Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

ragionieri commercialisti, revisori legali

Belluno, 1[^] Ottobre 2013

OGGETTO: aumento aliquota IVA dal 21% al 22% a partire dal 1[^] Ottobre 2013.

Riferimenti normativi e interpretativi:

- Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, art. 40, comma 1-ter;
- Decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6 e art. 21;
- Comunicato stampa Agenzia Entrate 30 settembre 2013;
- Circolare Agenzia Entrate 12 ottobre 2011, n. 45/E.

Decorrenza dell'aumento

L'aumento in oggetto, già prorogato in precedenza dal 1[^] luglio al 1[^] ottobre 2013, avrebbe dovuto essere ulteriormente prorogato ma, fino a ieri non è stato emanato alcun provvedimento di proroga.

Pertanto:

- **le cessioni di beni effettuate a partire dal 1[^] ottobre 2013;**
- **gli incassi delle prestazioni di servizi avvenute a decorrere dal 1[^] ottobre 2013,**

che in precedenza erano assoggettate all'aliquota ordinaria IVA del 21% devono essere fatturate con la nuova aliquota del 22%.

Tuttavia, c'è da tener presente che per le **cessioni di beni** avvenute nel mese di settembre e certificate da un documento di trasporto (o documento analogo) la fattura può essere emessa entro il 15 ottobre con applicazione dell'aliquota IVA nella vecchia misura del 21%. Ciò in quanto, per le cessioni di beni, il momento di effettuazione dell'operazione è la data di consegna; essendo questa avvenuta in settembre l'aliquota è ancora quella del 21%.

Viceversa, i professionisti e gli imprenditori che hanno emesso **avvisi di fattura** fino al 30 settembre 2013 per **prestazioni di servizi**, non incassati a tale data, quando incasseranno il compenso/corrispettivo dovranno emettere fattura addebitando l'aliquota IVA del 22%. Se, invece, il professionista o imprenditore avesse fatturato in data antecedente al 1[^] ottobre, ancorchè alla data di emissione non fosse stato pagato il compenso/corrispettivo, l'aliquota rimane al 21% e quando incasserà l'importo (già precedentemente addebitato con fattura) il contribuente non dovrà effettuare alcuna rettifica: per l'importo a suo tempo addebitato l'aliquota IVA resterà invariata nella misura del 21%. E' da tener presente che ai fini IVA, **per le prestazioni di servizi**, non **ha rilevanza** l'esecuzione o ultimazione del servizio, bensì il **pagamento**: l'imposta è infatti dovuta, con obbligo di emissione della fattura, all'atto del pagamento, ancorchè si tratti di un acconto. Se invece il contribuente emette la fattura prima dell'incasso, la data di emissione del documento costituisce momento impositivo con conseguente obbligo di versare l'imposta.

Momento impositivo (effettuazione dell'operazione)

Per individuare l'aliquota da applicare, il contribuente deve verificare, nel modo seguente, quando è stata fiscalmente effettuata l'operazione:

- 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;

Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

- 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 al pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione.

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 comunque con la **data di consegna o spedizione**. Pertanto:

- si applica l'aliquota ordinaria del **21%**, se la consegna o spedizione dei beni è **anteriore** alla data del 1[^] ottobre 2013;
- si applica l'aliquota ordinaria del **22%**, se la consegna o spedizione dei beni avviene a **partire** dal 1[^] ottobre 2013.

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 di emissione della fattura o a quella del pagamento. Ne consegue che:

- gli acconti pagati entro il 30 settembre 2013 rimangono soggetti all'aliquota del 21%, mentre al saldo, pagato successivamente, si applica l'aliquota del 22%;
- 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 21% se il documento viene emesso entro il 30 settembre 2013.

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 comma 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.**

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 21%** (anziché quella del 22%) **se la fattura viene emessa e annotata** nel relativo registro (delle fatture emesse o dei corrispettivi) **entro il 30 settembre 2013**, anche se il corrispettivo non è ancora stato pagato. Sostanzialmente, le fatture vanno emesse e annotate negli ordinari termini previsti dalla normativa (art. 21 e 23 del DPR 633/1972) mentre l'imposta, con l'aliquota vigente all'atto di effettuazione dell'operazione (consegna del bene, emissione della fattura, ecc.) va contabilizzata a debito quando viene incassato il corrispettivo.

La norma, quindi, pone una limitazione, dato che, per l'applicazione dell'aliquota del 21%, non è sufficiente che la fattura sia emessa prima della data di cui sopra, se la stessa non risulta anche registrata prima di tale momento.

La fattura dovrà, invece, riportare la nuova aliquota ordinaria del 22% se viene emessa a partire dal 1[^] ottobre 2013.

Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

Adeguamento misuratori fiscali e gestione nuova colonna nel registro corrispettivi IVA 22%

I commercianti al minuto ed i contribuenti che utilizzano il misuratore fiscale dovranno richiedere alla ditta manutentrice l'aggiornamento del misuratore istituendo un tasto con l'aliquota del 22%. A partire dal 1° ottobre 2013 i commercianti al minuto dovranno intestare una nuova colonna nel registro dei corrispettivi con aliquota del 22%.

Regolarizzazione di eventuali errori per fatture emesse o corrispettivi incassati

L'Agenzia delle Entrate (con comunicato stampa del 30 settembre 2013 e Circolare n. 45 del 12 ottobre 2011) consente di regolarizzare le fatture erroneamente emesse nel quarto trimestre 2013 ad aliquota del 21% ed i corrispettivi annotati nel medesimo periodo in modo non corretto (cioè con IVA 21% anziché 22%) versando la differenza d'imposta alle seguenti scadenze:

LIQUIDAZIONE PERIODICA	PERIODO DI FATTURAZIONE	TERMINE VERSAMENTO
mensile	ottobre e novembre	Versamento acconto Iva (27 dicembre)
	dicembre	Termine liquidazione annuale (16 marzo)
trimestrale	quarto trimestre	Termine liquidazione annuale (16 marzo)

La regolarizzazione non comporta alcuna sanzione; tuttavia sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5% in ragione d'anno.

Regolarizzazione di eventuali fatture di acquisto errate

Il cessionario o il committente che, avendo acquistato beni o servizi assoggettati ad aliquota ordinaria nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è tenuto, entro il trentesimo giorno da quello di registrazione, a provvedere alla regolarizzazione delle fatture ricevute con l'indicazione della minore aliquota, **può effettuare la regolarizzazione**, nell'ipotesi in cui non abbia ricevuto la fattura integrativa, oltre tale termine ma **entro il termine del 30 aprile 2014** (Circolare Agenzia Entrate 45/2011, paragrafo 6).

Conclusioni

In questa settimana è possibile l'emanazione di un provvedimento che proroga l'aumento IVA mantenendo così in vigore l'aliquota ordinaria del 21%. Se vi saranno novità vi informerò tempestivamente.

A disposizione, vi saluto cordialmente.

Fausto GALLO