

Torino, 19 settembre 2011

Ai sigg. Clienti

## CIRCOLARE INFORMATIVA

### **OGGETTO: D.L. 138/2011 – Aliquota Iva ordinaria al 21%**

Gent. Cliente,  
inizio una serie di circolari informative per mettervi a conoscenza dei cambiamenti di **maggior interesse** avvenuti nei giorni scorsi.

#### **1 PREMESSA**

In sede di conversione in legge del DL 13.8.2011 n. 138 (c.d. “manovra di Ferragosto”), sono state introdotte alcune novità in materia di IVA.

In particolare, a decorrere dal 17/09/2011 le **operazioni** (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che saranno **effettuate** a partire dalla data è stato previsto che:

- ☒ l’aliquota IVA ordinaria, attualmente pari al 20%, è innalzata al 21%;
- ☒ i commercianti al minuto e i soggetti ad essi equiparati (di cui all’art. 22 del DPR 633/72), per calcolare l’IVA da versare in liquidazione periodica o annuale, devono applicare il “metodo matematico”, senza più avere la possibilità di adottare, in via alternativa, il “metodo percentuale” di scorporo.

Inoltre, per le operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, per le quali l’IVA risulta esigibile alla data del pagamento del corrispettivo, si applica l’aliquota IVA del 20% (anziché quella del 21%) se la relativa fattura è stata emessa e registrata prima della data di entrata in vigore della suddetta legge di conversione.

#### **2 AUMENTO DELL’ALIQUOTA IVA ORDINARIA DAL 20% AL 21%**

A seguito della modifica apportata all’art. 16 co. 1 del DPR 633/72, l’aliquota IVA ordinaria passa dal 20% al 21%, mentre restano invariate le aliquote ridotte, attualmente pari al 4% e al 10%, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui alla Tabella A, Parti II e III, allegata al DPR 633/72.

##### **2.1 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL’OPERAZIONE E DECORRENZA DELL’ALIQUOTA DEL 21%**

La misura dell’aliquota ordinaria da applicare (20% o 21%) 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 cessione di beni o di prestazione di servizi.

In via generale:

- ☒ le cessioni di beni mobili si considerano effettuate all’atto della consegna o della spedizione;
- ☒ 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 con il pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall’avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione.

Pertanto:

- ☒ le operazioni effettuate **prima** dell’entrata in **vigore** della **legge di conversione** del DL 138/2011 restano soggette alla vecchia aliquota del **20%**;

☒ le operazioni effettuate **a partire** dal giorno di entrata in **vigore** della **legge di conversione** del DL 138/2011 sono soggette alla nuova aliquota del **21%**.

## **2.2 FATTURAZIONE DIFFERITA PER LE CESSIONI DI BENI**

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

- ☒ 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 del DL 138/2011;
- ☒ 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 del DL 138/2011.

### ***Fatturazione "super-differita"***

La stessa regola vale per le operazioni triangolari "interne", nelle quali il soggetto intermedio può però emettere la fattura, nei confronti del proprio cliente, entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni. In particolare, il differimento opera laddove il bene, acquistato dal soggetto intermedio per essere successivamente ceduto al proprio cliente, venga consegnato/spedito a quest'ultimo, per disposizione del soggetto intermedio, direttamente a cura del primo cedente.

La fatturazione "super-differita" consente il differimento al mese successivo a quello di consegna o spedizione non solo dell'emissione della fattura, ma anche dell'esigibilità dell'imposta. Come nel caso della fatturazione differita, il momento impositivo resta, tuttavia, invariato, per cui l'aliquota IVA ordinaria da applicare dipende dalla data di consegna o spedizione.

## **2.3 ANTICIPAZIONE DEL MOMENTO IMPOSITIVO**

In deroga alla disciplina generale prevista per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, ogni qual volta venga emessa la fattura o venga pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo 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 del DL 138/2011 sono soggetti all'aliquota del 20%, mentre al 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 emesso prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 138/2011.

## **2.4 NOTE DI VARIAZIONE**

Le note di variazione emesse dopo l'innalzamento dell'aliquota ordinaria al 21% devono riportare l'aliquota ordinaria del 20% se la fattura, oggetto di rettifica, relativa all'operazione originaria, è stata emessa prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 138/2011.

## **3 MODALITÀ DI SCORPORO DELL'IVA PER I COMMERCianti AL MINUTO E SOGGETTI EQUIPARATI**

Attualmente, i commercianti al minuto e i soggetti ad essi assimilati, per determinare l'IVA da versare in liquidazione periodica o annuale, possono applicare, in via alternativa:

- ☒ il "**metodo percentuale**" di scorporo, in base al quale la base imponibile IVA si determina riducendo i corrispettivi, al lordo dell'imposta, nella misura:
  - del 3,85%, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 4%;
  - del 9,10%, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 10%;
  - del 16,65%, se i beni/servizi sono soggetti all'aliquota del 20%;
- ☒ il "**metodo matematico**", in base al quale la base imponibile IVA si determina moltiplicando per 100 il risultato ottenuto dividendo i corrispettivi, al lordo dell'imposta, per:
  - 104, se i beni/servizi soggetti all'aliquota del 4%;
  - 110, se i beni/servizi soggetti all'aliquota del 10%;

– 120, se i beni/servizi soggetti all'aliquota del 20%.

### **Utilizzo obbligatorio del "metodo matematico"**

Come anticipato, a decorrere dalle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 138/2011, per i commercianti al minuto e i soggetti ad essi equiparati diventa obbligatorio l'utilizzo del "metodo matematico". In particolare, in base al riformulato art. 27 co. 2 del DPR 633/72, se le operazioni poste in essere sono soggette alla nuova aliquota ordinaria (21%), i corrispettivi, al lordo dell'imposta, vanno divisi per 121, per poi moltiplicare il risultato ottenuto per 100; l'arrotondamento va effettuato, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro.

Il "metodo matematico" consente di evitare l'inconveniente che, invece, caratterizza il "metodo percentuale" di scorporo, dato che con quest'ultimo si ottengono una base imponibile e un'imposta che, se sommate, non corrispondono al corrispettivo assunto al lordo dell'imposta.

## **4 OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DELLO STATO E DEGLI 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 co. 5 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 del DL 138/2011.

La fattura dovrà, invece, riportare l'aliquota ordinaria del 21% se viene emessa e/o registrata a partire da tale data.

La norma, quindi, introduce una limitazione, dato che, per l'applicazione dell'aliquota del 20%, non è sufficiente che la fattura sia emessa prima della data di cui sopra, se la stessa non risulta anche registrata prima di tale momento.

### **Esigibilità differita per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti IVA**

L'art. 7 del DL 185/2008 (conv. 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. Analogamente alla disciplina applicabile alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, la fattura deve essere comunque emessa quando l'operazione si considera effettuata (es. consegna del bene, in caso di cessione).

Tenuto conto che la limitazione temporale imposta dalla legge di conversione, riguardante, allo stesso tempo, l'emissione della fattura e la sua registrazione, si riferisce espressamente alle sole operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, sembrerebbe possibile ritenere che – analogamente a quanto detto in merito alla fatturazione differita e a quella "superdifferita" – il cedente/prestatore possa applicare l'aliquota IVA del 20% (anziché quella del 21%) se la fattura viene emessa prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 138/2011; l'annotazione del documento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi può, quindi, anche essere successiva a tale data.