



SETTORE IVA

L'AUMENTO DELL'ALIQUOTA IVA ORDINARIA AL 22%

RIFERIMENTI

- Art. 40, comma 1-ter, DL n. 98/2011
- Art. 11, DL n. 76/2013
- Informative SEAC 3.7.2013, n. 174 e 4.9.2013, n. 215

IN SINTESI

Dall'1.10.2013 l'aliquota IVA ordinaria passa dal 21% al 22%, stante il mancato intervento legislativo che avrebbe dovuto disporre la ventilata proroga di tale aumento.

La nuova aliquota è applicabile alle operazioni effettuate dalla predetta data, individuate ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72 (consegna / spedizione per i beni mobili, stipula dell'atto per le cessioni immobiliari, ecc.).

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDA OPERATIVE
fisco



Come noto, la Finanziaria 2013 modificando l'art. 40, comma 1-ter, DL n. 98/2011 aveva disposto l'incremento, **dall'1.7.2013**, dell'aliquota IVA ordinaria **dal 21% al 22%**.

Nell'ambito del DL n. 76/2013, l'art. 11, comma 1:

- è intervenuto nuovamente sul citato comma 1-ter, **posticipando** detto aumento **all'1.10.2013**;
- ha abrogato il comma 1-quater del citato art. 40, ai sensi del quale l'aumento dell'aliquota IVA era legato alla mancata attuazione, entro il 30.6.2013, di specifici Provvedimenti finalizzati "*al riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, tali da determinare effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a 6.560 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2013*".

Recentemente è stata ventilata un'ulteriore proroga di tale incremento; tuttavia, considerato il mancato intervento normativo da parte del Legislatore, è confermato l'incremento (automatico), **dall'1.10.2013, dell'aliquota IVA al 22%**.

Al fine di gestire il passaggio alla "nuova" misura dell'aliquota ordinaria, si ritiene possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 12.10.2011, n. 45/E in occasione dell'incremento della stessa dal 20% al 21%. Va comunque considerato che il nuovo aumento, intervenendo dall'inizio del mese, risulta meno problematico del precedente, il cui decorso era fissato dal 17.9.2011.

OPERAZIONI EFFETTUATE DALL'1.10.2013

Ai fini dell'applicazione della nuova aliquota, assume particolare rilevanza individuare il momento di effettuazione, ai fini IVA, dell'operazione.

CESSIONI DI BENI

Ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, il momento di effettuazione delle cessioni di beni corrisponde:

- per i beni **mobili** con la **consegna / spedizione**;
- per i beni **immobili** con la **stipula dell'atto di compravendita**.

CESSIONI DI BENI MOBILI	
<i>Data di consegna / spedizione</i>	<i>Aliquota IVA ordinaria</i>
Fino al 30.9.2013	⇒ 21%
Dall' 1.10.2013	⇒ 22%
CESSIONI DI BENI IMMOBILI	
<i>Data di stipula del rogito</i>	<i>Aliquota IVA ordinaria</i>
Fino al 30.9.2013	⇒ 21%
Dall' 1.10.2013	⇒ 22%

Va tuttavia considerato che, ai sensi del citato art. 6, l'operazione si considera effettuata:

1. "*per le cessioni i cui **effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente**, tranne quelle indicate ai nn. 1) e 2) dell'art. 2 [vendita con riserva di proprietà e locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti], ... nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione*" (comma 1, secondo periodo).

Così, ad esempio, in caso di consegna di un bene "in conto prova / visione", la cessione non si considera effettuata con la consegna / spedizione dello stesso ma alla conferma dell'acquisto da parte dell'acquirente ovvero allo scadere del termine pattuito tra le parti per la restituzione del bene (con il limite massimo di 1 anno per i beni mobili).

Esempio 1 Il 15.9.2013 un rivenditore ha consegnato ad un cliente un macchinario “in conto visione” fino al 15.10.2013 e a tale data il cliente decide di “confermare” l’acquisto.



La cessione si considera effettuata il 15.10 e va quindi assoggettata ad IVA al 22%;

2. “per le **cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all’atto del pagamento del corrispettivo**” (comma 2, lett. a);
3. “per i **passaggi dal committente al commissionario** [in esecuzione di contratti di commissione ossia con mandato senza rappresentanza] **all’atto della vendita dei beni da parte del commissionario**” (comma 2, lett. b).
Qualora un soggetto (committente) incarichi un altro soggetto (commissionario / intermediario) di vendere per suo conto un determinato bene a terzi, **sia il committente che il commissionario sono tenuti ad emettere la fattura** per certificare la cessione. Per determinare l’aliquota IVA da applicare, per entrambe le fatture rileva il **momento in cui si considera effettuata la cessione del bene al soggetto terzo**;
4. “per la **destinazione al consumo personale o familiare dell’imprenditore e ad altre finalità estranee all’esercizio dell’impresa, ..., all’atto del prelievo dei beni**” (comma 2, lett. c);
5. “per le **cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all’atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione**” (comma 2, lett. d).

Esempio 2 Un grossista, a luglio 2013, ha consegnato dei capi di abbigliamento ad un negozio in base ad un contratto estimatorio. Relativamente a tali capi:



- una parte è stata venduta dal dettagliante nei mesi di agosto e settembre;
- una parte è stata venduta dal dettagliante nel mese di ottobre;
- la restante parte (invenduto), come convenuto tra le parti, è restituita al grossista / produttore.

Alla cessione di detti capi (escluso l’invenduto), sia da parte del grossista che da parte del dettagliante, va applicata l’aliquota IVA:

- del 21% per i capi venduti dal dettagliante fino al 30.9.2013;
- del 22% per quelli venduti dal dettagliante dall’1.10.2013.

Per i capi invenduti e restituiti, la “cessione” (dal grossista / produttore al dettagliante) si considera non effettuata;

6. “per le **assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile**” (comma 2, lett. d-bis).

Cessioni con “fattura differita”

Per le cessioni di beni la cui consegna / spedizione è certificata da un ddt o documento analogo, l’art. 21, DPR n. 633/72 prevede la possibilità di **emettere la fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna / spedizione** dei beni (c.d. “fattura differita”).

Il differimento del termine di emissione della fattura **non modifica il momento di effettuazione dell’operazione** e quindi il momento impositivo della cessione.

Pertanto, al fine di individuare l’aliquota applicabile (21% o 22%), **si deve avere riguardo alla data in cui la cessione si considera effettuata**, ossia alla **data del ddt** (o documento analogo) che certifica il momento di consegna / spedizione del bene e **non** alla data della fattura.

CESSIONI CON “FATTURA DIFFERITA”	
Data di consegna (ddt)	Aliquota IVA ordinaria
Fino al 30.9.2013	21%
Dall’ 1.10.2013	22%

Entro il 15.10.2013 va emessa la **fattura differita** per le **cessioni** (consegne / spedizioni) effettuate nel mese di **settembre**, con applicazione dell'aliquota IVA del **21%**.

PRESTAZIONI DI SERVIZI

A sensi del citato art. 6, in generale, le **prestazioni di servizi** si considerano effettuate **all'atto del pagamento** del corrispettivo. Tuttavia, in **assenza del pagamento** (prestazione gratuita) l'operazione si considera effettuata nel **momento in cui la stessa è resa** ovvero, se di carattere periodico / continuativo, nel mese successivo a quello in cui la prestazione è stata resa.

PRESTAZIONI DI SERVIZI (indipendentemente dall'ultimazione)	
Data di pagamento	Aliquota IVA ordinaria
Fino al 30.9.2013	21%
Dall' 1.10.2013	22%

ACQUISTI INTRAUE DI BENI

Come disposto dal nuovo art. 39, DL n. 331/93, in vigore dall'1.1.2013, gli acquisti intraUE di beni si considerano **effettuati all'inizio del trasporto / spedizione dei beni dallo Stato UE di provenienza** (anziché alla consegna dei beni all'acquirente in Italia, ovvero in caso di trasporto con mezzi dell'acquirente, all'arrivo dei beni nel luogo di destinazione).

Peraltro:

- se gli effetti traslativi o costitutivi si **producono posteriormente alla consegna**, l'acquisto si considera effettuato nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo 1 anno dalla consegna;
- per i beni ricevuti in dipendenza di **contratti estimatori o simili**, l'acquisto si considera effettuato all'atto della loro rivendita e del prelievo da parte del ricevente, ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito tra le parti e in ogni caso entro 1 anno dal ricevimento.



L'operatività delle suddette "particolarità" è subordinata all'istituzione dell'apposito registro di carico / scarico previsto dall'art. 50, comma 5, DL n. 331/93.

ACCONTI E FATTURE ANTICIPATE

Se **anteriore all'effettuazione dell'operazione**, individuata in base alle disposizioni sopra illustrate:

→ viene **emessa la fattura**;

ovvero

→ è **eseguito il pagamento** (parziale o totale);

l'operazione si considera **effettuata alla data della fattura ovvero del pagamento**, per l'importo fatturato / pagato (art. 6, comma 4).

Esempio 3



Un soggetto ha ordinato un computer il 25.9.2013 versando in tale giorno un acconto di € 600 ed il venditore ha provveduto a consegnare il pc al cliente il 6.10.2013 incassando in tale data il saldo di € 1.800. In tal caso:

- per l'acconto (pagamento parziale prima della consegna / spedizione del bene), la cessione si considera effettuata il 25.9 e quindi l'IVA sul relativo importo (€ 600) è stata applicata nella misura del 21%;
- per il saldo (momento di consegna del bene) la cessione si considera effettuata il 6.10 e quindi l'IVA sul relativo importo (€ 1.800) va applicata nella misura del 22%.

Analogamente, se il cedente al momento dell'ordine (25.9.2013) avesse emesso una fattura anticipata della cessione del pc con applicazione dell'aliquota IVA del 21%, la fattura resta soggetta a tale aliquota ancorché la consegna del bene avvenga successivamente al 30.9.2013.

Esempio 4

Un architetto ha consegnato il progetto per la ristrutturazione di un appartamento al proprio cliente il 30.9.2013. Qualora:

- il cliente abbia provveduto al pagamento il giorno stesso (30.9.2013), la prestazione è stata assoggettata ad IVA al 21%;
- il cliente provveda al pagamento il 5.10.2013, la prestazione va assoggettata ad IVA al 22%;
- il cliente, al momento del conferimento dell'incarico abbia pagato un acconto e provveda al pagamento del saldo il 5.10.2013, l'importo dell'acconto è stato assoggettato ad IVA al 21% (operazione effettuata prima dell'1.10) mentre il saldo va assoggettato ad IVA al 22% (operazione effettuata dall'1.10);
- il professionista abbia emesso la relativa fattura contestualmente (30.9.2013) e il cliente provveda a pagare la stessa il 5.10.2013, la prestazione si considera effettuata il 30.9.2013 (data di emissione della fattura) e quindi è stata assoggettata ad IVA al 21%.



In base alla nuova formulazione del citato art. 39, se **anteriamente** all'inizio del trasporto è **ricevuta fattura** l'operazione **si considera effettuata**, limitatamente all'importo fatturato, **alla data della fattura**.

Non è più rilevante il pagamento di acconti.

IMPORTAZIONI

L'art. 201 del Codice doganale comunitario dispone che **l'obbligazione doganale all'importazione** sorge in seguito **all'immissione in libera pratica** di un bene soggetto a dazi all'importazione o dal vincolo dello stesso **al regime dell'ammissione temporanea** con parziale esonero dai dazi all'importazione.

Tale **obbligazione sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana**.

OPERAZIONI CON "IVA AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA"

Con riferimento alle cessioni / prestazioni effettuate a favore dello Stato, Enti pubblici, Università, Enti ospedalieri, Enti pubblici di ricovero e cura, di assistenza e beneficenza o di previdenza, ai sensi dell'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72, **l'IVA è "esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi"** (salva la facoltà del cedente / prestatore di applicare le disposizioni ordinarie e quindi l'esigibilità dell'imposta al momento di effettuazione dell'operazione).

Relativamente a tali operazioni si determina soltanto il **differimento del momento impositivo dell'IVA** (quando l'imposta a debito deve essere liquidata), **mentre per l'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione** vanno applicati i criteri "ordinari" previsti dai commi da 1 a 4 del citato art. 6.

Pertanto, per le cessioni / prestazioni con "IVA ad esigibilità differita" al fine di determinare l'aliquota IVA applicabile (21% o 22%) **rileva esclusivamente il momento di effettuazione dell'operazione**.

Di conseguenza, per i **beni consegnati entro il 30.9.2013** è applicabile l'aliquota del **21%** ancorché la **fattura sia emessa successivamente** (è necessario, infatti, fare sempre riferimento al momento – consegna / spedizione – di effettuazione dell'operazione).

FATTURE CON "IVA PER CASSA"

Tenendo conto dei chiarimenti forniti dalla citata Circolare n. 45/E relativamente al passaggio dall'aliquota IVA dal 20% al 21% per i soggetti interessati dalla c.d. "IVA per cassa" ex art. 7, DL n. 185/2008, anche nel **nuovo regime della liquidazione "IVA per cassa"** introdotto dall'art. 32-bis, DL n. 83/2012, al fine di determinare l'aliquota IVA applicabile (21% o 22%) **assume rilevanza il momento di effettuazione dell'operazione**, per il quale, non essendo previste deroghe ai criteri generali, trovano applicazione gli **ordinari principi dettati dal citato art. 6**, a nulla rilevando il momento in cui diviene esigibile l'imposta.


NOTE DI ADDEBITO / ACCREDITO

Ai sensi dell'art. 26, DPR n. 633/72, qualora dopo aver emesso e registrato una fattura la stessa risulta errata in quanto gli importi relativi all'imponibile e/o all'imposta risultano maggiori o inferiori rispetto a quanto effettivamente dovuto, è possibile / necessario, rettificare la fattura emettendo una c.d. "nota di credito / debito".

Relativamente all'aliquota IVA applicabile alle note di credito / debito, l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 45/E ha precisato che:

"l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere quella originariamente applicata".

Pertanto, una **nota di debito / credito emessa dall'1.10.2013**, relativa ad un'operazione fatturata con applicazione dell'aliquota del 21%, in quanto **effettuata fino al 30.9.2013**, dovrà **esporre l'aliquota ordinaria del 21%**.

Esempio 5  Un commerciante deve emettere, in data 8.10.2013, una nota di credito relativa alla cessione di un bene venduto il 27.8.2013 (consegnato al cliente in tale data), con aliquota IVA al 21% per la quale lo stesso ha emesso e registrato la relativa fattura. Nella "nota di credito" deve essere applicata l'aliquota IVA del 21% in quanto rileva il momento di effettuazione della cessione (27.8).

COMMERCIANTI AL MINUTO E SOGGETTI ASSIMILATI

I soggetti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura che **certificano i corrispettivi con ricevuta / scontrino fiscale** ai sensi dell'art. 22, DPR n. 633/72 (commercianti al minuto e soggetti assimilati), al fine di determinare l'IVA devono **scorporare l'imposta dagli incassi** annotati nel registro dei corrispettivi, suddivisi in base all'aliquota, ex art. 27, comma 4, DPR n. 633/72, utilizzando il metodo matematico (corrispettivo / 104 – 110 – 121).

Di conseguenza, ai fini dello scorporo, per i **corrispettivi certificati dall'1.10.2013** va applicata la **nuova aliquota del 22%** (corrispettivo / 122).

VENTILAZIONE DEI CORRISPETTIVI

Per i commercianti al minuto che, ai sensi dell'art. 24, DPR n. 633/72, applicano la c.d. "ventilazione":

- i corrispettivi sono registrati senza differenziare gli stessi in base all'aliquota applicata;
- in sede di liquidazione periodica, per determinare l'IVA a debito, l'imposta va scorporata in base all'aliquota IVA applicata agli acquisti (c.d. "base di riparto").

Di conseguenza, come peraltro chiarito nella CM 1.10.97, n. 259/E (in occasione dell'incremento dell'aliquota IVA ordinaria dal 19% al 20%) e dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 45/E, in sede di liquidazione dell'IVA i corrispettivi devono essere **scorporati al 22%** solo se nel periodo di riferimento sono presenti **acquisti**, effettuati a decorrere dall'1.10.2013, **assoggettati alla nuova aliquota IVA del 22%**.

CORREZIONE ERRORI

In occasione del passaggio dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21%, l'Agenzia delle Entrate al fine di tener conto delle eventuali difficoltà, di ordine tecnico, connesse con l'applicazione della nuova aliquota, aveva riconosciuto la possibilità di regolarizzare l'errata fatturazione / annotazione dei corrispettivi operando una variazione in aumento per la maggior IVA dovuta ai sensi dell'art. 26, comma 1, DPR n. 633/72.

In un primo tempo tale possibilità era stata ammessa, senza applicazione di sanzioni, a condizione che la maggiore imposta fosse **versata nella liquidazione periodica in cui l'IVA era esigibile** (17.10 per i soggetti mensili che liquidavano il mese di settembre, ovvero 16.11 per i soggetti trimestrali che liquidavano il terzo trimestre). Nella citata Circolare n. 45/E, la stessa Agenzia aveva riconosciuto tempi più ampi (termine di versamento dell'acconto IVA / termine liquidazione annuale IVA), differenziati a seconda della data di emissione della fattura.

È opportuno che l'Agenzia delle Entrate intervenga a confermare che la stessa "tolleranza" sarà accordata anche per il passaggio all'aliquota IVA del 22%. ■



ISCRIVITI ENTRO 01/09
SCONTO **15%**

**MASTER SVOLGIMENTO IN FORMA
ASSOCIATA DELL'ATTIVITA' DI IMPRESA**

Relatori
Nicoletta **MINCATO**
Andrea **RUSSO**
Stefano **MEHELLI**

TRENTO
20-28 Novembre 2013
5-12 Dicembre 2013