

CIRCOLARE N. 35/2013

Torino, 1° ottobre 2013

DAL 1° OTTOBRE 2013 L'ALIQUOTA IVA ORDINARIA PASSA AL 22%

In conseguenza del mancato ulteriore rinvio dell'aumento dell'aliquota ordinaria dell'Iva e per effetto dell'art.11, co.1, lett. a), D.L. n.76/13 dal 1° ottobre 2013, scatta l'aumento dell'aliquota ordinaria dal 21% al 22%. Rimangono, invece, invariate le aliquote ridotte del 4% e del 10%.

La nuova aliquota del 22% dovrà essere applicata quindi alle operazioni "effettuate" a partire dal 1° ottobre 2013.

Per individuare correttamente il momento di effettuazione delle operazioni (c.d. "momento impositivo") occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nell'art.6 del DPR n.633/72, che prevedono criteri generali e regole comuni, sia per quanto riguarda le cessioni di beni che le prestazioni di servizi.

Di seguito si riportano per comodità i criteri generali cui rifarsi nei casi di cessione di beni e prestazioni di servizi.

Criteri generali per le cessioni di beni

Le cessioni di beni si considerano effettuate:

- nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili;
- nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili.

Per le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi della proprietà si producono posteriormente, si considerano effettuate:

- nel momento in cui si producono tali effetti;
- per i beni mobili, se non interviene l'effetto traslativo, comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Fanno eccezione le seguenti operazioni:

- vendite con riserva di proprietà;
- locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;

per le quali vale la regola generale (e cioè quella della stipula, consegna o spedizione del bene).

Vi sono, infine, dei casi particolari che vengono di seguito riepilogati in forma schematica.

Casi particolari	Momento impositivo
ATTO PUBBLICA AUTORITÀ Cessioni di beni mobili o immobili conseguenti ad un atto della pubblica autorità (espropriazione, decreto di esecuzione, ecc.)	PAGAMENTO CORRISPETTIVO
SOMMINISTRAZIONE Cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione	PAGAMENTO CORRISPETTIVO
COMMISSIONARIO Passaggi da commissionario al terzo (per la vendita) Passaggio dal terzo al committente (per l'acquisto)	CONSEGNA
AUTOCONSUMO ESTERNO Destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o per finalità estranee all'esercizio dell'impresa	PRELIEVO DEI BENI
CONTRATTI ESTIMATORI Cessioni di beni inerenti a contratti estimatori	RIVENDITA A TERZI
COOPERATIVE EDILIZIE A PROPRIETÀ DIVISA Assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci	ROGITO

Fatture “differite”

Si tratta della possibilità concessa dal co.4 dell'art.21 del DPR n.633/72 per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto (DDT) o da altro documento idoneo. Dal 1 gennaio 2013 tale soluzione è concessa anche per i servizi. In questo caso è possibile emettere un'unica fattura (appunto, differita) per tutte le cessioni avvenute in un dato mese, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni, richiamando nel documento la data e il numero dei DDT o documenti equipollenti. Tale fattura, però dovrà concorrere comunque alla liquidazione riferita al momento di effettuazione delle operazioni.

Tale fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello di consegna e spedizione dei beni, nei soli casi in cui l'acquirente ceda i beni a terzi per il tramite del proprio cedente. In tale caso l'ultimo comma dell'art.6 del DPR n.633/72 prevede l'esigibilità differita al mese successivo a quello della loro effettuazione.

Nel caso di fatture “differite”, ad eccezione del caso della triangolare interna sopra richiamata, il momento di effettuazione dell'operazione resta ancorato alle regole generali (consegna o spedizione del bene) e quindi, per verificare l'aliquota Iva applicabile è necessario rifarsi a tale momento. In altre parole, per le cessioni relative al mese di settembre l'Iva è dovuta al 21%, anche se la fattura viene emessa ad ottobre.

Criteri generali per le prestazioni di servizi

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate:

- all'atto del pagamento del corrispettivo.

Le prestazioni “gratuite”, invece, si considerano effettuate:

- al momento in cui sono rese;
- se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Con riferimento ad operazioni che frequentemente ricorrono nella pratica di molte imprese, va ricordato che la cessione di un bene o di un'opera relativa all'esecuzione di un **contratto di appalto**, segue le regole delle prestazioni di servizi, al contrario delle cessioni di beni con posa in opera che seguono quelle delle cessioni di beni.

Tale distinzione – non immediata in assenza di contratto scritto e spesso oggetto di contestazione da parte degli Uffici – dovrà essere attentamente valutata al fine di individuare correttamente il momento di effettuazione dell'operazione e di conseguenza l'applicazione dell'aliquota Iva corretta.

Regole comuni alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi

Se prima del verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi venga:

- emessa fattura o
- sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo (caso tipico, gli acconti);

l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Si segnala, quindi, che comportamenti “volontari” come l'anticipata emissione della fattura o il pagamento anticipato di somme, effettuati prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione, consentono di applicare per tali importi la precedente aliquota del 21%.

Le note di variazione

Le note di variazione emesse dopo la data del 1° ottobre devono riportare la precedente aliquota ordinaria del 21% se la fattura, oggetto di rettifica, relativa all'operazione originaria, è stata emessa prima della entrata in vigore della modifica.

Le operazioni ad esigibilità differita

Si tratta di cessioni di beni o prestazioni di servizi rese a determinati soggetti per le quali l'esigibilità dell'imposta (cioè il momento a partire dal quale l'imposta è dovuta) viene “rinvitata” al momento del pagamento del corrispettivo.

Esempi di destinatari di operazioni ad esigibilità differita

- ➔ Stato (*Amministrazione centrale, diretta e periferica*)
- ➔ Organi dello Stato (*anche se dotati di personalità giuridica*)
- ➔ Enti pubblici territoriali (*Regioni, Province, Comuni e Consorzi tra loro costituiti ai sensi dell'art.25 della L. n.142/90*)
- ➔ CCIAA (*Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura*)
- ➔ ASL (*ex USL*) e Enti ospedalieri
- ➔ Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico
- ➔ Enti pubblici di assistenza e di beneficenza
- ➔ Enti pubblici di previdenza (*INPS, INADEL, ENPALS, ecc.*)
- ➔ Cessioni di medicinali (*tab. A/III, n. 114*) effettuate dai farmacisti
- ➔ Cessioni di beni e prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, da enti non commerciali

Per le operazioni ad esigibilità differita (oramai da quasi 15 anni), il momento di effettuazione dell'operazione (da cui sorge l'obbligo di fatturazione) segue le regole ordinarie: quindi se l'operazione risulta effettuata entro il 30 settembre, l'aliquota applicabile è del 21%. È solo il momento di liquidazione e versamento dell'Iva che risulta differito al momento del pagamento.

Ciò vale anche per coloro che differiscono l'esigibilità dell'Iva in base alla previsione contenuta nell'art.32-*bis* del D.L. n.83/12, cosiddetto meccanismo dell' "Iva per cassa" (si tratta delle imprese che nell'anno solare precedente abbiano realizzato, o nel caso di inizio attività prevedano di realizzare, un volume d'affari non superiore a € 2.000.000). Anche in questo caso il momento di effettuazione dell'operazione – rilevante per individuare il momento del cambio di aliquota - segue le regole generali sopra evidenziate.

Commercianti al minuto

I soggetti che certificano le operazioni con scontrino o ricevuta fiscale dovranno solo fare attenzione ad adattare i registratori di cassa, ove utilizzati, affinché sia effettuato correttamente lo scorporo dell'imposta.

Coloro che applicano la ventilazione, non dovrebbero avere delle difficoltà operative, in quanto il riparto con l'aliquota del 22% si presenterà solo a decorrere dal successivo mese di ottobre, quando vi saranno acquisti con aliquota al 22%.

Le parcella "pro-forma" emesse dai professionisti

Occorre evidenziare che le parcella "pro-forma" emessa dai professionisti sono documenti che non hanno alcuna rilevanza ai fini dell'Iva (salvo che presentino tutti gli elementi sostanziali e caratteristici delle fatture, nel qual caso la parcella sarebbe essa stessa da considerare "fattura"). In relazione, dunque, alle parcella pro forma rilasciate fino al giorno precedente la data di entrata in vigore dell'incremento dell'aliquota al 22% e recanti indicazione dell'aliquota al 21%, se incassate a partire dal 1° ottobre 2013 si dovrà procedere alla emissione della fattura definitiva indicando la nuova aliquota del 22%.

Per le note pro forma non ancora incassate alla data del 1ottobre 2013 si ritiene opportuno procedere, laddove possibile, alla sostituzione delle stesse con l'indicazione della nuova aliquota al fine di evitare errori nell'effettuazione del pagamento da parte del cliente.

Sanzioni in caso di errori

Nessuna sanzione verrà applicata nel caso di eventuali errori nelle fatture e negli scontrini; un comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 30/9/13 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 la variazione in aumento (art.26, co.1, del DPR n.633/72). La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nei termini indicati..."*.

I termini per il versamento del maggiore tributo sono i seguenti:

Marco SAVIO & ASSOCIATI

regolarizzazione liquidazioni di ottobre e novembre per i contribuenti mensili



27 dicembre 2013

regolarizzazione liquidazione di dicembre per i contribuenti mensili



16 marzo 2014

regolarizzazione liquidazione del quarto trimestre per i contribuenti trimestrali



16 marzo 2014

Lo studio resta a Vostra disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

STUDIO SAVIO E ASSOCIATI