

STUDIO ROVIDA

DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI LEGALI

Dott. Mauro ROVIDA
Dott. Francesca RAPETTI
Dott. Luca GIACOMETTI
Dott. Barbara MARINI
Dott. Micaela MARINI
Dott. Paolo PICCARDO

Telef.: +39 010 876.641 – Fax: +39 010 874.399
e mail: segreteria@studiorovida.it



STUDIO CIDDA GRONDONA

DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI LEGALI

Dott. Luca Andrea CIDDA
Dott. Pietro GRONDONA
Dott. Davide FERRANDO

Telef.: +39 010 36.26.530 – Fax: +39 010 36.28.935
e mail: studio@studiociddagrondona.com

16128 GENOVA - Via Corsica 2/17-18

Ai Signori Clienti

Genova, 27 ottobre 2011

Circolare n. 30/2011

OGGETTO: DL 13.8.2011 n. 138 convertito nella L. 14.9.2011 n. 148 - Aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21% - Chiarimenti ufficiali

INDICE

• 1	Premessa	2
• 2	Aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21%	2
2.1	<i>Momento di effettuazione dell'operazione e decorrenza dell'aliquota del 21%</i>	2
2.2	<i>Fatturazione differita per le cessioni di beni</i>	3
2.3	<i>Anticipazione del momento impositivo</i>	3
2.4	<i>Note di credito</i>	3
2.5	<i>Note di debito</i>	3
• 3	Modalità di scorporo dell'IVA per i commercianti al minuto e soggetti equiparati ..	4
3.1	<i>Utilizzo obbligatorio del "metodo matematico"</i>	5
3.2	<i>Imposta determinata con il metodo di ventilazione dei corrispettivi</i>	5
• 4	Operazioni ad esigibilità differita	5
4.1	<i>Operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici</i>	5
4.2	<i>Esigibilità differita per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti IVA</i>	5
4.3	<i>Operazioni a favore di soci e associati</i>	6
• 5	Settori particolari	6
5.1	<i>Agenzie di viaggio</i>	6
5.2	<i>Regime del margine</i>	6
5.3	<i>Servizi di somministrazione di acqua, luce e gas</i>	7



1 PREMESSA

Dal 17.9.2011 (giorno successivo alla pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* della L. 14.9.2011 n. 148, di conversione del DL 13.8.2011 n. 138) sono entrate in vigore le modifiche apportate in sede di conversione del citato DL 138/2011, comprese quelle riguardanti la nuova aliquota IVA ordinaria.

In particolare, a decorrere dalle **operazioni** (cessioni di beni e prestazioni di servizi) **effettuate a partire dal 17.9.2011**, è stato previsto che:

l'aliquota IVA ordinaria è innalzata dal 20% al 21%;

i commercianti al minuto e i soggetti ad essi equiparati (di cui all'art. 22 del DPR 633/72), per calcolare l'IVA da versare in liquidazione periodica o annuale, devono applicare il c.d. "metodo matematico", senza più avere la possibilità di adottare, in via alternativa, il c.d. "metodo percentuale" di scorporo.

Inoltre, per le operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, per le quali l'IVA risulta esigibile alla data del pagamento del corrispettivo, si applica l'aliquota IVA del 20% (anziché quella del 21%) se la relativa fattura è stata emessa e registrata prima del 17.9.2011.

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 12.10.2011 n. 45, ha fornito importanti chiarimenti in merito all'applicazione della nuova aliquota IVA del 21%, in modo da consentire ai contribuenti una più agevole gestione dei conseguenti adempimenti e la correzione degli errori commessi.

2 AUMENTO DELL'ALIQUTA IVA ORDINARIA DAL 20% AL 21%

A seguito della modifica apportata all'art. 16 co. 1 del DPR 633/72, l'aliquota IVA ordinaria passa dal 20% al 21%, mentre restano invariate le aliquote ridotte, attualmente pari al 4% e al 10%, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui alla Tabella A, Parti II e III, allegata al DPR 633/72.

2.1 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE E DECORRENZA DELL'ALIQUTA DEL 21%

La misura dell'aliquota ordinaria da applicare (20% o 21%) va individuata in base al momento in cui l'operazione posta in essere si considera effettuata ai fini IVA, che risulta differenziato a seconda che si tratti di cessione di beni o di prestazione di servizi.

In via generale:

le cessioni di beni mobili si considerano effettuate all'atto della consegna o della spedizione;

le cessioni di beni immobili si considerano effettuate all'atto della stipulazione del rogito notarile;

le cessioni di beni (mobili e immobili) con effetti costitutivi o traslativi differiti rispetto agli eventi di cui sopra si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti, con il limite temporale di un anno per i beni mobili;

le prestazioni di servizi si considerano effettuate con il pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione;

gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati nel momento della consegna in Italia al cessionario o a terzi per suo conto, ovvero – in caso di trasporto con mezzi del cessionario – nel momento di arrivo nel luogo di destinazione in Italia;

le importazioni di beni si considerano effettuate nel momento di accettazione della dichiarazione doganale.



Pertanto:

- le operazioni effettuate **prima del 17.9.2011** restano soggette alla vecchia aliquota del **20%**;
- le operazioni effettuate **a partire dal 17.9.2011** sono soggette alla nuova aliquota del **21%**.

2.2 FATTURAZIONE DIFFERITA PER LE CESSIONI DI BENI

In caso di fatturazione differita al giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni "scortati" dal documento di trasporto, il momento impositivo (e l'esigibilità dell'imposta) coincide con la data di consegna o spedizione. Pertanto:

- si applica l'aliquota ordinaria del **20%**, se la consegna o spedizione dei beni è **anteriore al 17.9.2011**;
- si applica l'aliquota ordinaria del **21%**, se la consegna o spedizione dei beni avviene a **partire dal 17.9.2011**.

Fatturazione "super-differita"

La stessa regola vale per le operazioni triangolari "interne", nelle quali il soggetto intermedio può però emettere la fattura, nei confronti del proprio cliente, entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni. In particolare, il differimento opera laddove il bene, acquistato dal soggetto intermedio per essere successivamente ceduto al proprio cliente, venga consegnato/spedito a quest'ultimo, per disposizione del soggetto intermedio, direttamente a cura del primo cedente.

La fatturazione "super-differita" consente il differimento al mese successivo a quello di consegna o spedizione non solo dell'emissione della fattura, ma anche dell'esigibilità dell'imposta. Come nel caso della fatturazione differita, il momento impositivo resta, tuttavia, invariato, per cui l'aliquota IVA ordinaria da applicare dipende dalla data di consegna o spedizione.

2.3 ANTICIPAZIONE DEL MOMENTO IMPOSITIVO

In deroga alla disciplina generale prevista per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, ogni qual volta venga emessa la fattura o venga pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo anteriormente agli eventi che determinano il momento impositivo, o indipendentemente da essi, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Ne consegue che:

- gli **acconti** pagati prima del 17.9.2011 sono soggetti all'aliquota del 20%, mentre al **saldo**, pagato a partire dal 17.9.2011, si applica l'aliquota del 21%;
- il corrispettivo per il quale sia stata **emessa** la **fattura** anteriormente alla consegna o spedizione del bene o alla stipula dell'atto pubblico è soggetto all'aliquota del 20% se il documento è stato emesso prima del 17.9.2011.

2.4 NOTE DI CREDITO

Le note di credito emesse dopo l'innalzamento dell'aliquota IVA ordinaria al 21% devono riportare l'aliquota IVA ordinaria del 20% se la fattura, oggetto di rettifica, relativa all'operazione originaria, è stata emessa prima del 17.9.2011.

2.5 NOTE DI DEBITO

Nell'ipotesi in cui la fattura, per le operazioni effettuate a partire dal 17.9.2011, venga erroneamente emessa con l'aliquota del 20%, anziché con quella del 21%, è obbligatorio emettere una fattura integrativa (nota di debito) per l'imposta non addebitata.



Come precisato dal comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 16.9.2011, è possibile regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto attraverso l'emissione di un'apposita nota di debito, senza applicazione di alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota IVA verrà comunque versata entro i termini di liquidazione periodica in cui l'imposta è diventata esigibile.

La circ. Agenzia delle Entrate 45/2011, tenuto conto che il termine della **prima liquidazione** previsto ai fini della regolarizzazione non è sufficiente a garantire la corretta applicazione dell'imposta, ha tuttavia precisato che le fatture emesse con l'aliquota del 20%, anziché con quella del 21%, possono essere corrette:

per i contribuenti **mensili**:

entro il 27.12.2011 (termine per il versamento dell'acconto IVA 2011), relativamente alle fatture emesse **entro il 30.11.2011**;

entro il 16.3.2012 (termine per il versamento del saldo IVA 2011), relativamente alle fatture emesse nel **mese di dicembre 2011** (dal 1° al 31.12.2011);

per i contribuenti **trimestrali** (sia per natura che per opzione):

entro il 27.12.2011 (termine per il versamento dell'acconto IVA 2011), relativamente alle fatture emesse **entro il 30.9.2011**;

entro il 16.3.2012 (termine per il versamento del saldo IVA 2011), relativamente alle fatture emesse nel **quarto trimestre 2011** (mesi di ottobre-dicembre 2011).

Ai fini del versamento della maggiore imposta devono essere utilizzati i **codici tributo** delle liquidazioni periodiche di riferimento.

Oltre al versamento della maggiore imposta devono essere corrisposti gli **interessi legali** (attualmente, nella misura dell'1,50% annuo) se le scadenze di cui sopra comportano un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento.

Regolarizzazione da parte del cessionario/committente

Il cessionario/committente, che ha acquistato i beni/servizi nell'esercizio d'impresa o di arte o professione, è tenuto – **entro 30 giorni** dalla registrazione della fattura – a regolarizzare le fatture ricevute riportanti l'erronea indicazione dell'aliquota del 20%, anziché di quella del 21%.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 45/2011, la regolarizzazione, nell'ipotesi in cui il cessionario/committente non abbia ricevuto la fattura integrativa, può essere effettuata oltre il predetto termine di 30 giorni, purché **entro il 30.4.2012**.

3 MODALITÀ DI SCORPORO DELL'IVA PER I COMMERCianti AL MINUTO E SOGGETTI EQUIPARATI

Anteriormente all'introduzione della nuova aliquota del 21%, i commercianti al minuto e i soggetti ad essi assimilati, per determinare l'IVA da versare in liquidazione periodica o annuale, potevano applicare, in via alternativa:

il "**metodo percentuale**" di scorporo, con il quale la base imponibile IVA si determina riducendo i corrispettivi, al lordo dell'imposta, nella misura:

del 3,85%, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 4%;

del 9,10%, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 10%;

del 16,65%, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 20%;

il "**metodo matematico**", con il quale la base imponibile IVA si determina moltiplicando per 100 il risultato ottenuto dividendo i corrispettivi, al lordo dell'imposta, per:



- 104, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 4%;
- 110, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 10%;
- 120, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 20%.

3.1 UTILIZZO OBBLIGATORIO DEL "METODO MATEMATICO"

In base al DL 138/2011 convertito, per i commercianti al minuto e i soggetti ad essi equiparati, l'utilizzo del "metodo matematico" è diventato obbligatorio a decorrere dalle operazioni effettuate a partire dal 17.9.2011.

In particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 45/2011 precisa che tali contribuenti, a partire dalla **prima liquidazione successiva al 17.9.2011**, devono effettuare lo scorporo dell'IVA dividendo l'importo complessivo dei corrispettivi per 121 quando è applicabile l'aliquota del 21%.

Se, in presenza di **difficoltà di ordine tecnico-procedurale**, viene applicato il metodo delle "percentuali di scorporo", anziché il "metodo matematico", eventuali errori e differenze nella determinazione dell'imposta possono essere regolarizzati nei termini previsti per la correzione degli errori commessi a seguito del passaggio dell'aliquota ordinaria dal 20% al 21%.

Ai fini della liquidazione IVA del mese di settembre o del terzo trimestre 2011, lo scorporo dell'imposta deve essere effettuato tenendo conto **distintamente** dei corrispettivi soggetti alle aliquote del 20% e del 21%.

3.2 IMPOSTA DETERMINATA CON IL METODO DI VENTILAZIONE DEI CORRISPETTIVI

I contribuenti che determinano l'imposta con il metodo di ventilazione dei corrispettivi (es. commercianti al minuto di prodotti alimentari) annotano globalmente l'ammontare giornaliero dei corrispettivi, **senza distinzione di aliquota**, per poi ripartire le vendite in proporzione alle aliquote applicate agli acquisti effettuati nell'anno.

In sede di ventilazione dei corrispettivi, l'aliquota del 21% trova pertanto applicazione solo in presenza di acquisti effettuati con la **stessa aliquota**.

4 OPERAZIONI AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA

4.1 OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DELLO STATO E DEGLI ENTI PUBBLICI

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dello Stato e degli enti pubblici tassativamente elencati nell'art. 6 co. 5 del DPR 633/72 (es. Regioni, Province, Comuni, istituti universitari, ASL, Camere di commercio, ecc.), l'IVA risulta esigibile alla data del pagamento del corrispettivo.

Il DL 138/2011 convertito stabilisce che l'aliquota del 20% resta applicabile se la **fattura** viene **emessa e annotata** nel relativo registro (delle fatture emesse o dei corrispettivi) **prima del 17.9.2011**, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato.

La circ. Agenzia delle Entrate 45/2011, tenuto conto che la disciplina dell'esigibilità differita implica che la misura dell'imposta sia determinata sulla base del solo momento di effettuazione dell'operazione, ha precisato che alle fatture emesse **entro il 16.9.2011** si applica l'aliquota del **20%, indipendentemente** dal termine in cui si procede alla relativa registrazione.

4.2 ESIGIBILITÀ DIFFERITA PER LE OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DI SOGGETTI IVA

L'art. 7 del DL 185/2008 (conv. L. 2/2009) ha generalizzato la possibilità di differire l'esigibilità, per l'Erario, dell'IVA. In via di principio, è infatti possibile sospendere il versamento dell'imposta,



finché non venga pagato il corrispettivo, per tutte le operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione.

Il differimento dell'esigibilità, tuttavia:

è limitato nel tempo, essendo previsto che l'imposta diventi comunque esigibile dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, salvo che, prima che sia scaduto detto termine, il cessionario o committente venga assoggettato a procedure concorsuali o esecutive;

si applica ai soli soggetti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare nell'anno in corso, un volume d'affari non superiore a 200.000,00 euro.

Per tali operazioni, l'aliquota IVA resta determinata sulla base del **momento di effettuazione**, per cui si applica l'aliquota del 21% se la cessione o la prestazione risulta effettuata a partire dal 17.9.2011.

4.3 OPERAZIONI A FAVORE DI SOCI E ASSOCIATI

La stessa conclusione vale per le ulteriori operazioni ad esigibilità differita, soggette all'aliquota IVA ordinaria, previste dall'art. 6 co. 5 del DPR 633/72, ossia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a favore dei soci, associati o partecipanti, se poste in essere dagli enti non commerciali di cui all'art. 4 co. 4 del DPR 633/72, alle condizioni ivi indicate.

5 SETTORI PARTICOLARI

La circ. Agenzia delle Entrate 45/2011 fornisce alcuni chiarimenti in merito agli effetti dell'innalzamento dell'aliquota IVA per:

- le agenzie di viaggio;
- i contribuenti che applicano il regime speciale del margine;
- i servizi di somministrazione di acqua, luce e gas.

5.1 AGENZIE DI VIAGGIO

Per le agenzie di viaggio, la base imponibile è costituita dalla differenza tra i corrispettivi dovuti e i costi sostenuti per gli acquisti a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta.

Fermo restando che gli acconti non integrano il momento impositivo, quest'ultimo si verifica con il pagamento dell'intero corrispettivo, ovvero con la data di inizio del viaggio o del soggiorno, se anteriore.

Le **parti imponibili** del margine da assoggettare all'aliquota del 20% e a quella del 21% devono essere determinate sulla base del **rapporto percentuale** tra i corrispettivi dei viaggi pagati interamente entro il 16.9.2011 (o con inizio del viaggio intervenuto entro tale data) e quelli pagati successivamente.

5.2 REGIME DEL MARGINE

In caso di applicazione del **regime globale del margine** (es. cessioni di veicoli usati), la base imponibile è determinata in relazione all'ammontare complessivo degli acquisti e delle cessioni effettuate nel periodo (mese o trimestre) di riferimento.

Analogamente alle agenzie di viaggio, le **quote** di margine da assoggettare alle aliquote del 20% e del 21% vanno determinate **proporzionalmente**, sulla base percentuale delle operazioni effettuate, rispettivamente, entro il 16.9.2011 e a partire dal 17.9.2011.



5.3 SERVIZI DI SOMMINISTRAZIONE DI ACQUA, LUCE E GAS

Riguardo alle erogazioni di acqua, luce, gas e simili, il rapporto con l'utenza può comportare l'emissione di note di accredito e di addebito in relazione ai conteggi effettuati sulla base delle **letture effettive**, a fronte di precedenti bollettazioni fondate sui **consumi presunti**.

Nel caso di bollettazioni su consumi presuntivi con applicazione di aliquote diverse (bollette emesse con aliquota del 20% e bollette emesse con aliquota del 21%), se i misuratori dei consumi non sono in grado di distinguere quelli fatturati al 20% da quelli fatturati al 21%, agli **accrediti** deve essere applicata:

l'aliquota del **20%** se, rispetto al periodo oggetto di conguaglio, è stata applicata, per la maggior parte del tempo, l'aliquota del 20% (es. conguaglio riferito al periodo luglio-agosto-settembre 2011);

l'aliquota del **21%** se, rispetto al periodo oggetto di conguaglio, è stata applicata, per la maggior parte del tempo, l'aliquota del 21% (es. conguaglio riferito al periodo settembre-ottobre-novembre 2011).

Studio Rovidà – Studio Cidda Grondona