

**BM STUDIO SAS DI FABRIS L. E C.**

*AI SIGG.RI CLIENTI INTERESSATI*

**Oggetto: AUMENTO ALIQUOTA IVA AL 22%**

*Dal 1/10/2013 l'aliquota iva 21% passa al 22%.*

*Si allega circolare esplicativa sulle modalita' di attuazione.*

- A disposizione per ulteriori informazioni e contatti.
- Distinti saluti

*Padova 1/10/2013*

**BM STUDIO SAS**

*Luca Fabris*

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**.

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

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.

<b>CESSIONI CON "FATTURA DIFFERITA"</b>	
<i>Data di consegna (ddt)</i>	<i>Aliquota IVA ordinaria</i>
Fino al <b>30.9.2013</b>	<b>21%</b>
Dall' <b>1.10.2013</b>	<b>22%</b>

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.

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

### 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 **anteriamente 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 **anteriormente** 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%. ■