

IVA

Aumento dell'aliquota ordinaria dell'Iva

di **Luca Mambrin, Sergio Pellegrino**

Con la **circolare n. 30/2013**, **Assonime** fornisce le proprie indicazioni sull'incremento dell'aliquota **IVA ordinaria dal 21% al 22%**.

Il documento evidenzia innanzitutto come l'aumento interessi diverse tipologie di operazioni e il suo ambito di operatività sia quanto mai esteso, andando ad incidere non solamente su **consumatori finali**, ma anche sulle **imprese** che hanno un limitato diritto alla detrazione dell'Iva assolta sui propri acquisti di beni e servizi (quali ad esempio banche ed assicurazioni). L'incremento dell'aliquota ordinaria dell'IVA al 22% ha avuto effetto, come è noto, a decorrere dal **1° ottobre 2013**: tuttavia per individuare l'aliquota corretta da applicare è necessario fare riferimento al momento in cui le operazioni soggette all'imposta si **considerano effettuate**. Sul punto la circolare ha fornito interessanti chiarimenti e, dopo aver ricordato le regole dettate dall'**art. 6 del D.P.R. 633/1972** in merito al momento di effettuazione delle operazioni, si è soffermata sull'effetto dell'aumento dell'aliquota per particolari tipologie di operazioni e per le operazioni con l'estero.

Per le cessioni di **beni immobili** si deve far riferimento **alla data di stipula dell'atto**, mentre per i **beni mobili** il momento di effettuazione viene individuato con riferimento **alla consegna o spedizione**.

Nel caso particolare in cui le merci siano state consegnate in **esecuzione di contratti estimatori**, le cessioni si **considerano effettuate all'atto della rivendita a terzi**, oppure, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione; per le **cessioni periodiche o continuative** in esecuzione di **contratti di somministrazione**, la cessione si considera effettuata **all'atto del pagamento del corrispettivo**, prescindendo quindi dalla data della consegna o della spedizione dei beni.

Per le **prestazioni di servizi** il momento di effettuazione deve essere individuato con riferimento al **pagamento del corrispettivo**, ad eccezione delle prestazioni di servizi indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, del D.P.R. 633/1972 che si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Nei casi in cui venga **emessa anticipatamente la fattura** o (per le cessioni di beni) sia stato **pagato in tutto o in parte il corrispettivo**, l'operazione si considera effettuata alla **data di**

emissione della fattura o a quella **del pagamento del corrispettivo**, limitatamente all'importo fatturato e pagato.

Per le operazioni ad **esigibilità differita** (tra cui le operazioni in regime di **IVA per cassa**), non viene modificato il momento di effettuazione dell'operazione, ma solamente l'esigibilità dell'imposta. Pertanto, anche per tali operazioni, per individuare la decorrenza dell'aumento dell'aliquota applicabile bisogna fare riferimento ai principi stabiliti dall'art. 6 del DPR 633/1972.

Con particolare riferimento invece alle **operazioni con l'estero**:

- per le **cessioni o gli acquisti intracomunitari** di beni, l'**art. 39 del D.L. 331/1993** prevede un'unica regola per quanto riguarda il momento di effettuazione delle operazioni, ovvero il momento di **partenza del bene dallo Stato membro di origine**; pertanto dovrà essere applicata l'aliquota IVA vigente al **momento di inizio del trasporto o della spedizione dal Paese UE di partenza**, fermo restando che, in caso di **emissione anticipata della fattura**, l'operazione si considera effettuata alla data di emissione della fattura, limitatamente all'importo fatturato (mentre non sono rilevanti eventuali acconti incassati o pagati);
- per le **importazioni** si dovrà applicare l'aliquota iva con riferimento alla **nascita dell'obbligazione doganale** che, come precisato nella [R.M. 228/E/2007](#) coincide con l'accettazione della dichiarazione da parte dell'ufficio doganale;
- **le prestazioni di servizi generiche** rese ai sensi dell'art. 7 ter del D.P.R. 633/1972 da un soggetto non residente, comunitario o extra comunitario, a soggetti IVA nazionali si considerano effettuate **nel momento della loro ultimazione** e pertanto **l'aliquota Iva da applicare sarà quella vigente alla data di ultimazione della prestazione** (sul punto si ricorda che l'Agenzia delle Entrate nelle [C.M. 35/E/2012](#) e [16/E/2013](#) ha precisato che il ricevimento della fattura del prestatore comunitario o di qualunque documento volto a certificare l'operazione resa da un prestatore extracomunitario possa essere assunto come indice di effettuazione dell'operazione). Si rileva infine che è fatto salvo l'eventuale pagamento anticipato, totale o parziale, del corrispettivo: in tale circostanza infatti le prestazioni di servizi si considerano effettuate, limitatamente all'ammontare pagato, alla data del pagamento.

Per quanto riguarda invece eventuali **variazioni in aumento o in diminuzione** dell'imponibile o dell'imposta non si dovrà fare riferimento al momento dell'emissione della nota di variazione ma si dovrà fare riferimento all'operazione che si va a rettificare: quindi, **l'aumento dell'aliquota IVA non avrà effetto su note di variazione emesse anche successivamente ma relative ad operazioni effettuate prima del 1° ottobre 2013**.

Infine, con riferimento alla possibilità di **regolarizzare** le fatture eventualmente emesse con **l'erronea applicazione dell'aliquota IVA al 21%** o i **corrispettivi annotati in modo non corretto**, la stessa Agenzia delle Entrate nel [Comunicato stampa del 30 settembre 2013](#) ha precisato che sarà possibile effettuare la variazione in aumento ai sensi dell'**art. 26, primo comma, del DPR n. 633 del 1972**: la regolarizzazione **non comporterà alcuna sanzione** se la maggiore imposta (incrementata degli interessi eventualmente dovuti) collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nei termini indicati dalla [C.M. 45/E/2011](#):

- per i **contribuenti mensili**, entro il **27 dicembre** (termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA) relativamente alle fatture emesse nei mesi di ottobre e novembre, o entro il **16 marzo** (termine stabilito per la liquidazione annuale) per le fatture emesse nel mese di dicembre;
- per i **contribuenti trimestrali** (anche per opzione) entro il **16 marzo** (termine stabilito per la liquidazione annuale) per le fatture emesse nel quarto trimestre.