

# Aumento dell'aliquota IVA al 21% - I Chiarimenti della C.M. 45/E/2011

14 Ottobre 2011

Prorogati i termini per la regolarizzazione della fatture in conseguenza dell'aumento dell'aliquota ordinaria al 21%, in vigore dal 17 settembre scorso.

Questo uno dei chiarimenti della **Circolare n.45/E del 12 ottobre 2011**, con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce istruzioni operative sull'applicabilità del tributo con la nuova aliquota ordinaria del 21%.

Come noto, l'art.2, comma 2-*bis*, del D.L. 138/2011, convertito, con modifiche, nella legge 148/2011 (cd. "Manovra di ferragosto 2011"), ha stabilito l'aumento dell'aliquota ordinaria dell'IVA dal 20% al 21%<sup>[1]</sup>.

La nuova aliquota è applicabile, anche con riferimento al settore edile<sup>[2]</sup>, per le operazioni effettuate dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione della "Manovra di ferragosto 2011".

In ogni caso, come richiesto dall'ANCE, e confermato dalla C.M. n.45/E/2011, le attuali aliquote ridotte del 4% (prevista, tra l'altro, per la cessione delle abitazioni cd. "prima casa") e 10% (stabilita, ad esempio, per le prestazioni di servizi, effettuate mediante appalto, per il recupero edilizio dei fabbricati) non hanno subito maggiorazioni.

## **prima applicazione dell'IVA al 21% - versamento**

A causa delle perduranti difficoltà tecniche e gestionali in numerosi settori economici, la C.M. n.45/E/2011 ha concesso un termine più ampio per effettuare la regolarizzazione delle fatture emesse erroneamente con l'aliquota previgente del 20%.

In un primo tempo, infatti, con il Comunicato Stampa del 16 settembre 2011, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, nella fase di prima applicazione, qualora ragioni di ordine tecnico avessero impedito un immediato aggiornamento dei programmi informatici di fatturazione, gli operatori economici:

- potevano regolarizzare le fatture emesse in modo non corretto effettuando la variazione in aumento (art.26, comma 1, D.P.R. 633/1972);
- dovevano versare la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota nella liquidazione periodica in cui la stessa fosse esigibile. Tale adempimento avrebbe evitato l'applicazione di sanzioni. La citata Circolare chiarisce, ora, che la variazione in aumento della fatture emesse dal 17 settembre scorso, e gli eventuali versamenti della maggiore imposta dovranno essere eseguiti:

Ü **per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza mensile**, entro:

- il 27 dicembre 2011 (termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA), relativamente alle fatture emesse entro il mese di novembre;
- il 16 marzo 2012 (termine di liquidazione annuale), per le fatture emesse nel mese di dicembre;

Ü **per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza trimestrale**, sia per previsione di legge che per opzione, entro:

- il 27 dicembre 2011, relativamente alle fatture emesse entro il mese di settembre;
- il 16 marzo 2012, 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.

Inoltre, ove le scadenze sopra indicate comportino un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento, dovranno essere corrisposti gli interessi.

Allo stesso modo, viene precisato che il cessionario/committente (tenuto, entro il trentesimo giorno da quello della registrazione, a regolarizzare le fatture ricevute con l'aliquota del 20%)<sup>[3]</sup>, può, nell'ipotesi in cui non abbia ricevuto la fattura integrativa, regolarizzare le medesime entro il termine

del 30 aprile 2012.

### **effettuazione delle operazioni: acconti**

Con la citata C.M. n.45/E/2011, l' Agenzia delle Entrate conferma che, **per individuare la corretta aliquota IVA applicabile** per le operazioni eseguite a partire dal 17 settembre 2011, **occorre far riferimento al momento di effettuazione delle operazioni**, in base ai criteri generali stabiliti dall' art.6 del D.P.R. 633/1972.

In merito, si ricorda che le operazioni si intendono effettuate al momento:

- della consegna o spedizione, per la cessione di beni mobili;
- della stipula dell' atto di trasferimento della proprietà, per la cessione di beni immobili;
- del pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi (es. appalto - subappalto);
- dell' emissione della fattura, se precedente ai tre suddetti presupposti.

Per quanto riguarda gli acconti e le eventuali fatture anticipate, richiamando i citati principi generali, l' Agenzia delle Entrate chiarisce che l' operazione si considera effettuata, limitatamente all' importo pagato, o fatturato, alla data della fattura o del pagamento.

Di conseguenza, come precisato dalla C.M. n.45/E/2011, gli acconti pagati fino al 16 settembre 2011, per i quali si è resa applicabile l' aliquota IVA ordinaria del 20%, non dovranno subire regolarizzazioni: la maggiore aliquota del 21% verrà applicata al saldo, ovvero ad altri eventuali acconti, pagati successivamente a tale data.

Analogamente, per le fatture emesse entro il 16 settembre 2011, prima della consegna del bene o del pagamento del corrispettivo, l' IVA è dovuta con l' aliquota del 20%, mentre per le quelle rilasciate a partire da tale data, si applica l' IVA al 21%.

### **IVA ad esigibilità differita**

Alla luce dell' aumento dell' aliquota ordinaria, l' Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti anche in materia di applicazione dell' IVA ad esigibilità differita, nelle due ipotesi riferite:

- alle **operazioni eseguite nei confronti dello Stato e degli altri Enti pubblici** (art.6, comma 5, D.P.R. 633/1972).

In merito, si ricorda che l' art.2, comma 2-*quater*, del D.L. 138/2011 stabilisce che la maggiorazione dell' aliquota non operi qualora, al giorno precedente la data di entrata in vigore della legge di conversione, sia stata già emessa e registrata fattura[4], ma non sia ancora stato pagato il corrispettivo.

L' interpretazione letterale della disposizione avrebbe portato a considerare applicabile l' IVA al 20% per le fatture "emesse e registrate" fino al 16 settembre 2011, prima del pagamento del corrispettivo.

Tuttavia, in senso estensivo, l' Amministrazione finanziaria ha ammesso la possibilità di applicare l' aliquota previgente del 20% anche nell' ipotesi in cui, fino al 16 settembre, la fattura sia stata emessa, ma non ancora registrata[5].

Di conseguenza, anche per questa fattispecie, l' adempimento della registrazione deve essere eseguito entro i normali termini previsti dall' art.23 del D.P.R. 633/1972 (ossia entro 15 giorni dalla data di rilascio della fattura), senza che ciò incida sull' applicabilità dell' IVA al 20% per le fatture già emesse alla data del 16 settembre 2011;

- al **regime della cd. "IVA per cassa"**, introdotta, dall' art.7 del D.L. 185/2008, convertito, con modifiche, dalla legge 2/2009, ed applicabile, in via facoltativa, per le operazioni effettuate a partire dal 28 aprile 2009.

Si ricorda che optando per tale meccanismo, l' IVA può essere versata dai cedenti/prestatori solo al momento dell' effettiva riscossione dei corrispettivi contrattuali e, analogamente, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione unicamente dopo aver effettuato il pagamento[6].

In conformità a quanto sostenuto dall' ANCE[7], la C.M. n.45/E/2011 conferma<sup>[8]</sup> che il meccanismo dell' IVA ad esigibilità differita sposta nel tempo unicamente l' esigibilità del tributo ("*il debito IVA nei confronti dell' Erario sorge nel momento della riscossione effettiva del corrispettivo*"), mentre resta invariato il momento di effettuazione dell' operazione.

Pertanto, anche in tale ipotesi, le fatture emesse entro il 16 settembre 2011 scontano l'aliquota IVA al 20%, sebbene il pagamento del corrispettivo ed il versamento dell'IVA avvengano successivamente. Con riferimento all'applicabilità dell'aliquota IVA al 21% sulle operazioni eseguite, in particolare, nel settore delle costruzioni, si rimanda al documento ["Manovra di ferragosto 2011" - Aumento dell'aliquota IVA al 21% del 7 ottobre 2011.](#)

---

<sup>[1]</sup> Cfr. il nuovo art.16 del D.L. 633/1972, che disciplina il tributo.

<sup>[2]</sup> In particolare, per il settore delle costruzioni, l'aumento dell'aliquota ordinaria IVA incide per quanto riguarda l'acquisto di:

- materie prime e semilavorati;
- immobili strumentali;
- abitazioni cd. "di lusso", ai sensi del D.M. 2 agosto 1969.

<sup>[3]</sup> Ai sensi dell'art. 6 comma 8, del D.Lgs. n.471/1997.

<sup>[4]</sup> Ai sensi degli artt. 21-23 e 24 del D.L. 633/1972.

<sup>[5]</sup> In particolare, l'Amministrazione finanziaria giunge a tale conclusione tenuto conto del fatto che, per le prestazioni eseguite nei confronti di soggetti passivi diversi da quelli indicati dall'art.6, comma 5, del D.P.R. 633/1972, ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA del 20%, rileva esclusivamente il momento di effettuazione dell'operazione, e non la registrazione della fattura.

<sup>[6]</sup> Il citato meccanismo risulta applicabile a tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da cedenti/prestatori esercenti attività commerciali, nei confronti di cessionari/committenti che agiscono, a loro volta, nell'esercizio d'impresa, arte o professione (in deroga al citato principio generale stabilito dall'art.6 del D.P.R. 633/1972).

Tale facoltà è concessa a favore dei soggetti passivi IVA 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 euro.

<sup>[7]</sup> Cfr. ["Manovra di ferragosto 2011" - Aumento dell'aliquota IVA al 21% del 7 ottobre 2011.](#)

<sup>[8]</sup> Cfr. anche C.M. 20/E/2009.

4740-Circolare n.45-E del 12 ottobre 2011.pdf [Apri](#)