



Informativa per la clientela

DL 13.8.2011 n. 138 convertito nella L. 14.9.2011 n. 148 - Aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21% - Decorrenza dal 17.9.2011

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 variazione</i>	3
3	Modalità di scorporo dell'IVA per i commercianti al minuto e soggetti equiparati	4
4	Operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici	4



ALFREDO CARDI

DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

1 PREMESSA

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con un comunicato stampa del 15.9.2011, ha reso noto che la L. 14.9.2011 n. 148, di conversione del DL 13.8.2011 n. 138 (c.d. "manovra di Ferragosto"), sarà pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* del 16.9.2011.

Di conseguenza, **dal 17.9.2011** (giorno successivo alla pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* della

L. 148/2011) entreranno 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) che saranno **effettuate** a partire **dal 17.9.2011**, è stato previsto che:

- l'aliquota IVA ordinaria, attualmente pari al 20%, è innalzata 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 "metodo matematico", senza più avere la possibilità di adottare, in via alternativa, il "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 (data di entrata in vigore della suddetta L. 148/2011).

2 AUMENTO DELL'ALIQUOTA 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'ALIQUOTA 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.

Pertanto:

- le operazioni effettuate **prima del 17.9.2011** restano soggette alla vecchia aliquota del **20%**;



ALFREDO CARDI

DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

- 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 viene emesso prima del 17.9.2011.

2.4 NOTE DI VARIAZIONE

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

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.



ALFREDO CARDI

DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

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.

Secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, la regolarizzazione, se successiva ai termini di liquidazione IVA previsti per la fattura originaria, dà luogo all'applicazione:

- sia della sanzione prevista per la violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette a IVA (dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato);
- sia, eventualmente, della sanzione prevista per la violazione di infedele dichiarazione IVA annuale (dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta).

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

Attualmente, i commercianti al minuto e i soggetti ad essi assimilati, per determinare l'IVA da versare in liquidazione periodica o annuale, possono applicare, in via alternativa:

- il **“metodo percentuale” di scorporo**, in base al 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”**, in base al 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%.

Utilizzo obbligatorio del “metodo matematico”

Come anticipato, a decorrere dalle operazioni effettuate a partire dal 17.9.2011, per i commercianti al minuto e i soggetti ad essi equiparati diventa obbligatorio l'utilizzo del “metodo matematico”. In particolare, in base al riformulato art. 27 co. 2 del DPR 633/72, se le operazioni poste in essere sono soggette alla nuova aliquota ordinaria (21%), i corrispettivi, al lordo dell'imposta, vanno divisi per 121, per poi moltiplicare il risultato ottenuto per 100; l'arrotondamento va effettuato, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro.

Il “metodo matematico” consente di evitare l'inconveniente che, invece, caratterizza il “metodo percentuale” di scorporo, dato che con quest'ultimo si ottengono una base imponibile e un'imposta che, se sommate, non corrispondono al corrispettivo assunto al lordo dell'imposta.

4 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.



ALFREDO CARDI

DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

Tenuto conto che la fattura deve essere comunque emessa quando l'operazione si considera effettuata (es. consegna del bene, in caso di cessione), è stato previsto che il cedente/prestatore possa applicare l'aliquota IVA del 20% (anziché quella del 21%) se la **fattura viene emessa e annotata** nel relativo registro (delle fatture emesse o dei corrispettivi) **prima del 17.9.2011**.

La fattura dovrà, invece, riportare l'aliquota ordinaria del 21% se viene emessa e/o registrata a partire dal 17.9.2011.

La norma, quindi, introduce una limitazione, dato che, per l'applicazione dell'aliquota del 20%, non è sufficiente che la fattura sia emessa prima del 17.9.2011, se la stessa non risulta anche registrata prima di tale data.

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.

Analogamente alla disciplina applicabile alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, la fattura deve essere comunque emessa quando l'operazione si considera effettuata (es. consegna del bene, in caso di cessione).

Tenuto conto che la limitazione temporale imposta dalla L. 148/2011, riguardante, allo stesso tempo, l'emissione della fattura e la sua registrazione, si riferisce espressamente alle sole operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, sembrerebbe possibile ritenere che – analogamente a quanto detto in merito alla fatturazione differita e a quella "super-differita" – il cedente/prestatore possa applicare l'aliquota IVA del 20% (anziché quella del 21%) se la fattura viene emessa entro il 16.9.2011; l'annotazione del documento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi può, quindi, anche essere successiva a tale data.

Cessioni di prodotti farmaceutici e operazioni a favore di soci e associati

Per la stessa ragione, tale ultimo regime dovrebbe applicarsi alle ulteriori operazioni ad esigibilità differita previste dall'art. 6 co. 5 del DPR 633/72, ossia:

- alle cessioni di prodotti farmaceutici, effettuate dai farmacisti, soggette all'aliquota IVA ridotta del 10%; in particolare, si tratta:
 - dei medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici;
 - delle sostanze farmaceutiche e degli articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale;
- alle cessioni di beni e alle 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.