

Circolare del 12/10/2011 n. 45 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20 al 21 per cento - Articolo 2, commi da 2-bis a 2-quater, decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148

Testo:

INDICE

1. AUMENTO DELL'ALiquOTA IVA ORDINARIA
2. IL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE
3. ACCONTI E FATTURE ANTICIPATE
4. FATTURE AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA
 - A) OPERAZIONI CON LO STATO ED ENTI PUBBLICI
 - B) APPLICAZIONE DELL'IVA DI CASSA
5. COMMERCIO AL MINUTO
6. CORREZIONE DEGLI ERRORI
7. SETTORI PARTICOLARI
 - A) AGENZIE DI VIAGGIO
 - B) REGIME SPECIALE DEL MARGINE
 - C) SERVIZI DI SOMMINISTRAZIONE DI ACQUA, LUCE, GAS, ECC

1 . Aumento dell'aliquota IVA ordinaria

Articolo 2, commi da 2-bis a 2-quater, del **d.l. 13 agosto 2011, n. 138**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 14 settembre 2011, n. 148**, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 216 del 16 settembre 2011 (di seguito **decreto legge**), nell'ambito delle disposizioni per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo, ha introdotto alcune modifiche alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, il **comma 2-bis**, modificando il **primo comma dell'articolo 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633** (di seguito: **d.P.R. 633**), ha previsto l'aumento dell'aliquota ordinaria, precedentemente determinata nella misura del 20 per cento, stabilendola nella misura del 21 per cento della base imponibile dell'operazione.

Coerentemente, è stato modificato anche il **secondo comma dell'articolo 27 del d.P.R. 633**, che stabilisce la percentuale in base alla quale deve essere determinato il corrispettivo delle operazioni soggette a IVA effettuate dai commercianti al minuto e dagli esercenti le attività indicate nell'**articolo 22 del d.P.R. 633**, mediante scorporo dell'IVA dal corrispettivo lordo.

Inoltre, è stata sostituita la rubrica della **tabella B**, precedentemente intitolata «Prodotti soggetti all'aliquota del 20 per cento», che recita ora: «Prodotti soggetti a specifiche discipline». Nella citata tabella B sono elencati beni di particolare valore, quali, ad esempio, lavori in platino, pelli da pellicceria, tappeti, ai quali si applica la nuova aliquota ordinaria del 21 per cento.

Si ricorda, peraltro, che la predetta aliquota ordinaria si applica, in generale, a tutte le forniture aventi ad oggetto beni e servizi non espressamente indicati nelle **tabelle A e B, allegate al d.P.R. 633**.

Le due aliquote ridotte, stabilite dal **secondo comma dell'articolo 16** nella misura del 4 e del 10 per cento si applicano, invece, ai beni e ai servizi rispettivamente elencati nella **parte II** e nella **parte III della tabella A, allegata al d.P.R. 633**.

I prodotti soggetti ad aliquote IVA ridotte, tra i quali sono compresi beni e servizi di particolare utilità sociale, quali, ad esempio i prodotti alimentari di maggior consumo (latte, pane, cereali, frutta, ortaggi, carne), i medicinali, le case di abitazione non di lusso, gli appalti per la realizzazione di opere di urbanizzazione, le prestazioni alberghiere, le erogazioni di acqua e quelle di energia elettrica per uso domestico, non hanno subito maggiorazioni di imposta a seguito della manovra di stabilizzazione della finanza pubblica.

Il **comma 2-ter del decreto legge** stabilisce che l'aliquota del 21 per cento si applica alle operazioni per le quali il fatto generatore dell'imposta si realizza dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge, e cioè a partire dal 17 settembre.

Al riguardo si forniscono, di seguito, chiarimenti sull'applicazione della nuova aliquota con particolare riguardo alle modalità operative, al fine di consentire ai contribuenti una più agevole gestione degli adempimenti conseguenti.

2. Il momento di effettuazione dell'operazione

Ai fini della corretta applicazione della disposizione in esame, il momento di effettuazione delle operazioni deve essere individuato in base alle disposizioni che contengono la relativa disciplina, recate, per quanto concerne le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dall'**articolo 6 del d.P.R. 633**, per quanto concerne gli acquisti intracomunitari di beni, dall'**art. 39 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331**, convertito dalla **L. 29 ottobre 1993, n. 427**, e per quanto concerne le importazioni, dall'articolo 201 del codice doganale comunitario.

3. Acconti e fatture anticipate

Per quanto concerne le cessioni di beni, mobili e immobili, e le prestazioni di servizi, nel caso in cui, anteriormente al verificarsi degli eventi che realizzano il fatto generatore dell'imposta indicati dall'**articolo 6 del d.P.R. 633**, o indipendentemente da essi, sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, è previsto (**articolo 6**, quarto comma) che l'operazione si consideri effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data della fattura o del pagamento.

Anche per gli acquisti intracomunitari di beni, se anteriormente al verificarsi della consegna è ricevuta fattura o è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data di ricezione della fattura o a quella del pagamento del corrispettivo (**articolo 39, comma 2, del decreto legge n. 331 del 1993**).

Pertanto, gli acconti pagati entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20 per cento, non dovranno subire regolarizzazioni, fermo restando che la maggior aliquota del 21 per cento sarà applicata alle fatture a saldo emesse o ad altri eventuali acconti pagati successivamente a tale data.

Analogamente, se entro il 16 settembre, è stata emessa una fattura anticipata, tale fattura resta soggetta all'aliquota del 20 per cento anche se la consegna del bene o il pagamento del servizio avvengono successivamente alla data indicata.

4. Fatture ad esigibilità differita

In linea generale, l'imposta diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate, e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel **titolo secondo del d.P.R. 633**. Tuttavia, per determinate operazioni, **l'articolo 6 del d.P.R. 633** prevede il differimento della esigibilità dell'imposta - cioè il momento in cui l'erario può richiedere il pagamento del tributo - allatto del versamento del corrispettivo, al fine di evitare che il fornitore debba diventare debitore del tributo prima di aver incassato in via di rivalsa il relativo importo.

Anche se il debito IVA nei confronti dell'Erario sorge nel momento della riscossione effettiva del corrispettivo, anziché nel momento di emissione della fattura o della consegna del bene, resta comunque invariato il momento di effettuazione dell'operazione al cui verificarsi sorge l'obbligo di emissione della fattura, che deve riportare l'indicazione operazione ad esigibilità differita, e della relativa registrazione.

a) Operazioni con lo Stato ed enti pubblici

Il differimento dell'esigibilità dell'IVA allatto del pagamento del corrispettivo è previsto, tra l'altro, quando si effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali (regioni, comuni e province) e dei relativi consorzi, delle camere di commercio, degli istituti universitari, degli enti ospedalieri e di quelli di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, nonché degli enti di assistenza e di previdenza.

Per tali cessioni, il **comma 2-quater dell'articolo 2 del decreto legge** stabilisce che l'aumento dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto di cui al **comma 2-bis** non si applica in relazione a quelle operazioni per le quali entro il 16 settembre (giorno precedente all'entrata in vigore della legge) sia stata **emessa e registrata** la fattura ai sensi degli **articoli 21, 23 e 24 del d.P.R. 633**, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

La previsione sembra subordinare l'applicazione della aliquota del 20 per cento alla circostanza che la fattura emessa entro il 16 settembre sia stata entro tale data anche annotata nel registro delle fatture emesse di cui all'**articolo 23** (o nel registro dei corrispettivi di cui all'**articolo 24**) del **citato d.P.R. 633**. Si ricorda che l'adempimento della registrazione deve essere posto in essere, ai sensi del **richiamato articolo 23**, in linea generale, entro quindici giorni dalla emissione della fattura, con riferimento alla data della emissione.

Per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti (tanto soggetti passivi quanto consumatori finali) diversi dagli

enti indicati dall'**articolo 6, quinto comma, del d.P.R. 633**, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 20 per cento rileva esclusivamente il momento di effettuazione dell'operazione, senza che alcun rilievo abbiano gli adempimenti di registrazione della fattura o del corrispettivo.

Ciò premesso, appare chiaro che un'interpretazione letterale del **richiamato articolo 2, comma 2-quater, del decreto legge** che ponesse ai fini del mantenimento dell'aliquota del 20 per cento l'ulteriore condizione dell'annotazione della fattura in data anteriore al 17 settembre, porrebbe gli enti pubblici e gli altri soggetti indicati nell'**articolo 6, quinto comma del d.P.R. 633**, in una condizione peggiore rispetto a quella riservata agli altri cessionari o committenti.

Una lettura di tal genere, anche a volere trascurare i possibili riflessi in tema di legittimità costituzionale della norma, si porrebbe in contrasto con la *ratio* generalmente perseguita dal legislatore, intesa a far salvi, per quanto possibile, gli stanziamenti di bilancio degli enti pubblici in relazione ai cambi di aliquota, *ratio* che ha condotto, tra l'altro, all'introduzione (**d.P.R. n. 313 del 1997**) del regime di esigibilità differita. Tale regime, come è noto, comporta che l'operazione si consideri effettuata in base ai criteri normali dettati dall'**articolo 6 del d.P.R. 633**, mentre la sola esigibilità è rinviata al momento del pagamento del corrispettivo.

La regola sull'esigibilità differita, contenuta nell'**articolo 6, quinto comma, del d.P.R. 633**, comporta che, in caso di modifiche dell'aliquota IVA, la misura dell'imposta si determina sulla base della sola effettuazione dell'operazione (che coincide con l'emissione della fattura, se la stessa precede la consegna del bene).

In virtù delle considerazioni sopra rappresentate, si ritiene, sulla base di un'interpretazione logico-sistematica, che il **richiamato articolo 2, comma 2-quater**, debba essere letto nel senso di ritenere sufficiente, anche in relazione alle operazioni dallo stesso disciplinate, la emissione della fattura entro il 16 settembre per consentire l'applicazione dell'aliquota del 20 per cento anziché di quella del 21 per cento.

L'adempimento della registrazione delle fatture, richiesto espressamente dalla norma, si ritiene che possa intervenire entro i normali termini indicati dall'**articolo 23 del d.P.R. 633**.

b) Applicazione dell'IVA di cassa

L'aliquota IVA applicabile resta determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione anche per le operazioni interessate dal c.d. regime IVA di cassa, previsto dall'**articolo 7 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185**, convertito dalla **legge 28 gennaio 2009, n. 2**. Tale regime - applicabile da parte dei soggetti, con un volume d'affari non superiore a duecentomila euro, che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni, effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni - non deroga ai criteri generali di effettuazione dell'operazione e di emissione della fattura, ma consiste nella possibilità di emettere fattura con esigibilità differita.

5. Commercio al minuto

In considerazione della introduzione della nuova aliquota del 21 per cento è stato modificato il **secondo comma dell'articolo 27 del d.P.R. 633**, adeguando le modalità di calcolo dell'imposta da parte dei commercianti al minuto. Per tali soggetti, infatti, poiché il corrispettivo incassato è comprensivo di IVA, per determinare l'imposta dovuta è necessario effettuare lo scorporo dell'imposta da tale ammontare.

Per eseguire tale operazione, **articolo 27, secondo comma, del d.P.R. 633** consentiva, prima delle modifiche apportate dal decreto legge, di utilizzare due procedure alternative:

- il metodo della percentuale di scorporo, con il quale il corrispettivo lordo viene diminuito di una diversa percentuale a seconda dell'aliquota applicabile, ed

- il metodo matematico, con il quale prima si determina l'imponibile, dividendo l'importo complessivo dei corrispettivi per alcuni valori (104 per l'aliquota del 4 per cento, 110 per l'aliquota del 10 per cento e 120 per l'aliquota del 20 per cento), e successivamente si applica a tale imponibile l'aliquota prevista, ottenendo la relativa imposta.

Con il decreto legge è stata prevista la possibilità di utilizzare solo il metodo matematico, che garantisce una più precisa individuazione dell'imposta applicabile. Pertanto, i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'**articolo 22 del d.P.R. 633**, a partire dalla prima liquidazione successiva all'entrata in vigore del decreto legge, devono effettuare lo scorporo dell'imposta dividendo l'importo complessivo dei corrispettivi per i valori sopra indicati e per 121 quando è applicabile l'imposta nella misura del 21 per cento.

Qualora, per difficoltà di ordine tecnico-procedurale, siano applicate le percentuali di scorporo anziché il metodo matematico, eventuali errori e differenze nella determinazione dell'imposta possono essere sanati nei termini indicati al successivo paragrafo 6 (correzione degli errori).

I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'**articolo 22 del d.P.R. 633**, nell'effettuare la liquidazione periodica relativa all'arco temporale in cui si verifica la compresenza dell'aliquota del 20 e di quella del 21 per cento (mese di settembre ovvero, per i contribuenti trimestrali, terzo trimestre), devono operare lo scorporo tendo conto

distintamente dei corrispettivi soggetti alluna o all'altra delle predette aliquote (applicando, naturalmente, a tal fine distinte percentuali ai diversi importi).

Per i soggetti che determinano l'imposta con il metodo di ventilazione dei corrispettivi, previsto dal **D.M. 24 febbraio 1973**, in base al quale annotano globalmente l'ammontare giornaliero dei corrispettivi, senza distinzione di aliquota, e successivamente, in proporzione alle aliquote applicate agli acquisti effettuati nell'anno, ripartiscono le vendite, in occasione del precedente aumento dell'aliquota ordinaria dal 19 al 20 per cento, per effetto del **decreto-legge 29 settembre 1997, n. 328**, con la **circolare 1 ottobre 1997, n. 259/E**, è stato precisato che, in assenza di specifiche disposizioni normative, ai fini della applicazione delle diverse aliquote, occorre tener conto anche di quelle vigenti prima dell'entrata in vigore della norma, risultanti dalle fatture di acquisto e dalle bollette doganali di importazione.

Tali indicazioni possono ritenersi tuttora valide e, pertanto, si ritiene che, in sede di ventilazione dei corrispettivi l'aliquota del 21 per cento trova applicazione solo in presenza di acquisti effettuati scontando la medesima aliquota.

6. Correzione degli errori

Con il **comunicato stampa n. 156 del 16 settembre u.s.** sono state impartite le prime istruzioni in vista dell'entrata in vigore della nuova aliquota del 21 per cento.

In tale sede è stato precisato, in particolare, 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 (**articolo 26, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972**). La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'IVA è esigibile.

Diversi settori economici, caratterizzati da complessità tecniche o gestionali, per la tipologia dei servizi erogati o per elevato numero di utenti, hanno rappresentato che il termine della prima liquidazione, indicato nel comunicato stampa come termine utile per la regolarizzazione delle fatture emesse con la aliquota del 20 per cento anziché del 21 per cento, non è sufficiente a garantire la corretta applicazione dell'imposta.

Si ritiene, quindi, utile fornire le seguenti ulteriori indicazioni per consentire la regolarizzazione di cui sopra entro un termine più ampio, in modo, tuttavia, da contemperare le esigenze degli operatori con quelle del maggior gettito che la manovra deve garantire al bilancio dello Stato nell'anno 2011.

Nell'ottica di assicurare all'erario le maggiori entrate, collegate all'aumento dell'aliquota IVA, previste per l'anno 2011, si ritiene che la eventuale regolarizzazione delle fatture emesse con la minore aliquota possa avvenire:

- per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza mensile, entro il termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA (27 dicembre), relativamente alle fatture emesse entro il mese di novembre, ed entro il termine di liquidazione annuale (16 marzo), per le fatture emesse nel mese di dicembre;
- per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza trimestrale, sia per previsione di legge che per opzione, entro il termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA (27 dicembre), relativamente alle fatture emesse entro il mese di settembre, ed entro il termine di liquidazione annuale (16 marzo), per le fatture emesse nel quarto trimestre.

Il versamento della maggior imposta eventualmente dovuta dovrà essere effettuato utilizzando i codici tributo delle liquidazioni di riferimento. Saranno, altresì, corrisposti gli interessi ove le scadenze sopra indicate comportino un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento.

Entro i termini indicati dovranno quindi essere regolarizzate, ai sensi dell'**articolo 26 del d.P.R. 633**, le fatture erroneamente emesse con la minor aliquota del 20.

Il cessionario o il committente che, avendo acquistato i beni o i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è tenuto, entro il trentesimo giorno da quello della registrazione, a provvedere alla regolarizzazione delle fatture ricevute con la indicazione della minore aliquota (**art. 6 comma 8 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**), può effettuare la regolarizzazione, nell'ipotesi in cui non abbia ricevuto la fattura integrativa, oltre tale termine ma entro il termine del 30 aprile.

7. Settori particolari

a) Agenzie di viaggio

In base al particolare meccanismo cosiddetto base da base, dettato per le agenzie di viaggi e turismo dall'**articolo 74-ter del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972**, tali imprese devono calcolare l'IVA dovuta allo Stato non già

procedendo a una detrazione analitica dell'imposta, bensì calcolando la differenza tra i corrispettivi dovuti all'agenzia e i costi sostenuti per gli acquisti a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta, e scorpendo poi l'imposta ordinaria dal margine lordo così ottenuto.

Tale meccanismo non consente di dare rilevanza al pagamento degli acconti per individuare il momento impositivo dell'operazione giacché ciò che rileva è il corrispettivo globale del viaggio. Il regolamento di attuazione dell'**art. 74-ter (decreto del Ministero delle Finanze n. 340 del 1999)**, **art.1, comma 6**, prevede, infatti, che *Le operazioni si considerano in ogni caso rese all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e comunque non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno; non rileva a tal fine l'avvenuto pagamento di acconti. Il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore.*

In base alle regole di applicazione dell'IVA alle operazioni ricadenti nell'ambito applicativo del regime speciale in discorso, la base imponibile, infatti, non è costituita dal corrispettivo di ciascuna transazione bensì dalla differenza tra il corrispettivo dovuto all'impresa di viaggi ed i costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta.

Fermo restando quanto sopra precisato in relazione alla possibilità di regolarizzare successivamente le fatture emesse, la parte imponibile da assoggettare al 20 per cento e quella da assoggettare al 21 per cento devono essere determinate sulla base del rapporto percentuale tra i corrispettivi dei viaggi pagati interamente entro il 16 settembre (o con inizio del viaggio intervenuto entro tale data) e quelli pagati successivamente.

b) Regime speciale del margine

Analoghe considerazioni valgono anche per i soggetti che determinano l'imposta in base al regime del margine con il metodo globale, previsto per la rivendita di determinati beni usati (dall'**articolo 36, comma 6, del decreto legge n. 41 del 1995**, convertito dalla **legge n. 85 del 1995**, ad esempio, per le cessioni di veicoli usati). Diversamente da quanto previsto per metodo analitico - in base al quale il margine, costituito dalla differenza tra il prezzo di vendita e i costi di acquisto del bene deve essere determinata in riferimento ad ogni singola operazione - il metodo globale comporta che la base imponibile sia determinata in relazione all'ammontare complessivo degli acquisti e delle cessioni effettuate nel periodo mensile o trimestrale di riferimento. La quota di margine da assoggettare al 20 per cento e quella da assoggettare al 21 per cento andranno quindi determinate proporzionalmente sulla base percentuale delle operazioni effettuate entro il 16 settembre e di quelle effettuate successivamente.

c) Servizi di somministrazione di acqua, luce, gas, ecc

In relazione alle erogazioni di acqua, luce, gas e simili è stato rappresentato che il normale rapporto con lutenza può estrinsecarsi nelle emissioni di note di accredito e di addebito in relazione ai conteggi effettuati sulla base di letture effettive, a fronte di precedenti bollettazioni fondate sui consumi presunti.

Con la **risoluzione 24 ottobre 1990, n. 571646**, è stato precisato che, in sede di conguaglio, nel caso in cui l'utente abbia diritto ad una restituzione, l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere quella originariamente applicata.

Nel caso di bollettazioni su consumi presuntivi con applicazione di aliquote diverse (bollette emesse entro il 16 settembre con aliquota del 20 per cento e bollette emesse successivamente con aliquota del 21 per cento), qualora i misuratori dei consumi non siano in grado di individuare quelli fatturati al 20 e quelli fatturati al 21 per cento, si ritiene che la corretta aliquota IVA da applicare agli accrediti debba essere determinata tenendo conto del periodo al quale il conguaglio si riferisce. In particolare, qualora nel periodo interessato dal conguaglio sia stata applicata, per la maggior parte di tempo, l'aliquota del 20 per cento (ad esempio nel caso in cui il conguaglio si riferisca al periodo luglio-agosto-settembre 2011), la nota di accredito dovrà essere emessa restituendo l'aliquota del 20 per cento. Al contrario si dovrà applicare l'aliquota del 21 per cento nel caso in cui nel periodo di riferimento del conguaglio sia stata applicata per la maggior parte del periodo stesso l'aliquota del 21 per cento (ad esempio, nel caso in cui il conguaglio si riferisca al periodo settembre-ottobre-novembre).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.

CIRCOLARE N. 45/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 12 ottobre 2011

***OGGETTO: Aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20 al 21 per cento -
Articolo 2, commi da 2-bis a 2-quater, decreto legge 13 agosto
2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14
settembre 2011, n. 148***

INDICE

1. AUMENTO DELL'ALIQUOTA IVA ORDINARIA	3
2. IL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE	4
3. ACCONTI E FATTURE ANTICIPATE	4
4. FATTURE AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA	5
<i>A) OPERAZIONI CON LO STATO ED ENTI PUBBLICI.....</i>	<i>6</i>
<i>B) APPLICAZIONE DELL'IVA DI CASSA</i>	<i>8</i>
5. COMMERCIO AL MINUTO	8
6. CORREZIONE DEGLI ERRORI.....	10
7. SETTORI PARTICOLARI.....	12
<i>A) AGENZIE DI VIAGGIO</i>	<i>12</i>
<i>B) REGIME SPECIALE DEL MARGINE</i>	<i>13</i>
<i>C) SERVIZI DI SOMMINISTRAZIONE DI ACQUA, LUCE, GAS, ECC ...</i>	<i>14</i>

1. Aumento dell'aliquota IVA ordinaria

L'articolo 2, commi da *2-bis* a *2-quater*, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 216 del 16 settembre 2011 (di seguito *decreto legge*), nell'ambito delle disposizioni per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo, ha introdotto alcune modifiche alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, il comma *2-bis*, modificando il primo comma dell'articolo 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito: "*d.P.R. 633*"), ha previsto l'aumento dell'aliquota ordinaria, precedentemente determinata nella misura del 20 per cento, stabilendola nella misura del 21 per cento della base imponibile dell'operazione.

Coerentemente, è stato modificato anche il secondo comma dell'articolo 27 del d.P.R. 633, che stabilisce la percentuale in base alla quale deve essere determinato il corrispettivo delle operazioni soggette a IVA effettuate dai commercianti al minuto e dagli esercenti le attività indicate nell'articolo 22 del d.P.R. 633, mediante scorporo dell'IVA dal corrispettivo lordo.

Inoltre, è stata sostituita la rubrica della tabella B, precedentemente intitolata «Prodotti soggetti all'aliquota del 20 per cento», che recita ora: «Prodotti soggetti a specifiche discipline». Nella citata tabella B sono elencati beni di particolare valore, quali, ad esempio, lavori in platino, pelli da pellicceria, tappeti, ai quali si applica la nuova aliquota ordinaria del 21 per cento.

Si ricorda, peraltro, che la predetta aliquota ordinaria si applica, in generale, a tutte le forniture aventi ad oggetto beni e servizi non espressamente indicati nelle tabelle A e B, allegate al d.P.R. 633.

Le due aliquote ridotte, stabilite dal secondo comma dell'articolo 16 nella misura del 4 e del 10 per cento si applicano, invece, ai beni e ai servizi rispettivamente elencati nella parte II e nella parte III della tabella A, allegata al d.P.R. 633.

I prodotti soggetti ad aliquote IVA ridotte, tra i quali sono compresi beni e servizi di particolare utilità sociale, quali, ad esempio i prodotti alimentari di maggior consumo (latte, pane, cereali, frutta, ortaggi, carne), i medicinali, le case di abitazione non di lusso, gli appalti per la realizzazione di opere di urbanizzazione, le prestazioni alberghiere, le erogazioni di acqua e quelle di energia elettrica per uso domestico, non hanno subito maggiorazioni di imposta a seguito della manovra di stabilizzazione della finanza pubblica.

Il comma 2-ter del decreto legge stabilisce che l'aliquota del 21 per cento si applica alle operazioni per le quali il fatto generatore dell'imposta si realizza dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge, e cioè a partire dal 17 settembre.

Al riguardo si forniscono, di seguito, chiarimenti sull'applicazione della nuova aliquota con particolare riguardo alle modalità operative, al fine di consentire ai contribuenti una più agevole gestione degli adempimenti conseguenti.

2. Il momento di effettuazione dell'operazione

Ai fini della corretta applicazione della disposizione in esame, il momento di effettuazione delle operazioni deve essere individuato in base alle disposizioni che contengono la relativa disciplina, recate, per quanto concerne le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dall'articolo 6 del d.P.R. 633, per quanto concerne gli acquisti intracomunitari di beni, dall'art. 39 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, e per quanto concerne le importazioni, dall'articolo 201 del codice doganale comunitario.

3. Acconti e fatture anticipate

Per quanto concerne le cessioni di beni, mobili e immobili, e le prestazioni di servizi, nel caso in cui, anteriormente al verificarsi degli eventi che realizzano

il fatto generatore dell'imposta indicati dall'articolo 6 del "d.P.R. 633", o indipendentemente da essi, sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, è previsto (articolo 6, quarto comma) che l'operazione si consideri effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data della fattura o del pagamento.

Anche per gli acquisti intracomunitari di beni, se anteriormente al verificarsi della consegna è ricevuta fattura o è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data di ricezione della fattura o a quella del pagamento del corrispettivo (articolo 39, comma 2, del decreto legge n. 331 del 1993).

Pertanto, gli acconti pagati entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20 per cento, non dovranno subire regolarizzazioni, fermo restando che la maggior aliquota del 21 per cento sarà applicata alle fatture a saldo emesse o ad altri eventuali acconti pagati successivamente a tale data.

Analogamente, se entro il 16 settembre, è stata emessa una fattura anticipata, tale fattura resta soggetta all'aliquota del 20 per cento anche se la consegna del bene o il pagamento del servizio avvengono successivamente alla data indicata.

4. Fatture ad esigibilità differita

In linea generale, l'imposta diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate, e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo del d.P.R. 633. Tuttavia, per determinate operazioni, l'articolo 6 del d.P.R. 633 prevede il differimento della esigibilità dell'imposta – cioè il momento in cui l'erario può richiedere il pagamento del tributo – all'atto del versamento del corrispettivo, al fine di evitare che il fornitore debba diventare debitore del tributo prima di aver incassato in via di rivalsa il relativo importo.

Anche se il debito IVA nei confronti dell'Erario sorge nel momento della riscossione effettiva del corrispettivo, anziché nel momento di emissione della fattura o della consegna del bene, resta comunque invariato il momento di effettuazione dell'operazione al cui verificarsi sorge l'obbligo di emissione della fattura, che deve riportare l'indicazione "operazione ad esigibilità differita", e della relativa registrazione.

a) Operazioni con lo Stato ed enti pubblici

Il differimento dell'esigibilità dell'IVA all'atto del pagamento del corrispettivo è previsto, tra l'altro, quando si effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali (regioni, comuni e province) e dei relativi consorzi, delle camere di commercio, degli istituti universitari, degli enti ospedalieri e di quelli di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, nonché degli enti di assistenza e di previdenza.

Per tali cessioni, il comma *2-quater* dell'articolo 2 del decreto legge stabilisce che l'aumento dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma *2-bis* non si applica in relazione a quelle operazioni per le quali entro il 16 settembre (giorno precedente all'entrata in vigore della legge) sia stata **emessa e registrata** la fattura ai sensi degli articoli 21, 23 e 24 del d.P.R. 633, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

La previsione sembra subordinare l'applicazione della aliquota del 20 per cento alla circostanza che la fattura emessa entro il 16 settembre sia stata entro tale data anche annotata nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 (o nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24) del citato d.P.R. 633. Si ricorda che l'adempimento della registrazione deve essere posto in essere, ai sensi del richiamato articolo 23, in linea generale, entro quindici giorni dalla emissione della fattura, con riferimento alla data della emissione.

Per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti (tanto soggetti passivi quanto consumatori finali) diversi dagli enti indicati dall'articolo 6, quinto

comma, del d.P.R. 633, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 20 per cento rileva esclusivamente il momento di effettuazione dell'operazione, senza che alcun rilievo abbiano gli adempimenti di registrazione della fattura o del corrispettivo.

Ciò premesso, appare chiaro che un'interpretazione letterale del richiamato articolo 2, comma 2-*quater*, del *decreto legge* che ponesse – ai fini del mantenimento dell'aliquota del 20 per cento – l'ulteriore condizione dell'annotazione della fattura in data anteriore al 17 settembre, porrebbe gli enti pubblici e gli altri soggetti indicati nell'articolo 6, quinto comma del d.P.R. 633, in una condizione peggiore rispetto a quella riservata agli altri cessionari o committenti.

Una lettura di tal genere, anche a volere trascurare i possibili riflessi in tema di legittimità costituzionale della norma, si porrebbe in contrasto con la *ratio* generalmente perseguita dal legislatore, intesa a far salvi, per quanto possibile, gli stanziamenti di bilancio degli enti pubblici in relazione ai cambi di aliquota, *ratio* che ha condotto, tra l'altro, all'introduzione (d.P.R. n. 313 del 1997) del regime di "esigibilità differita". Tale regime, come è noto, comporta che l'operazione si consideri effettuata in base ai criteri normali dettati dall'articolo 6 del d.P.R. 633, mentre la sola esigibilità è rinviata al momento del pagamento del corrispettivo.

La regola sull'esigibilità differita, contenuta nell'articolo 6, quinto comma, del d.P.R. 633, comporta che, in caso di modifiche dell'aliquota IVA, la misura dell'imposta si determina sulla base della sola effettuazione dell'operazione (che coincide con l'emissione della fattura, se la stessa precede la consegna del bene).

In virtù delle considerazioni sopra rappresentate, si ritiene, sulla base di un'interpretazione logico-sistematica, che il richiamato articolo 2, comma 2-*quater*, debba essere letto nel senso di ritenere sufficiente, anche in relazione alle operazioni dallo stesso disciplinate, la emissione della fattura entro il 16

settembre per consentire l'applicazione dell'aliquota del 20 per cento anziché di quella del 21 per cento.

L'adempimento della registrazione delle fatture, richiesto espressamente dalla norma, si ritiene che possa intervenire entro i normali termini indicati dall'articolo 23 del d.P.R. 633.

b) Applicazione dell'IVA di cassa

L'aliquota IVA applicabile resta determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione anche per le operazioni interessate dal c.d. regime "IVA di cassa", previsto dall'articolo 7 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Tale regime - applicabile da parte dei soggetti, con un volume d'affari non superiore a duecentomila euro, che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni, effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni - non deroga ai criteri generali di effettuazione dell'operazione e di emissione della fattura, ma consiste nella possibilità di emettere fattura con esigibilità differita.

5. Commercio al minuto

In considerazione della introduzione della nuova aliquota del 21 per cento è stato modificato il secondo comma dell'articolo 27 del d.P.R. 633, adeguando le modalità di calcolo dell'imposta da parte dei commercianti al minuto. Per tali soggetti, infatti, poiché il corrispettivo incassato è comprensivo di IVA, per determinare l'imposta dovuta è necessario effettuare lo scorporo dell'imposta da tale ammontare.

Per eseguire tale operazione, l'articolo 27, secondo comma, del d.P.R. 633 consentiva, prima delle modifiche apportate dal decreto legge, di utilizzare due procedure alternative:

- il metodo della "percentuale di scorporo", con il quale il corrispettivo lordo viene diminuito di una diversa percentuale a seconda dell'aliquota applicabile, ed

- il "metodo matematico", con il quale prima si determina l'imponibile, dividendo l'importo complessivo dei corrispettivi per alcuni valori (104 per l'aliquota del 4 per cento, 110 per l'aliquota del 10 per cento e 120 per l'aliquota del 20 per cento), e successivamente si applica a tale imponibile l'aliquota prevista, ottenendo la relativa imposta.

Con il decreto legge è stata prevista la possibilità di utilizzare solo il metodo matematico, che garantisce una più precisa individuazione dell'imposta applicabile. Pertanto, i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del d.P.R. 633, a partire dalla prima liquidazione successiva all'entrata in vigore del decreto legge, devono effettuare lo scorporo dell'imposta dividendo l'importo complessivo dei corrispettivi per i valori sopra indicati e per 121 quando è applicabile l'imposta nella misura del 21 per cento.

Qualora, per difficoltà di ordine tecnico-procedurale, siano applicate le "percentuali di scorporo" anziché il "metodo matematico", eventuali errori e differenze nella determinazione dell'imposta possono essere sanati nei termini indicati al successivo paragrafo 6 (correzione degli errori).

I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del d.P.R. 633, nell'effettuare la liquidazione periodica relativa all'arco temporale in cui si verifica la compresenza dell'aliquota del 20 e di quella del 21 per cento (mese di settembre ovvero, per i contribuenti trimestrali, terzo trimestre), devono operare lo scorporo tendo conto distintamente dei corrispettivi soggetti all'una o all'altra delle predette aliquote (applicando, naturalmente, a tal fine distinte percentuali ai diversi importi).

Per i soggetti che determinano l'imposta con il metodo di ventilazione dei corrispettivi, previsto dal D.M. 24 febbraio 1973, in base al quale annotano globalmente l'ammontare giornaliero dei corrispettivi, senza distinzione di aliquota, e successivamente, in proporzione alle aliquote applicate agli acquisti effettuati nell'anno, ripartiscono le vendite, in occasione del precedente aumento dell'aliquota ordinaria dal 19 al 20 per cento, per effetto del decreto-legge 29 settembre 1997, n. 328, con la circolare 1 ottobre 1997, n. 259/E, è stato precisato che, in assenza di specifiche disposizioni normative, ai fini della applicazione delle diverse aliquote, occorre tener conto anche di quelle vigenti prima dell'entrata in vigore della norma, risultanti dalle fatture di acquisto e dalle bollette doganali di importazione.

Tali indicazioni possono ritenersi tuttora valide e, pertanto, si ritiene che, in sede di ventilazione dei corrispettivi l'aliquota del 21 per cento trova applicazione solo in presenza di acquisti effettuati scontando la medesima aliquota.

6. Correzione degli errori

Con il comunicato stampa n. 156 del 16 settembre u.s. sono state impartite le prime istruzioni in vista dell'entrata in vigore della nuova aliquota del 21 per cento.

In tale sede è stato precisato, in particolare, 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 (articolo 26, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972). La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'IVA è esigibile.

Diversi settori economici, caratterizzati da complessità tecniche o gestionali, per la tipologia dei servizi erogati o per l'elevato numero di utenti, hanno rappresentato che il termine della prima liquidazione, indicato nel comunicato stampa come termine utile per la regolarizzazione delle fatture emesse con la aliquota del 20 per cento anziché del 21 per cento, non è sufficiente a garantire la corretta applicazione dell'imposta.

Si ritiene, quindi, utile fornire le seguenti ulteriori indicazioni per consentire la regolarizzazione di cui sopra entro un termine più ampio, in modo, tuttavia, da contemperare le esigenze degli operatori con quelle del maggior gettito che la manovra deve garantire al bilancio dello Stato nell'anno 2011.

Nell'ottica di assicurare all'erario le maggiori entrate, collegate all'aumento dell'aliquota IVA, previste per l'anno 2011, si ritiene che la eventuale regolarizzazione delle fatture emesse con la minore aliquota possa avvenire:

- per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza mensile, entro il termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA (27 dicembre), relativamente alle fatture emesse entro il mese di novembre, ed entro il termine di liquidazione annuale (16 marzo), per le fatture emesse nel mese di dicembre;
- per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza trimestrale, sia per previsione di legge che per opzione, entro il termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA (27 dicembre), relativamente alle fatture emesse entro il mese di settembre, ed entro il termine di liquidazione annuale (16 marzo), per le fatture emesse nel quarto trimestre.

Il versamento della maggior imposta eventualmente dovuta dovrà essere effettuato utilizzando i codici tributo delle liquidazioni di riferimento. Saranno, altresì, corrisposti gli interessi ove le scadenze sopra indicate comportino un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento.

Entro i termini indicati dovranno quindi essere regolarizzate, ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. 633, le fatture erroneamente emesse con la minor aliquota del 20 per cento.

Il cessionario o il committente che, avendo acquistato i beni o i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è tenuto, entro il trentesimo giorno da quello della registrazione, a provvedere alla regolarizzazione delle fatture ricevute con la indicazione della minore aliquota (art. 6 comma 8 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), può effettuare la regolarizzazione, nell'ipotesi in cui non abbia ricevuto la fattura integrativa, oltre tale termine ma entro il termine del 30 aprile.

7. Settori particolari

a) Agenzie di viaggio

In base al particolare meccanismo cosiddetto "base da base", dettato per le agenzie di viaggi e turismo dall'articolo 74-ter del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, tali imprese devono calcolare l'IVA dovuta allo Stato non già procedendo a una detrazione analitica dell'imposta, bensì calcolando la differenza tra i corrispettivi dovuti all'agenzia e i costi sostenuti per gli acquisti a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta, e scorporando poi l'imposta ordinaria dal margine lordo così ottenuto.

Tale meccanismo non consente di dare rilevanza al pagamento degli acconti per individuare il momento impositivo dell'operazione giacché ciò che rileva è il corrispettivo globale del viaggio. Il regolamento di attuazione dell'art. 74-ter (decreto del Ministero delle Finanze n. 340 del 1999), art.1, comma 6, prevede, infatti, che *“ Le operazioni ... si considerano in ogni caso rese all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e comunque non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno; non rileva a tal fine l'avvenuto pagamento di acconti. Il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore.”*

In base alle regole di applicazione dell'IVA alle operazioni ricadenti nell'ambito applicativo del regime speciale in discorso, la base imponibile, infatti, non è costituita dal corrispettivo di ciascuna transazione bensì dalla differenza tra il corrispettivo dovuto all'impresa di viaggi ed i costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta.

Fermo restando quanto sopra precisato in relazione alla possibilità di regolarizzare successivamente le fatture emesse, la parte imponibile da assoggettare al 20 per cento e quella da assoggettare al 21 per cento devono essere determinate sulla base del rapporto percentuale tra i corrispettivi dei viaggi pagati interamente entro il 16 settembre (o con inizio del viaggio intervenuto entro tale data) e quelli pagati successivamente.

b) Regime speciale del margine

Analoghe considerazioni valgono anche per i soggetti che determinano l'imposta in base al regime del margine con il metodo globale, previsto per la rivendita di determinati beni usati (dall'articolo 36, comma 6, del decreto legge n. 41 del 1995, convertito dalla legge n. 85 del 1995, ad esempio, per le cessioni di veicoli usati). Diversamente da quanto previsto per metodo analitico - in base al quale il margine, costituito dalla differenza tra il prezzo di vendita e i costi di acquisto del bene deve essere determinata in riferimento ad ogni singola operazione - il metodo globale comporta che la base imponibile sia determinata in relazione all'ammontare complessivo degli acquisti e delle cessioni effettuate nel periodo mensile o trimestrale di riferimento. La quota di margine da assoggettare al 20 per cento e quella da assoggettare al 21 per cento andranno quindi determinate proporzionalmente sulla base percentuale delle operazioni effettuate entro il 16 settembre e di quelle effettuate successivamente.

c) Servizi di somministrazione di acqua, luce, gas, ecc

In relazione alle erogazioni di acqua, luce, gas e simili è stato rappresentato che il normale rapporto con l'utenza può estrinsecarsi nell'emissione di note di accredito e di addebito in relazione ai conteggi effettuati sulla base di letture effettive, a fronte di precedenti bollettazioni fondate sui consumi presunti.

Con la risoluzione 24 ottobre 1990, n. 571646, è stato precisato che, in sede di conguaglio, nel caso in cui l'utente abbia diritto ad una restituzione, l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere quella originariamente applicata.

Nel caso di bollettazioni su consumi presuntivi con applicazione di aliquote diverse (bollette emesse entro il 16 settembre con aliquota del 20 per cento e bollette emesse successivamente con aliquota del 21 per cento), qualora i misuratori dei consumi non siano in grado di individuare quelli fatturati al 20 e quelli fatturati al 21 per cento, si ritiene che la corretta aliquota IVA da applicare agli accrediti debba essere determinata tenendo conto del periodo al quale il conguaglio si riferisce. In particolare, qualora nel periodo interessato dal conguaglio sia stata applicata, per la maggior parte di tempo, l'aliquota del 20 per cento (ad esempio nel caso in cui il conguaglio si riferisca periodo luglio-agosto-settembre 2011), la nota di accredito dovrà essere emessa restituendo l'aliquota del 20 per cento. Al contrario si dovrà applicare l'aliquota del 21 per cento nel caso in cui nel periodo di riferimento del conguaglio sia stata applicata per la maggior parte del periodo stesso l'aliquota del 21 per cento (ad esempio, nel caso in cui il conguaglio si riferisca al periodo settembre-ottobre-novembre).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA