

Dal 17.09.2011 è in vigore l'IVA al 21%: aspetti operativi

A partire da **SABATO 17 SETTEMBRE 2011**, sono entrate in vigore le modifiche apportate dalla legge di conversione al DL 138/2011, ivi compreso **l'innalzamento dell'aliquota ordinaria IVA dal 20 al 21%**. Restano invece **invariate** le aliquote ridotte **del 4 e del 10%**. L'incremento dell'Iva dal 20 al 21% si applica a tutte le prestazioni di servizi che verranno pagate dal 17 settembre in poi e alle cessioni di beni mobili, la cui consegna al cliente avviene dalla stessa data. **Ritorniamo** quindi **sull'argomento per approfondire alcuni risvolti operativi**, anticipando da subito che l' Agenzia delle Entrate ha già emanato un comunicato stampa in cui ha chiarito che, nella fase di prima applicazione della nuova aliquota, è possibile che ragioni tecniche impediscano il rapido adeguamento dei software per la fatturazione e dei misuratori fiscali, quindi, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto, effettuando una variazione in aumento dell'imposta, prevista dall'articolo 26, comma 1, Dpr 633/72. Questa non comporterà alcuna sanzione, se la maggiore Iva, collegata all'aumento dell'aliquota, verrà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva diviene esigibile. **La presente informativa intende anche lanciare lo stesso monito affermato anche dalla confederazioni del commercio che l'aumento dell'Iva non deve essere un'occasione per speculare con aumenti di prezzo ingiustificati. "L'aumento di un punto dell'Iva produrrà già inevitabilmente un piccolo scalino inflazionistico che contribuirà a ridurre la già bassa dinamica dei consumi delle famiglie e del Pil". Sarebbe grave contribuire ulteriormente ad aumentare l'inflazione con aumenti ingiustificati dei prezzi.**

Premessa

La manovra, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 16.09.2011, prevede **l'entrata in vigore** delle disposizioni il **giorno successivo**, pertanto **le nuove disposizioni sono operative sin dallo scorso 17.09.2011.**

1.L'aumento dell'aliquota IVA

L'aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21%, abbiamo detto, che è stato effettuato attraverso una **modifica al DPR n. 633/1972. Il comma 2 bis dell'articolo 2 della manovra di ferragosto, infatti, prevede la sostituzione del primo comma dell'articolo 16**, che viene modificato come segue:

ART. 16 DPR n. 633/72 – le modifiche apportate dalla manovra di ferragosto	
Testo originario art. 16 DPR n. 633/72	Testo modificato art. 16 DPR n. 633/72
<p>Comma 1: <i>l'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del venti per cento della base imponibile dell'operazione.</i></p> <p>Comma 2: <i>l'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nell'allegata Tabella A, salvo il disposto dell'art. 34, ed è elevata al trentotto per cento (n.d.r.: ora 20 per cento) per quelle che hanno per oggetto i beni elencati nell'allegata Tabella B.</i></p>	<p>Comma 1: <i>l'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del <u>ventuno</u> per cento della base imponibile dell'operazione.</i></p> <p>Comma 2: <i>l'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nell'allegata Tabella A, salvo il disposto dell'art. 34, ed è elevata al trentotto per cento (n.d.r.: ora 20 per cento) per quelle che hanno per oggetto i beni elencati nell'allegata Tabella B.</i></p>

OSSERVA

Come appare evidente, **non è stata in alcun modo ritoccato il comma 2 dell'articolo 16**: le modifiche dell'aliquota IVA, pertanto, riguardano soltanto l'aliquota ordinaria e non toccano quelle del 4% e 10%.

2.L'entrata in vigore e il momento di effettuazione dell'operazione

Alla luce del "passaggio" in data 17.09.2011 dell'aliquota IVA dal 20% al 21% è necessario effettuare alcune **valutazioni rispetto al momento dell'effettuazione dell'operazione**. Come è noto, infatti, **lo "switch" al 21% deve essere effettuato alla luce di tale disciplina**: può darsi infatti che, seppure temporaneamente, sussistano ipotesi in cui all'operazione deve essere ancora applicata l'aliquota IVA più bassa del 20% anche **oltre al 17 settembre**, perché **l'operazione deve essere considerata effettuata in un periodo precedente**.

A tal proposito la disciplina **dell'articolo 6 DPR n. 633/72**, nel definire il momento di effettuazione dell'operazione **distingue tra:**

- **cessione di beni;**

- **prestazione di servizi;**
- **cessioni e prestazioni particolari.**

2.1 Cessione di beni

Per quanto concerne la **CESSIONE DI BENI** il citato articolo 6 prevede che tali operazioni si considerano effettuate:

- **all'atto della consegna o spedizione**, se si tratta di beni mobili;
- **all'atto della stipulazione del contratto**, se si tratta di **beni immobili** (il contratto preliminare è ininfluente).

Se però gli **effetti costitutivi o traslativi si realizzano in un momento successivo rispetto ai suddetti eventi**, la cessione si considera effettuata nel momento in cui tali effetti si producono, ma **non oltre il termine di un anno** dalla consegna se si tratta di **beni mobili**. Questo differimento **non vale tuttavia per le vendite con riserva di proprietà** e per le **locazioni con patto di riscatto vincolante** per entrambe le parti, per le quali **valgono i criteri delineati in via generale per beni mobili ed immobili**.

ESEMPIO

Per stabilire quale sia l'aliquota da applicare alla cessione di beni mobili bisogna individuare il momento impositivo perciò nel caso in cui per un bene soggetto ad aliquota ordinaria che verrà consegnato a partire dal 17 settembre 2011 sia stato pagato un acconto nei giorni scorsi e si preveda il saldo dopo il 17 settembre, **le aliquote da applicare sono due**.

Per l'acconto - pagato prima dell'entrata in vigore dell'aumento dell'Iva - **si applicherà l'aliquota al 20%** (scorporando l'Iva dividendo l'importo per 1,20); **per il saldo** invece bisognerà applicare la nuova aliquota maggiorata di un punto percentuale del 21%.

2.2 Prestazioni di servizi

Per quanto concerne le **PRESTAZIONE DI SERVIZI**, invece, **il terzo comma dell'art. 6 stabilisce che salvo i casi particolari previsti dal comma 2** (espropriazioni da parte della pubblica autorità, contratti di somministrazione, contratti estimatori ecc.) **si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, per cui non ha alcuna rilevanza l'avvenuta esecuzione**, in tutto o in parte, **della prestazione**.

ESEMPIO

Se la prestazione viene effettuata in data 10.09.2011 ma il pagamento avviene soltanto 10 giorni dopo, ovvero il 20.09.2011, si applica la nuova aliquota IVA al 21%. Al contrario, se il pagamento

avviene in data antecedente al 17.09.2011 l'aliquota IVA applicata, come è chiaro, è del 20%.

La diffusione di strumenti di pagamento diversi dal contante, può comportare alcune difficoltà pratiche nell'individuazione del momento in cui la prestazione si considera "pagata"; nella tavola che segue si schematizzano le principali ipotesi.

PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO	
TIPO DI PAGAMENTO	EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE
Bonifico bancario o postale	Ricevimento della comunicazione dell'avvenuto accredito ¹
Assegni bancari o circolari	Consegna dell'assegno al venditore
Carta di credito	Momento di utilizzo della carta di credito
Tessere prepagate	Acquisto della tessera
Cambiali all'ordine	Emissione della cambiale ²
Cambiali non cedibili	Pagamento del titolo alla scadenza ³
Ricevute bancarie	Ricevimento della comunicazione dell'incasso

Deroga al principio è prevista per le prestazioni di servizi senza corrispettivo, per le quali il **momento impositivo coincide con la data di ultimazione della prestazione** ovvero, per quelle con carattere continuativo, entro il mese successivo a quello in cui sono rese.

Al pari delle cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi si rende applicabile la deroga di cui al co. 4, ossia **l'anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione all'atto dell'emissione della fattura, pur in mancanza del pagamento del corrispettivo**. In altre parole **se anteriormente al verificarsi degli eventi**, o indipendentemente da essi, sia **emessa la fattura oppure sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo**, l'operazione si considera **effettuata**, limitatamente all'importo fatturato o pagato, **alla data della fattura o a quella del pagamento**.

ESEMPIO

Se verso un acconto su una prestazione di servizi pari al 10% in data 01.09.2011, al 40% in data 15.09.2011 e a saldo in data 30.09.2011, l'imposta dovuta per gli acconti sarà pari al 20%, mentre per il pagamento a saldo sarà pari al 21%. L'importo versato precedentemente al 17.09.2011, quindi, non sarà ripreso a tassazione per il 21% in occasione della chiusura dell'operazione.

¹ R.M. 25.1.1978, n. 363519, e R.M. 6.12.1989, n. 551041.

² R.M. 14.3.1981, n. 330541.

³ R.M. 25.3.1983, n. 352856.

A differenti conclusioni si deve pervenire in relazione **all'emissione di note di variazione in data successiva all'entrata in vigore della nuova aliquota**, per le quali si rende applicabile la **medesima aliquota vigente alla data di effettuazione dell'operazione originaria**. L'art. 26 del DPR 633/72, infatti, consente (o obbliga) all'emissione di note di variazione in presenza di eventi che comportano una modifica dell'operazione principale effettuata in precedenza. Tuttavia, posto che trattasi di una variazione di un'operazione già effettuata, **il regime Iva di tale modifica è "schiavo" del trattamento fiscale cui è stata assoggettata l'operazione originaria**. Pertanto, **se all'operazione originaria è stata applicata l'aliquota del 20%, in quanto effettuata prima dell'entrata in vigore della legge di conversione, alla successiva nota di variazione (in aumento o in diminuzione) si rende applicabile la medesima aliquota del 20%, anche se il documento è emesso successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 138/2011.**

2.3 Acquisti intracomunitari

Per gli **ACQUISTI INTRACOMUNITARI** il momento di effettuazione dell'acquisto del bene, rilevante per la decorrenza dell'aumento dell'aliquota Iva ai fini della registrazione con il meccanismo del reverse charge, deroga alle ordinarie regole dell'articolo 6, Dpr 633/72, in quanto l'articolo 39, del Dl 331/93, **distingue l'ipotesi in cui il trasporto sia a cura del cedente comunitario da quello in cui sia curato dal cessionario nazionale**. Nel primo caso, l'acquisto intracomunitario si considera effettuato alla consegna nel territorio dello Stato al cessionario o a terzi per suo conto, mentre nel secondo vale l'arrivo della merce nel luogo di destinazione nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI PER LE CESSIONI E PRESTAZIONI AD ESIGIBILITA' DIFFERITA

ADEMPIMENTO	DOCUMENTO
Indicazione che si tratta di operazione con "Iva ad esigibilità differita"	Fattura di vendita
Congelamento del debito d'imposta	Registro fatture emesse (liquidazione)
Dichiarazione annuale	Concorre alla formazione del volume d'affari nel periodo in cui avviene l'emissione della fattura
Detrazione dell'imposta da parte dell'acquirente	Rinviata al momento in cui l'imposta diviene esigibile nei confronti del venditore

3. Cessione di beni risultanti dall'emissione del documento di trasporto

Per le **cessioni di beni risultanti dall'emissione del Documento di trasporto (Ddt)**, il co. 4 dell'art. 21 consente **l'emissione di un'unica fattura riepilogativa entro il giorno 15 del mese**

successivo a quello in cui sono state eseguite le consegne. Anche in tale ipotesi, quindi, si assiste ad una **non coincidenza tra effettuazione dell'operazione** (consegna dei beni) e **esigibilità dell'imposta** (emissione della fattura differita). In tal caso, nel corso del mese di settembre, che ha visto l'entrata in vigore dell'incremento di aliquota, sarà necessario **"dividere" le operazioni in due parti: la prima per le consegne effettuate fino al 16.09.2011, la seconda per le operazioni dal 17 al 30.09.2011.**

ESEMPIO

Qualora vengano effettuate nel mese di settembre 6 spedizioni, di cui 4 nel periodo antecedente al 17.09.2011 per un valore complessivo di 40.000 euro e le restanti due (per 20.000 euro) oltre a tale data, si ha la seguente situazione:

- 40.000 euro vanno tassati con aliquota al 20% in quanto relativi al periodo antecedente al 17.09.2011;
- 20.000 euro vanno tassati, secondo le nuove disposizioni, al 21% in quanto "cadono" nel periodo di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

4. Gli stabilimenti balneari

Secondo quanto previsto dalla manovra di ferragosto, come noto, **a partire dalla data di entrata in vigore, anche gli stabilimenti balneari dovranno emettere scontrino fiscale e ricevuta.** Tali soggetti, quindi, non essendo più esentati dalla presentazione della documentazione fiscale dovranno provvedere ad **adattarsi a tali obblighi** (acquisendo, se il caso, la strumentazione necessaria) **prendendo in considerazione anche le nuove disposizioni IVA.**

ESEMPIO

Nel caso in cui una prestazione di servizi effettuata da uno stabilimento balneare preveda il pagamento di un acconto in data 10.09.2011 e di un saldo in data 20.09.2011 l'acconto sarà soggetto ad IVA al 20% e non dovrà essere presentata la documentazione fiscale, mentre per il saldo dovrà essere fornita la documentazione fiscale indicante l'importo a saldo tassato per il 21%.

5. Adeguamento tecnico dei software e dei misuratori fiscali. Chiarimenti.

L'Agenzia delle Entrate con un comunicato stampa datato 16.09.2011 ha chiarito che qualora nella fase di prima applicazione ragioni di ordine tecnico impediscano di adeguare in modo rapido i software per la fatturazione e i misuratori fiscali, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando una **variazione in aumento** (art. 26, primo comma, del DPR n. 633 del 1972). **La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata**

all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile.

Va ricordato che se viene emessa una fattura o viene annotato un corrispettivo con imposta inferiore a quella prevista, si applica una sanzione che varia dal 100 al 200% della differenza non fatturata o non registrata con un minimo di 516 euro per ciascuna operazione. Inoltre, se tale violazione comporta anche un minor versamento dell'imposta, si applica anche la sanzione amministrativa del 30% dell'imposta non versata o versata in meno. È possibile, comunque, il ravvedimento con il pagamento di una sanzione ridotta entro il termine massimo previsto per la presentazione della dichiarazione annuale.

Ad ogni modo, per quanto qui di interesse, si ribadisce che per effetto di quanto indicato nel citato comunicato dell'agenzia delle Entrate, nessuna di tale sanzione è dovuta per eventuali fatture o scontrini fiscali che indicano ancora un'imposta del 20%, se la differenza d'imposta confluirà nella liquidazione del mese di settembre per i contribuenti mensili, oppure in quella del terzo trimestre per i trimestrali; liquidazioni che dovranno essere eseguite, rispettivamente, entro il 16 ottobre ed entro il 16 novembre. Se si tratta di operazioni ad esigibilità differita, invece, c'è tempo fino alla liquidazione nel corso della quale si sarà realizzata l'esigibilità.