

CIRCOLARE N. 6/2011

Dovrebbe essere approvata, attraverso la conversione in Legge, entro alcuni giorni, la manovra aggiuntiva o “manovra di ferragosto” di cui al D.L. 13.08.2011 n. 138. Tra le disposizioni che entreranno in vigore, una avrà **immediata efficacia e generale applicazione**. Occorrerà quindi verificare la data di pubblicazione della legge di conversione sulla Gazzetta Ufficiale in quanto, dal giorno successivo, troverà applicazione la nuova aliquota IVA ordinaria.

E' infatti previsto **l'aumento dell'aliquota ordinaria IVA dal 20% al 21%**.

Cerco quindi di riassumere la normativa, per verificare l'applicazione della nuova aliquota alle operazioni in corso.

A seguito di modifica introdotta all'art. 16 del DPR 633/72, l'aliquota IVA ordinaria passerà dal 20% al 21%, mentre resteranno invariate le aliquote ridotte, attualmente pari al 4% e al 10%, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi indicate alla Tabella A, Parti II e III, allegata al DPR 633/72.

Momento di effettuazione delle operazioni ai fini IVA. La misura dell'aliquota ordinaria da applicare va individuata in base al momento in cui l'operazione posta in essere si considera effettuata ai fini IVA, che risulta differenziato a seconda che si tratti di cessioni di beni o di prestazioni di servizi.

In via generale:

- le cessioni di beni mobili si considerano effettuate all'atto della consegna o della spedizione (attestata da documento di trasporto o fattura immediata);
- le cessioni di beni immobili si considerano effettuate all'atto della stipulazione del rogito notarile;
- 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 momento del pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione (da qui deriva la prassi dell'emissione di avvisi di parcella nelle attività professionali).

In caso di fatturazione differita al giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni accompagnati dal documento di trasporto, il momento impositivo (e l'esigibilità dell'imposta) coincide con la data di consegna o spedizione. Pertanto per le cessioni di beni effettuate nel settembre 2011:

- si applica l'aliquota ordinaria del **20%**, se la consegna o spedizione dei beni è **anteriore** alla data di entrata in **vigore** della legge di conversione;
- si applica l'aliquota ordinaria del **21%**, se la consegna o spedizione dei beni avviene a **partire** dalla data di entrata in **vigore** della legge di conversione (giorno successivo alla pubblicazione sulla G.U.).

Possibili deroghe. In deroga alla disciplina generale prevista **sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi**, ogni qual volta venga emessa la fattura (in via anticipata) o venga pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo (acconti) 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 della fattura o a quella del pagamento.

Ne consegue che:

- gli acconti pagati prima della data di entrata in vigore della legge di conversione restano soggetti all'aliquota del 20%, mentre per la parte di corrispettivo a saldo, pagato successivamente, si applica l'aliquota del 21%;
- 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 20% se il documento viene comunque emesso prima della data di entrata in vigore della legge di conversione.

Note di variazione. Le note di variazione emesse dopo l'innalzamento dell'aliquota ordinaria al 21%, seguono l'aliquota della fattura originariamente emessa. Per l'operazione che viene meno in tutto o in parte, verrà riportata sulla nota di credito l'aliquota ordinaria del 20% se la fattura, oggetto di rettifica, è stata emessa prima della data di entrata in vigore della legge di conversione, del 21% se emessa dopo.

Modifica del metodo di scorporo per i commercianti al dettaglio. I commercianti al minuto e i soggetti ad essi assimilati, cedono i beni od effettuano le prestazioni di servizi con importo lordo IVA compresa. Attualmente hanno due metodi per scorporare l'IVA: con metodo percentuale oppure con metodo matematico.

Approfittando della modifica di aliquota IVA, è stato soppresso il metodo a percentuale di scorporo mentre **resta in vigore il solo metodo matematico**. Tale metodo prevede la suddivisione dell'importo lordo per 121 e la moltiplica per 100 per determinare l'imponibile IVA cui poi applicare l'aliquota per determinare l'imposta dovuta. Lo stesso dicasi per le aliquote agevolate che rimarranno invariate (importo lordo : 110 x 100 oppure : 104 x 100). L'arrotondamento va effettuato, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro.

Operazioni verso lo Stato ed altri 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 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 20% (anziché quella del 21%) se la **fattura** viene **emessa e annotata** nel relativo registro (delle fatture emesse o dei corrispettivi) **prima** della data di entrata in vigore della legge di conversione.

La fattura dovrà, invece, riportare l'aliquota ordinaria del 21% se viene emessa o registrata dopo.

La norma pure prevista nell'intervento legislativo, introduce quindi una limitazione alla regola ordinaria in quanto non è sufficiente che la fattura sia emessa prima della data di variazione di aliquota (per mantenere il 20%), ma richiede che debba anche essere **registrata** prima di tale momento.

Particolare regime delle operazioni ad esigibilità differita nei confronti di soggetti IVA. L'art. 7 del D.L. 185/2008 (convertito nella L. 2/2009) ha generalizzato la possibilità di differire l'esigibilità, per l'Erario, dell'IVA. In via di principio, è infatti possibile sospendere il versamento dell'imposta, finché non venga pagato il corrispettivo, per tutte le operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione.

Il differimento dell'esigibilità, tuttavia:

- è limitato nel tempo, essendo previsto che l'imposta diventi comunque esigibile dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, salvo che, prima che sia scaduto detto termine, il cessionario o committente venga assoggettato a procedure concorsuali o esecutive;
- si applica ai soli soggetti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, nell'anno in corso, un volume d'affari non superiore a 200.000,00 euro.

Non essendoci previsioni specifiche per questa casistica, si deve ritenere che sia sufficiente (per l'applicazione dell'IVA ancora con l'aliquota 20%) che sia anticipatamente emessa fattura anche se non ancora ricevuto il pagamento. La registrazione può invece avvenire, al contrario che verso gli Enti pubblici, successivamente all'entrata in vigore della nuova aliquota.

Per la stessa ragione, tale ultimo regime dovrebbe applicarsi alle ulteriori operazioni ad esigibilità differita previste dall'art. 6 comma 5 del DPR 633/72, ossia:

- alle cessioni di prodotti farmaceutici, effettuate dai farmacisti, soggette all'aliquota IVA ridotta del 10%;
- alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a favore dei soci, associati o partecipanti, se poste in essere dagli enti non commerciali di cui all'art. 4 comma 4 del DPR 633/72, alle condizioni ivi indicate.

Il commento alle altre disposizioni del D.L. 138/11 verrà effettuato a seguito della definitiva conversione in legge.