Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 17 SETTEMBRE 2011 PASSA AL 21% L'ALIQUOTA IVA ORDINARIA

Con la pubblicazione in G.U. del 16 settembre 2011 della legge di conversione n.148 del 14/09/11 del D.L. n.138/11 - c.d. Manovra *bis* - entrano in vigore **dal 17 settembre** le disposizioni che modificano l'art.16, co.1 del DPR n.633/72, aumentando dal 20% al 21% la misura dell'aliquota Iva ordinaria.
Rimangono, invece, inalterate le aliquote ridotte del 4% e del 10%.

Inoltre, viene modificato l'art.27 del DPR n.633/72, al fine di eliminare – per chi certifica le operazioni con scontrino o ricevuta fiscale - la previsione delle cosiddette "percentuali di scorporo" al fine di determinare l'imponibile ai fini Iva.
Dal 17 settembre 2011, infatti, lo scorporo potrà essere effettuato solo utilizzando le ordinarie modalità, e cioè suddividendo il totale per 104, 110 o 121 a seconda dell'aliquota Iva applicata all'operazione.

Viene, poi, modificata anche la denominazione della Tabella B allegata al DPR n.633/72 che identifica i beni in passato definiti "di lusso": da "*Prodotti soggetti all'aliquota del 20%*" si passa a "*Prodotti soggetti a specifiche discipline*".

Il passaggio dell'aliquota Iva al 21%
La nuova aliquota del 21% dovrà essere applicata in relazione alle operazioni "effettuate" a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, quindi, alle operazioni effettuate a partire dal 17 settembre 2011.

> L'efficacia pressoché immediata di tale aumento impone a tutti i contribuenti di verificare rapidamente i casi e le situazioni per le quali è necessario applicare la nuova aliquota Iva del 21%.

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.

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

Il caso delle fatture "differite"

Si tratta della possibilità concessa dal comma 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. In questo caso è possibile emettere un'unica fattura (appunto, differita) per tutte le cessione 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 D.P.R. 633/72 prevede l'esigibilità differita al mese successivo a quello della loro effettuazione.

In ogni caso, in tutti i casi di fatture "differite", 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.

ESEMPIO

Ciò significa che, ad esempio, in relazione alle cessioni avvenute nel mese di settembre 2011 fino al giorno precedente la data del 17 settembre (decorrenza nuova aliquota), la fattura emessa entro il 15 ottobre 2011 dovrà necessariamente prevedere l'aliquota del 20%, mentre al 21% andranno assoggettate le cessioni successive.

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 valide sia per le cessioni di beni che per le 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.

N. B. Va ricordato che - a partire dal 5 agosto 2009 (diversamente da quanto accadeva in passato dove il momento impositivo era comunque individuato nel rogito) - agli acconti percepiti dalle cooperative edilizie sono ora applicabili le ordinarie regole previste dall'art.6 DPR n.633/72, con obbligo di emissione della fattura in caso di incasso di acconti.

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 20%.

Criteri generali per le operazioni con l'estero
Per le operazioni con l'estero il momento impositivo sorge:

ACQUISTI INTRA-UE	al momento della consegna dei beni nel territorio dello Stato del cessionario ovvero a terzi per suo conto;
ACQUISTI INTRA-UE	nel caso di trasporto con mezzi del cessionario, al momento dell'arrivo nel luogo di destinazione dello stesso;
IMPORTAZIONI	in relazione alle varie discipline doganali vigenti.

Operazioni con l'estero: i servizi "generici"
Secondo quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 3 dell'art.6 del DPR n.633/72, le prestazioni di servizi di cui all'art.7-*ter* del medesimo decreto, rese da un soggetto passivo comunitario nei confronti di un soggetto passivo nazionale, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo;

- si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Le note di variazione

Le note di variazione emesse dopo la data del 17 settembre 2011 (incremento dell'aliquota ordinaria al 21%) devono riportare la precedente aliquota ordinaria del 20% 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 "rinviata" 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 legge 8.6.90 n. 142)*
- CCIAA *(Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura)*
- Istituti universitari
- 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

Il D.L. 138/11 convertito in legge, introduce una specifica previsione per quanto riguarda tali operazioni ad esigibilità differita contemplate nel comma 5 dell'art.6 del DPR n.633/72. La disposizione è del seguente tenore:

> l'incremento al 21% non si applica alle operazioni sopra indicate qualora, al giorno precedente la data di entrata in vigore dell'incremento (17 settembre 2011), sia stata emessa e registrata la fattura, ancorché a tale giorno il corrispettivo non sia ancora stato pagato.

La disposizione, come osservato da alcuni, letteralmente non sembra ricomprendere tutte le ipotesi contemplate dal comma 5 dell'articolo 6 (vedi ultime due ipotesi sottolineate nell'elenco), ma per ragioni sistematiche si ritiene che anche ad esse debba essere applicata la nuova disposizione.

Va segnalata, per certi versi, l'inutilità di una tale previsione, in quanto, anche 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. 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.7 del D.L. n.185/08, 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 € 200.000,00). 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.

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 parcelle pro forma rilasciate fino al giorno precedente la data di entrata in vigore dell’incremento dell’aliquota al 21% e recanti indicazione dell’aliquota al 20%, se incassate a partire dal 17 settembre 2011 si dovrà procedere alla emissione della fattura definitiva indicando la nuova aliquota del 21%.
Per le note pro forma non ancora incassate alla data del 17 settembre 2011 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.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

Firma