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%[1].
La nuova aliquota è applicabile, anche con riferimento al settore edile[2], 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, effettate 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%)[3], 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[8] 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*.

---

[1] *Cfr*. il nuovo art.16 del D.L. 633/1972, che disciplina il tributo.
[2] 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.
[3] Ai sensi dell`art. 6 comma 8, del D.Lgs. n.471/1997.
[4] Ai sensi degli artt. 21-23 e 24 del D.L. 633/1972.
[5] 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.
[6] 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.
[7] *Cfr*. "Manovra di ferragosto 2011" – Aumento dell'aliquota IVA al 21% *del 7 ottobre 2011*.
[8] *Cfr*. anche C.M. 20/E/2009.

4740-Circolare n.45-E del 12 ottobre 2011.pdfApri