

IVA

Da oggi 1° ottobre 2013 l'aliquota IVA ordinaria passa dal 21 al 22%

Da oggi martedì 1° ottobre 2013 scatta l'aumento dell'aliquota IVA dal 21 al 22%.

E' infatti saltato l'esame da parte del Consiglio dei ministri della bozza del Decreto che avrebbe sterilizzato tale aumento fino al 31 dicembre 2013, al fine di venire incontro alle richieste delle associazioni dei consumatori, di quelle di categoria (imprese, commercianti ed artigiani, ecc.) e, a livello politico, di tutte le forze di maggioranza.

Si ricorda che la legge di stabilità 2013 con una modifica apportata al Decreto c.d. "Manovra Correttiva" aveva disposto, a decorrere dal 1° luglio 2013, l'incremento dell'attuale aliquota IVA ordinaria del 21% di un punto percentuale. Pertanto da tale data l'aliquota IVA sarebbe dovuta passare dal 21% al 22%.

Tuttavia, a pochi giorni da tale scadenza, il Governo, in sede di conversione del Decreto c.d. "Lavoro", aveva prorogato dal 1° luglio al 1° ottobre 2013 il termine di applicazione dell'aliquota IVA ordinaria nella nuova misura del 22%.

Ora, nonostante si ventilasse, con quasi certezza, l'emanazione di un provvedimento che disponesse un'ulteriore proroga dell'aumento di un punto percentuale dell'aliquota IVA ordinaria, poiché di fatto è venuto a mancare l'accordo politico delle forze di maggioranza, dal 1° ottobre 2013, l'aliquota IVA passa dal 21% al 22%. Nessuna modifica è prevista invece per le aliquote IVA ridotte del 4% e del 10% che rimangono pertanto invariate.

L'aumento dell'aliquota IVA al 22% comporta come conseguenza anche l'aggiornamento della percentuale di scorporo dell'IVA dei corrispettivi che deve essere utilizzata dai commercianti al minuto e soggetti assimilati in sede di liquidazione periodica. Come noto, infatti, poiché i corrispettivi delle operazioni effettuate da tali soggetti sono comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto, in sede di liquidazione periodica è necessario procedere al relativo scorporo.

In particolare per l'individuazione dell'esatto imponibile delle operazioni soggette all'aliquota del 22%, occorrerà dividere il corrispettivo comprensivo dell'imposta per 122, moltiplicare il quoziente per 100 e arrotondare il prodotto così ottenuto, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro.

La nuova aliquota IVA del 22% si applica alle operazioni IVA effettuate a partire dal 1° ottobre 2013. Per le operazioni effettuate in data antecedente rimane invece applicabile la vecchia aliquota del 21%.

Pertanto l'individuazione del momento in cui si considera effettuata una operazione ai fini IVA è essenziale per individuare se sia applicabile l'aliquota IVA del 21% o 22%.

Le disposizioni IVA che disciplinano il momento di effettuazione dell'operazione dettano particolari criteri che si differenziano a seconda della tipologia di operazione. In via generale, salvo alcune eccezioni, le cessioni di beni immobili si considerano effettuate alla stipula dell'atto, le cessioni di beni mobili al momento della consegna o spedizione, le prestazioni di servizi al momento del pagamento del corrispettivo.

Inoltre occorre anche considerare che, se anteriormente al momento naturale di effettuazione della operazione, viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo o viene emessa fattura anticipata, l'operazione si considera comunque effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data del pagamento o a quella della fattura.

Conseguentemente, se prima del 1° ottobre 2013 è intervenuto il pagamento del corrispettivo o è stata emessa fattura, rimane valida l'applicazione dell'aliquota IVA del 21%, limitatamente all'importo pagato o fatturato.

Si riporta di seguito una sintesi del momento di effettuazione dell'operazione in base alle seguenti fattispecie contrattuali.

Cessioni di beni immobili

Le cessioni di beni immobili si considerano effettuate al momento della stipula del contratto traslativo della proprietà (rogito). Se anteriormente a tale data è stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo o è stata emessa fattura, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data del pagamento o a quella della fattura. Pertanto scontano l'aliquota IVA del 22% le cessioni di immobili relative ad atti stipulati dal 1° ottobre 2013. Il pagamento del corrispettivo o l'emissione anticipata della fattura ante 1° ottobre 2013 scontano l'aliquota IVA del 21%.

Cessioni di beni mobili

Le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nel momento della loro consegna o spedizione. Tuttavia, le cessioni dei beni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, (es.: contratto estimatorio, vendita con riserva di gradimento, in conto prova, ecc.), si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla loro consegna o spedizione. Pertanto in via generale, la nuova aliquota del 22% si applica alle cessioni beni mobili la cui consegna o spedizione sia effettuata dal 1° ottobre 2013.

Rimangono invece soggette all'aliquota del 21%:

- le consegne di beni effettuate entro il 30 settembre 2013, anche nel caso in cui il fornitore emetta fattura differita entro il 15 ottobre 2013;
- le fatture emesse entro il 30 settembre 2013 (anche nel caso in cui la relativa consegna si verifichi dopo tale data);
- le fatture emesse entro il 30 settembre 2013 per i pagamenti (parziali o totali del corrispettivo) effettuati dal cliente entro tale data.

Prestazioni di servizi

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Nel caso in cui la fattura sia emessa prima del pagamento del corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura, limitatamente all'importo fatturato e indipendentemente dalla riscossione del relativo corrispettivo. Gli acconti costituiscono pagamenti parziali anticipati del corrispettivo e come tali devono essere fatturati all'atto della loro riscossione.

Pertanto sono soggette all'aliquota IVA del 22% le prestazioni di servizi fatturate e/o pagate dal 1° ottobre 2013, scontano invece l'aliquota del 21% quelle pagate o fatturate entro il 30 settembre 2013, anche se materialmente eseguite dopo tale data.

Inoltre in presenza di fatturazione differita (per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, per le quali può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime), l'aliquota IVA da applicare è sempre quella vigente nel mese di effettuazione delle suddette operazioni.

Acquisti e cessioni intracomunitari di beni

Le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati:

- all'inizio del trasporto o della spedizione dei beni (in partenza dall'Italia per le cessioni intracomunitarie o dal territorio del Paese membro di provenienza per gli acquisti intracomunitari);
- alla data della fattura, nel caso in cui anteriormente alla consegna dei beni (intesa come inizio del trasporto) il fornitore emetta fattura.

Quando l'effetto traslativo è posteriore alla consegna o spedizione dei beni, l'operazione si considera effettuata nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà e in ogni caso alla scadenza dell'anno della consegna.

Pertanto, i beni che, alla data del 30 settembre 2013 siano stati consegnati oppure fatturati in anticipo dal fornitore CEE scontano l'aliquota IVA del 21% (che deve essere assolta dal cessionario italiano in qualità di debitore di imposta, mediante la procedura di integrazione della fattura del fornitore comunitario). Ciò anche nel caso in cui la fattura del fornitore comunitario pervenga successivamente rispetto a tale data. Si applica invece l'aliquota del 22% nel caso in cui gli eventi sopra indicati si verifichino dal 1° ottobre 2013.

Acquisti da soggetti passivi esteri di servizi generici territorialmente rilevanti in Italia

Le prestazioni di servizi c.d. "generiche" di cui all'art.7-ter del D.P.R. n. 633/72 scambiate tra soggetti passivi nazionali ed esteri si considerano effettuate all'atto della loro ultimazione o, se periodiche o continuative, alla data di maturazione dei relativi corrispettivi.

Inoltre, le stesse prestazioni, se rese in modo continuativo in un periodo superiore a un anno, e per le quali non sia prevista la corresponsione nel predetto arco temporale di acconti o pagamenti, anche parziali, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino all'ultimazione dell'esecuzione delle prestazioni stesse.

Nei casi sopra citati, il pagamento anticipato (totale o parziale) del corrispettivo della prestazione, costituisce, in ogni caso, momento di effettuazione dell'operazione, obbligando il soggetto passivo IVA italiano, in qualità di prestatore, ad emettere fattura o in qualità di committente, debitore di imposta, ad assolvere l'imposta mediante integrazione dell'originale della fattura o emissione di autofattura a seconda che il prestatore estero sia comunitario o extracomunitario.

Inoltre, come precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate, per esigenze di certezza e di semplificazione, l'emissione anticipata della fattura da parte del prestatore comunitario può essere assunta come indice dell'ultimazione della prestazione. Conseguentemente la ricezione della fattura emessa dal prestatore comunitario o del documento di addebito da parte del prestatore extra-comunitario deve essere assunta come momento di effettuazione della prestazione, anche in mancanza del pagamento del corrispettivo. Ciò premesso, sono soggette all'aliquota IVA del 21% le prestazioni di servizi ultimate o pagate (anche parzialmente) dal committente entro il 30 settembre 2013. Quelle invece ultimate o pagate dopo tale data scontano l'aliquota IVA del 22%.

Note debito o credito

Per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota IVA del 21% o del 22% con riferimento alle rettifiche in aumento o in diminuzione, occorre tenere presente quanto segue.

Nell'ipotesi di emissione di **note di credito per variazione in diminuzione**, l'aliquota IVA da utilizzare è sempre quella che è stata applicata all'operazione originaria oggetto di rettifica.

Pertanto sono soggette all'aliquota IVA del 21% le note di credito che rettificano fatture aventi per oggetto operazioni effettuate (e in genere fatturate) entro il 30 settembre 2013.

Le note di credito che rettificano operazioni effettuate dal 1° ottobre 2013 sconteranno invece l'aliquota IVA del 22%.

Nel caso invece di **note di debito per variazione in aumento** dell'imponibile occorre verificare bene la natura dell'operazione che si intende rettificare tenendo distinte le rettifiche relative alle cessioni di beni da quelle aventi per oggetto le prestazioni di servizi. Quelle relative alle cessioni di beni sono soggette alla stessa aliquota IVA vigente al momento della consegna o spedizione dei beni oppure alla data di emissione della fattura se precedente la consegna dei beni stessi.

Quelle relative a prestazioni di servizi sono soggette all'aliquota IVA vigente al momento di emissione della nota di variazione in aumento.

Nell'ipotesi di rettifiche in aumento per sanare errori di omissione o irregolare fatturazione di operazioni per le quali si è già verificato il momento di effettuazione, l'aliquota IVA applicabile è sempre quella vigente al momento in cui l'operazione originaria è stata effettuata.

Operazioni soggette “ad esigibilità differita” e al regime “IVA per cassa”

Per determinare l'aliquota IVA da applicare (21% o 22%) alle cessioni/prestazioni c.d. “ad esigibilità differita” (vale a dire quelle effettuate a favore dello Stato, Enti pubblici, Università, Enti ospedalieri, ecc.), nonché alle operazioni effettuate dai contribuenti IVA che hanno optato per il regime “IVA per cassa”, per le quali, l'IVA è “esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi”, occorre far riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, a nulla rilevando il momento in cui diviene esigibile l'imposta (che coincide con il pagamento del corrispettivo).

Infatti, la particolarità di tali operazioni è quella che differisce soltanto il momento impositivo dell'IVA (vale a dire quando l'imposta a debito deve essere liquidata) e non quello di determinazione del momento di effettuazione dell'operazione per la quale vanno applicati i criteri ordinari previsti dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/72. Pertanto la fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione con l'aliquota IVA vigente in tale data, anche se l'obbligo di versare tale imposta sorge solo quando viene pagato il corrispettivo (o alla scadenza dell'anno nel caso del regime “IVA per cassa”).

Ventilazione dei corrispettivi

Per i commercianti al minuto che applicano la c.d. “ventilazione” dei corrispettivi, in base alla quale i corrispettivi possono essere registrati senza differenziare gli stessi in base all'aliquota applicata, in sede di liquidazione periodica, per determinare l'IVA a debito si incorpora l'imposta in base all'aliquota IVA applicata agli acquisti (c.d. “base di riparto”). In base a quanto chiarito dalla Agenzia delle Entrate nella Circolare (n. 45/2011) a commento dell'aumento della aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21%, l'assoggettamento alla nuova aliquota IVA del 22% trova applicazione solo in presenza di acquisti effettuati scontando la medesima aliquota.

Di conseguenza, in sede di liquidazione dell'IVA, i corrispettivi devono essere incorporati al 22% solo se nel periodo di riferimento sono presenti acquisti, effettuati a decorrere dal 1° ottobre 2013, assoggettati alla nuova aliquota IVA del 22%.

Note

1. Nella bozza del decreto era infatti previsto lo slittamento di tre mesi (dal 1° ottobre 2013 al 1° gennaio 2014) dell'aumento dell'aliquota IVA dal 21% al 22%. Le coperture per il mancato rialzo dell'IVA a ottobre (circa 1 miliardo di euro) dovevano arrivare dall'aumento dell'acconto dell'Ires (al 103%) e dell'Irap per il 2013, nonché dall'incremento delle accise sui carburanti di 2 centesimi al litro fino al 31 dicembre 2013 e di 2,5 centesimi al litro dal 1° gennaio 2014 fino al 15 febbraio 2015.

Tabelle riassuntive

Beni immobili	Data di emissione della fattura	Aliquota IVA
Atto stipulato ante 1° ottobre 2013	Fattura emessa al momento dell'atto	21%
Atto stipulato dal 1° ottobre 2013	Fattura emessa ante 1° ottobre 2013	21%
Atto stipulato dal 1° ottobre 2013	Fattura emessa al momento dell'atto	22%
Atto stipulato dal 1° ottobre 2013	Fattura di acconto emessa ante 1° ottobre 2013	21%
Atto stipulato dal 1° ottobre 2013	Fattura di saldo al momento dell'atto	22%
Consegna di beni mobili	Data di emissione della fattura	Aliquota IVA
Effettuata ante 1° ottobre 2013	Fattura emessa alla data della consegna	21%
Effettuata ante 1° ottobre 2013	Fattura differita (entro il 15 del mese successivo) emessa dopo il 1° ottobre 2013	21%
Effettuata ante 1° ottobre 2013	Fattura emessa ante 1° ottobre anche se registrata dopo nei 15 giorni successivi	21%
Effettuata dal 1° ottobre 2013	Fattura emessa al momento della consegna	22%
Non effettuata	Fattura di acconto (o per l'intera fornitura) emessa ante 1° ottobre 2013	21%
Non effettuata	Fattura di saldo o di solo acconto emessa dal 1° ottobre 2013	22%
Incasso del corrispettivo della prestazione di servizi	Data di emissione della fattura	Aliquota IVA
Ante 1° ottobre 2013	Fattura emessa ante 1° ottobre 2013 (alla data del pagamento)	21%
Dal 1° ottobre 2013	Fattura emessa ante 1° ottobre 2013	21%
Dal 1° ottobre 2013	Fattura emessa dopo il 1° ottobre 2013	22%
Ante 1° ottobre 2013 (acconto)	Fattura di acconto emessa ante 1° ottobre 2013 (alla data del pagamento)	21%
Dal 1° ottobre 2013 (saldo)	Fattura di saldo emessa dopo il 1° ottobre 2013	22%

L'Agenzia delle Entrate, con il **comunicato stampa** di ieri **30 settembre**, ha fornito le prime indicazioni sull'applicazione della **nuova aliquota Iva al 22% che è scattata da oggi**, secondo quanto previsto dall'art. 40, comma 1-ter del D.L. n. 98/2011. Come già chiarito in passato quando entrò in vigore l'aliquota ordinaria del 21%, anche stavolta le Entrate precisano che, **se nella fase di prima applicazione, per ragioni tecniche, non sia possibile adeguare in modo rapido i software per la fatturazione ed i misuratori fiscali**, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse ed i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando la **variazione in aumento** (art. 26, comma 1, del DPR n. 633/1972). **Non si applicheranno sanzioni se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota IVA verrà versata nei termini indicati dalla circolare n. 45/E/2011** e precisamente: per i contribuenti con liquidazione IVA mensile entro il 27 dicembre (versamento dell'acconto IVA) in relazione al periodo di fatturazione di ottobre e novembre oppure entro il 16 marzo 2014 per il mese di dicembre; per i contribuenti con liquidazione IVA trimestrale, entro il 16 marzo 2014 con riferimento al 4° trimestre 2013.