritta le cui norme applicative saranno stabilite con un decreto del Ministero delle Risorse Agricole in corso di emanazione. Non appena il decreto verrà pubblicato in Gazzetta Ufficiale verrà inviata una tempestiva informativa dettagliata.

Nella presente informativa intendiamo fornire i primi chiarimenti in merito ai nuovi adempimenti previsti dall'art.62 citato senza pretesa di esaustività in quanto va segnalato che il decreto attuativo pubblicato sul sito del Ministero delle Risorse Agricole, subirà probabilmente alcune modifiche resesi necessarie alla luce delle osservazioni, in particolare in merito alla determinazione degli interessi di mora, espresse dal Consiglio di Stato.

Venendo al contenuto del decreto ministeriale occorre sottolineare che esso *in primis* stabilisce cosa debba intendersi per prodotti agricoli e alimentari.

I primi sono individuabili in tutti i prodotti provenienti da aziende agricole anche se venduti da imprese commerciali, i secondi sono individuati da apposito Regolamento Ce n.178/02 e comprendono qualsiasi prodotto destinato ad essere ingerito dall'essere umano.

Il medesimo decreto impone, come detto, la forma scritta nei contratti aventi ad oggetto le cessioni di prodotti agricoli e alimentari. Per forma scritta, oltre che il contratto vero e proprio, devono intendersi tutte le comunicazioni scritte, quindi anche *fax* e *e-mail* anche senza sottoscrizione oltre naturalmente alla inclusione degli accordi di vendita sulla fattura o sul documento di trasporto (in tali casi la fattura o il documento devono riportare la dizione "assolve agli obblighi di cui all'art.62 del D.L. n.1/12).

In caso di inosservanza è prevista una sanzione da €516 a €20.000.

Il decreto interviene, inoltre, sul termine di pagamento imponendo che lo stesso avvenga entro 30 giorni decorrenti dalla fine del mese di ricevimento della fattura, esteso a 60 giorni per il pagamento di prodotti non deteriorabili. In caso di mancato rispetto dei termini è prevista l'applicazione degli interessi di mora e delle sanzioni da €500 a €500.000.

La prova della consegna della fattura può avvenire per consegna a mano, raccomandata AR, posta elettronica o fatturazione elettronica, non con semplice consegna postale.

Gli interessi, in caso di recepimento delle osservazioni del Consiglio di Stato, dovranno essere calcolati sulla base di un tasso di interesse pari al 10% maggiorato di due punti, salvo diverso accordo tra le parti, che comunque non può portare a svilire la misura degli interessi moratori.



STUDIO CONSULENTI AZIENDALI ASSOCIATI SRL

*Dr. Bruno Agosti – Dr. Giulio Donagemma – Rag. Giuseppe Vicentini – Dr. Franco Barin
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

Tutti gli adempimenti di cui sopra vanno osservati indipendentemente dall'importo della cessione, escluso il caso di pagamento contemporaneo alla consegna, e con riferimento alle sole operazioni che avvengono nel territorio italiano (escluse le esportazioni, incluse le importazioni).

Per i contratti in corso l'adeguamento alla forma scritta deve avvenire entro il 31 dicembre 2012, mentre i termini di pagamento a 30 o 60 giorni si applica alle consegne effettuate a partire del 24 ottobre 2012.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.