

1° Ottobre 2013, aumento dell'IVA dal 21% al 22%: aspetti operativi

Dal 1° ottobre 2013 entra in vigore l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 21% al 22%, poiché non è stato ulteriormente prorogato il termine fissato dall'art. 40, comma 1-ter, del DL 6 luglio 2011, n. 98 (già differito al 1° ottobre ad opera dell'art. 11 del DL n. 76/2013). Il mancato ulteriore rinvio, che sembrava ormai dato per certo, coglie alla sprovvista gli operatori economici, che da oggi devono **aggiornare le procedure** operative per applicare la nuova aliquota ordinaria del 22%. Restano invece **invariate** le aliquote ridotte **del 4 e del 10%**. La presente informativa intende, oltre che **approfondire alcuni risvolti operativi**, anche lanciare un monito che **l'aumento dell'Iva non deve essere un'occasione per speculare con aumenti di prezzo ingiustificati**. L'aumento di un punto dell'Iva produrrà già inevitabilmente un piccolo scalino inflazionistico che contribuirà a ridurre la già bassa dinamica dei consumi delle famiglie e del Pil. Sarebbe grave contribuire ulteriormente ad aumentare l'inflazione con aumenti ingiustificati dei prezzi.

Premessa

Come anticipato in premessa, da oggi, **1° ottobre 2013**, entra in vigore l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 21% **al 22%**, poiché non è stato ulteriormente prorogato il termine fissato dall'art.40, comma 1-ter, del DL 6 luglio 2011, n. 98 (già differito al 1° ottobre ad opera dell'art. 11 del DL n. 76/2013). Da oggi si devono, quindi, **aggiornare le procedure** operative per applicare la nuova aliquota ordinaria del 22%. Restano invece invariate le aliquote **ridotte del 4% e del 10%**.

1.L'entrata in vigore e il momento di effettuazione dell'operazione

Alla luce del "*passaggio*" in data 1 ottobre 2013 dell'aliquota IVA dal 21% al 22% è necessario effettuare alcune **valutazioni rispetto al momento dell'effettuazione dell'operazione**. Come è noto, infatti, **lo "switch" al 22% deve essere effettuato alla luce di tale disciplina**: può darsi infatti che, seppure temporaneamente, sussistano ipotesi in cui all'operazione deve essere ancora applicata l'aliquota IVA più bassa del 21% anche **oltre al 1 ottobre 2013**, perché **l'operazione deve essere considerata effettuata in un periodo precedente**.

A tal proposito la disciplina **dell'articolo 6 DPR n. 633/72**, nel definire il momento di effettuazione dell'operazione **distingue tra**:

- à **cessione di beni**;
- à **prestazione di servizi**;
- à **cessioni e prestazioni particolari**.

1.1 Cessione di beni

Per quanto concerne la **CESSIONE DI BENI** il citato articolo 6 prevede che tali operazioni si considerano effettuate:

- Û **all'atto della consegna o spedizione**, se si tratta di beni mobili;
- Û **all'atto della stipulazione del contratto**, se si tratta di **beni immobili** (il contratto preliminare è ininfluente).

Se però gli **effetti costitutivi o traslativi si realizzano in un momento successivo rispetto ai suddetti eventi**, la cessione si considera effettuata nel momento in cui tali effetti si **producono**, ma **non oltre il termine di un anno** dalla consegna se si tratta di **beni mobili**. Questo differimento **non vale tuttavia per le vendite con riserva di proprietà** e per le **locazioni con patto di riscatto vincolante** per entrambe le parti, per le quali **valgono i criteri delineati in via generale per beni mobili ed immobili**.

Per stabilire quale sia l'aliquota da applicare alla **cessione di beni mobili** bisogna individuare il **momento impositivo** perciò, nel caso in cui per un bene soggetto ad aliquota ordinaria, che verrà consegnato a partire dal 1 ottobre 2013, sia stato pagato un acconto nei giorni scorsi e si preveda il saldo dopo il 1 ottobre, **le aliquote da applicare sono due**. Per **l'acconto** - pagato prima dell'entrata in vigore dell'aumento dell'Iva - **si applicherà l'aliquota al 21%** (scorporando l'Iva dividendo l'importo per 1,21); **per il saldo** invece bisognerà applicare la nuova aliquota maggiorata di un punto percentuale del 22%.

In altre parole, in relazione alle **cessioni di beni mobili**, l'aliquota del 22% si applica alle consegne o spedizioni effettuate a partire dal 1° ottobre, mentre per **acconti incassati** o fatture anticipate emesse fino al 30 settembre, resta dovuta l'IVA al 21%.

Per le **cessioni di beni immobili**, l'aliquota del 22%, ove dovuta, si applica a partire dai **rogiti notarili stipulati da oggi 1 ottobre 2013**, fermo restando che su eventuali **acconti incassati** fino al 30 settembre, ovvero in presenza di emissione della fattura fino alla predetta data, l'imposta è dovuta nella misura del 21%.

Non sorgono particolari problemi per l'emissione di **fatture differite**, ai sensi dell'art. 21, comma 4, lett. a), del DPR 633/72, relativamente alle consegne o spedizioni di beni mobili effettuate nel mese di **settembre 2013**, per le quali la predetta fattura, pur potendo essere emessa **entro il 15 ottobre**, deve confluire nella liquidazione di settembre, quale periodo di effettuazione delle singole consegne, con conseguente applicazione dell'aliquota del 21%.

1.2 Prestazioni di servizi

Per quanto concerne le **PRESTAZIONE DI SERVIZI**, invece, **il terzo comma dell'art. 6 stabilisce che salvo i casi particolari previsti dal comma 2 (espropriazioni da parte della pubblica autorità, contratti di somministrazione, contratti estimatori ecc.) si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, per cui non ha alcuna rilevanza l'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione.**

ESEMPIO

Se la prestazione viene effettuata in data 22.09.2013 ma il pagamento avviene soltanto 10 giorni dopo, ovvero il 02.10.2013, si applica la nuova aliquota IVA al 22%. Al contrario, se il pagamento avviene in data antecedente al 01.10.2013 l'aliquota IVA applicata è del 21%.

La diffusione di strumenti di pagamento diversi dal contante, può comportare alcune difficoltà pratiche nell'individuazione del momento in cui la prestazione si considera "pagata"; nella tavola che segue si schematizzano le principali ipotesi.

PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO	
TIPO DI PAGAMENTO	EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE
Bonifico bancario o postale	Ricevimento della comunicazione dell'avvenuto accredito ¹
Assegni bancari o circolari	Consegna dell'assegno al venditore
Carta di credito	Momento di utilizzo della carta di credito
Tessere prepagate	Acquisto della tessera
Cambiali all'ordine	Emissione della cambiale ²
Cambiali non cedibili	Pagamento del titolo alla scadenza ³
Ricevute bancarie	Ricevimento della comunicazione dell'incasso

Deroga al principio è prevista per le prestazioni di servizi senza corrispettivo, per le quali il momento impositivo coincide con la data di ultimazione della prestazione ovvero, per quelle con carattere continuativo, entro il mese successivo a quello in cui sono rese.

Al pari delle cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi si rende applicabile la deroga di cui al co. 4, ossia **l'anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione all'atto dell'emissione della fattura, pur in mancanza del pagamento del corrispettivo.** In altre parole se anteriormente al verificarsi degli eventi, o indipendentemente da essi, sia emessa la fattura oppure sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera

¹ R.M. 25.1.1978, n. 363519, e R.M. 6.12.1989, n. 551041.

² R.M. 14.3.1981, n. 330541.

³ R.M. 25.3.1983, n. 352856.

effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, **alla data della fattura o a quella del pagamento.**

ESEMPIO

Se verso un acconto su una prestazione di servizi pari al 10% in data 01.09.2013, al 40% in data 15.09.2013 e a saldo in data 02.10.2013, l'imposta dovuta per gli acconti sarà pari al 21%, mentre per il pagamento a saldo sarà pari al 22%. L'importo versato precedentemente al 01.10.2013, quindi, non sarà ripreso a tassazione per il 22% in occasione della chiusura dell'operazione.

A differenti conclusioni si deve pervenire in relazione **all'emissione di note di variazione in data successiva all'entrata in vigore della nuova aliquota**, per le quali si rende applicabile la **medesima aliquota vigente alla data di effettuazione dell'operazione originaria**. L'art. 26 del DPR 633/72, infatti, consente (o obbliga) all'emissione di note di variazione in presenza di eventi che comportano una modifica dell'operazione principale effettuata in precedenza. Tuttavia, posto che trattasi di una variazione di un'operazione già effettuata, **il regime Iva di tale modifica è "schiavo" del trattamento fiscale cui è stata assoggettata l'operazione originaria**. Pertanto, **se all'operazione originaria è stata applicata l'aliquota del 21%**, in quanto effettuata prima dell'entrata in vigore dell'aumento Iva, **alla successiva nota di variazione** (in aumento o in diminuzione) **si rende applicabile la medesima aliquota del 21%**, anche se il documento è emesso appunto successivamente all'entrata in vigore della nuova aliquota.

1.3 Professionisti

Particolare attenzione dovranno prestare i **PROFESSIONISTI** per i **preavvisi di fattura già emessi**, ma non ancora incassati alla data di entrata in vigore dell'aumento dell'aliquota Iva. **Le fatture pro-forma dovranno essere rifatte per essere adeguate alla nuova percentuale del 22% e per consentire ai clienti di pagare il corretto importo aumentato della nuova percentuale.**

1.4 Operazioni intracomunitarie

Per le **operazioni intracomunitarie**, con il recepimento nell'ordinamento nazionale della Direttiva 2010/45/UE in materia di fatturazione europea, **dal 01.01.2013, il momento impositivo, siano esse acquisti o cessioni di beni, coincide con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni**. In particolare, l'art. 39, c. 1, DL 331/1993, come modificato dall'art. 1, c. 326, lett. b), Legge 228/2012, stabilisce che, dal 01.01.2013, le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati quando il bene è in partenza dal luogo di origine⁴. Pertanto, il **momento rilevante ai fini IVA coincide:**

⁴ Prima delle modifiche, l'art. 39, DL 331/1993, conteneva le regole per l'individuazione del momento di effettuazione dei soli acquisti intracomunitari mentre, per le cessioni, ci si doveva rifare alle regole generali ex art. 6, DPR 633/1972.

à con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni al cessionario, o a terzi per suo conto, dal territorio nazionale verso un altro Stato membro, per le **cessioni intracomunitarie di beni**. Quindi, il momento rilevante, ossia il momento in cui il cessionario italiano è tenuto a emettere fattura, coincide, come in precedenza, con la data di spedizione della merce;

à con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni al cessionario, o a terzi per suo conto, dal territorio di altro Stato membro a quello nazionale, per gli **acquisti intracomunitari di beni**. Relativamente agli acquisti intracomunitari di beni, pertanto, la modifica normativa "anticipa" il momento di effettuazione dell'operazione alla data di spedizione dei beni dallo Stato membro di provenienza (sino al 31.12.2012 il momento rilevante era fatto coincidere con la data di arrivo dei beni nel territorio dello Stato)⁵.

Per le **cessioni intracomunitarie effettuate in modo continuativo** (definibili tali **quelle che si svolgono nell'arco di un periodo di tempo superiore ad un mese**) il momento di effettuazione corrisponde con il termine di ciascun mese solare.

Gli acconti parziali o totali incassati o pagati per una cessione o acquisto di beni con un paese Ue non sono più soggetti all'obbligo di fatturazione (fiscalmente fuori campo IVA e non non imponibili in ambito comunitario) – **non sono operazioni INTRA neppure ai fini IVA**; resta invece efficace l'eventuale emissione anticipata della fattura rispetto alla data di consegna o spedizione

Per le **cessioni di beni la cui consegna / spedizione risulta da ddt o da altro documento idoneo** a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione avente le caratteristiche di cui al DPR n. 472/96, **può essere emessa una sola fattura** nella quale va specificato il dettaglio delle operazioni, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle stesse.

Per le **cessioni di beni effettuate dall'acquirente nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente**, la fattura va emessa entro il mese successivo a quello della consegna / spedizione dei beni

Con riferimento alla **prestazioni di servizi**, il momento di effettuazione della prestazione in ambito europeo corrisponde al momento di ultimazione della stessa (in ambito interno, come detto, rileva invece il momento del pagamento o dell'incasso) **restando efficace** l'eventuale **emissione anticipata della fattura**, così come sono da fatturare eventuali pagamenti anticipati parziali o totali.

⁵ La previgente formulazione dell'art. 39, c. 1, DL 331/1993, stabiliva che l'acquisto intracomunitario di beni era effettuato nel momento della consegna dei beni nel territorio dello Stato al cessionario, o a terzi per suo conto, oppure, quando il trasporto era effettuato con mezzi del cessionario, nel momento di arrivo a destino dei beni nel territorio italiano.

Da rilevare, invece che **per le prestazioni di servizi idoneamente documentate, effettuate nello stesso mese nei confronti del medesimo soggetto**, può essere emessa una sola fattura nella quale va specificato il dettaglio delle operazioni, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle stesse.

Distinti Saluti

Dott. Erminio Di Nora

www.ermiodinora.com