

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Circ. 08/E/131001

San Fior, lì 01/10/2013

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: **Dal 1° ottobre 2013 l'aliquota iva ordinaria passa al 22%**

L'art. 40 comma 1-ter del D.L. 6-7-2011 n. 98, stabilisce che **"a decorrere dal 1° ottobre 2013, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 21 per cento è rideterminata nella misura del 22 per cento"**.

Il passaggio dell'aliquota Iva al 22%

Non essendo intervenuto l'auspicato (e promesso) provvedimento a congelare la sopra citata disposizione (art. 40 DL 98/2011), la nuova aliquota del 22% deve essere applicata in relazione alle operazioni **"effettuate"** a partire dalle ore 00:00 di oggi, **1° ottobre 2013**.

Rimangono, invece, inalterate (per ora!) le aliquote ridotte del 4% e del 10%.

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.

Le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi della proprietà si producono posteriormente si considerano effettuate:

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

- ⇒ nel momento in cui si producono tali effetti;
- ⇒ e, 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
CONTRATTO DI COMMISSIONE Passaggi dal committente al commissionario	VENDITA DEI BENI DA PARTE DEL COMMISSIONARIO
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 (e comunque entro 1 anno dalla consegna)
COOPERATIVE EDILIZIE A PROPRIETÀ DIVISA Assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci	ROGITO

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Il caso delle fatture "differite"

Si tratta della possibilità concessa dal comma 4, lett. a), 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 cessioni 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 mese di effettuazione delle operazioni.

La 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 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

In relazione alle cessioni (consegne) avvenute nel mese di settembre 2013, la fattura emessa entro il 15 ottobre 2013 (**si ribadisce che la stessa dovrà, però, concorrere alla liquidazione Iva di settembre**) dovrà necessariamente prevedere l'aliquota del 21%, mentre al 22% andranno assoggettate le cessioni (consegne) successive al 30 settembre.

Criteri generali per le prestazioni di servizi

Le prestazioni "onerose" 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.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Regole comuni valide sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi

Se prima del verificarsi degli eventi sopra indicati o indipendentemente da essi venga

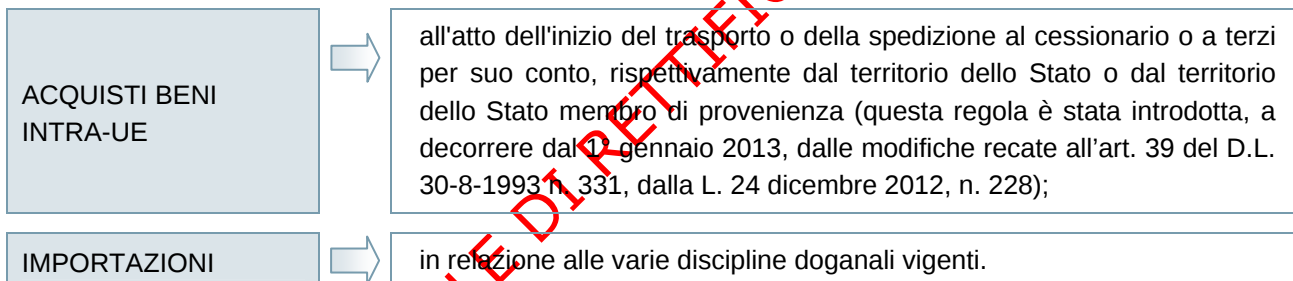
- ➔ emessa fattura
- ➔ o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo (caso tipico, gli acconti)

l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

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 21%.

Criteri generali per le operazioni con l'estero

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



Operazioni con l'estero: i servizi "generici"

Secondo quanto previsto dal comma 6 dell'art.6 del DPR n.633/72, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, **si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate** ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Se anteriormente al verificarsi degli eventi sopra indicati è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

Quindi, (solo) nel caso di prestazioni di servizi generici verso o dall'estero, l'eventuale emissione anticipata della fattura non anticipa, il momento impositivo

Le note di variazione (note di addebito e d'accredito)

Le note di variazione emesse dopo la data del 30 settembre 2013 (incremento dell'aliquota ordinaria al 22%) devono riportare la precedente aliquota ordinaria del 21% 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 "rinvitata" 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

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Il D.L. 138/11 convertito in legge, in occasione del precedente aumento dal 20% al 21%, aveva introdotto una specifica previsione per quanto riguarda tali operazioni ad esigibilità differita contemplate nel comma 5 dell'art.6 del DPR n.633/72. Tale disposizione prevedeva che:

l'incremento al 21% (ora al 22%) non si applica alle operazioni sopra indicate qualora, al giorno precedente la data di entrata in vigore dell'incremento, sia stata emessa e registrata la fattura, ancorché a tale giorno il corrispettivo non sia ancora stato pagato.

Non è chiaro se la sopra citata regola valga ora anche in occasione dell'aumento dal 21% al 22%. Comunque, va segnalata, per certi versi, l'inutilità di una tale previsione, in quanto, anche per le operazioni ad esigibilità differita il **momento di effettuazione dell'operazione** (da cui sorge l'obbligo di fatturazione) segue le regole ordinarie. Infatti, è solo il momento di liquidazione e versamento dell'Iva che risulta differito al momento del pagamento.

Regime Iva per cassa

Quanto sopra affermato per le operazioni ad esigibilità differita vale anche per coloro che, in base alla previsione contenuta nell'art.7 del D.L. n.185/08, utilizzano il meccanismo dell' "Iva per cassa" (si tratta delle imprese che nell'anno solare precedente hanno 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" (ovvero le "comunicazioni onorari" o i "preavvisi di fattura") emesse 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 parcella pro forma rilasciate fino al giorno precedente la data di entrata in vigore dell'incremento dell'aliquota al 22% e recanti indicazione dell'aliquota al 21%, se incassate a partire dal 01 ottobre 2013 si dovrà procedere alla emissione della fattura definitiva indicando la nuova aliquota del 22%.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Per le note pro forma non ancora incassate alla data del 30 settembre 2013 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.

Il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate

Con comunicato diffuso il 30 settembre 2013, l'Agenzia delle Entrate informa 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 (art. 26, primo comma, del DPR n. 633 del 1972). La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nei termini indicati dalla circolare n. 45/E del 12 ottobre 2011, cui si rinvia per gli ulteriori chiarimenti. In particolare, sarà possibile effettuare il versamento dell'Iva a debito, incrementato degli interessi eventualmente dovuti, senza applicazione delle sanzioni entro i seguenti termini":

LIQUIDAZIONE PERIODICA	PERIODO DI FATTURAZIONE	TERMINE VERSAMENTO
mensile	ottobre e novembre	Versamento acconto Iva (27 dicembre)
	dicembre	Termine liquidazione annuale (16 marzo)
trimestrale	quarto trimestre	Termine liquidazione annuale (16 marzo)

Il personale dello Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

La segreteria