

STUDIO ACCARDI
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE TRA
DOTT. MARIO ACCARDI E DOTT. CHIARA ACCARDI
DOTTORI COMMERCIALISTI

DOTT. MARIO ACCARDI
DOTT. CHIARA ACCARDI

DOTT. SANDRO SPATA- DOTTORE COMMERCIALISTA

Circolare n° 14

Firenze, 1 ottobre 2013

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Come noto, la Finanziaria 2013 modificando l'art. 40, comma 1-ter, DL n. 98/2011 aveva disposto l'incremento, **dall'1.7.2013**, dell'aliquota IVA ordinaria **dal 21% al 22%**.

Nell'ambito del DL n. 76/2013, l'art. 11, comma 1:

- è intervenuto nuovamente sul citato comma 1-ter, **posticipando** detto aumento **all'1.10.2013**;
- ha abrogato il comma 1-quater del citato art. 40, ai sensi del quale l'aumento dell'aliquota IVA era legato alla mancata attuazione, entro il 30.6.2013, di specifici Provvedimenti finalizzati *"al riordino della spesa in materia sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, tali da determinare effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a 6.560 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2013"*.

Recentemente è stata ventilata un'ulteriore proroga di tale incremento; tuttavia, considerato il mancato intervento normativo da parte del Legislatore, è confermato l'incremento (automatico), **dall'1.10.2013, dell'aliquota IVA al 22%**.

Al fine di gestire il passaggio alla "nuova" misura dell'aliquota ordinaria, si ritiene possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 12.10.2011, n. 45/E in occasione dell'incremento della stessa dal 20% al 21%. Va comunque considerato che il nuovo aumento, intervenendo dall'inizio del mese, risulta meno problematico del precedente, il cui decorso era fissato dal 17.9.2011.

OPERAZIONI EFFETTUATE DALL'1.10.2013

Ai fini dell'applicazione della nuova aliquota, assume particolare rilevanza individuare il momento di effettuazione, ai fini IVA, dell'operazione.

PRESTAZIONI DI SERVIZI

A sensi del citato art. 6, in generale, le **prestazioni di servizi** si considerano effettuate **all'atto del pagamento** del corrispettivo. Tuttavia, in **assenza del pagamento** (prestazione gratuita) l'operazione si considera effettuata nel **momento in cui la stessa è resa** ovvero, se di carattere periodico / continuativo, nel mese successivo a quello in cui la prestazione è stata resa.

STUDIO ACCARDI
dottori commercialisti

PRESTAZIONI DI SERVIZI (indipendentemente dall'ultimazione)

Data di pagamento Aliquota IVA ordinaria

Fino al **30.9.2013 21%**

Dall'**1.10.2013 22%**

ACCONTI E FATTURE ANTICIPATE

Se **anteriamente all'effettuazione dell'operazione**, individuata in base alle disposizioni sopra illustrate:

- viene **emessa la fattura**;

ovvero

- è **eseguito il pagamento** (parziale o totale);

l'operazione si considera **effettuata alla data della fattura ovvero del pagamento**, per l'importo fatturato / pagato (art. 6, comma 4).

Esempio 4

Un architetto ha consegnato il progetto per la ristrutturazione di un appartamento al proprio cliente il 30.9.2013. Qualora:

- il cliente abbia provveduto al pagamento il giorno stesso (30.9.2013), la prestazione è stata assoggettata ad IVA al 21%;
- il cliente provveda al pagamento il 5.10.2013, la prestazione va assoggettata ad IVA al 22%;
- il cliente, al momento del conferimento dell'incarico abbia pagato un acconto e provveda al pagamento del saldo il 5.10.2013, l'importo dell'acconto è stato assoggettato ad IVA al 21% (operazione effettuata prima dell'1.10) mentre il saldo va assoggettato ad IVA al 22% (operazione effettuata dall'1.10);
- il professionista abbia emesso la relativa fattura contestualmente (30.9.2013) e il cliente provveda a pagare la stessa il 5.10.2013, la prestazione si considera effettuata il 30.9.2013 (data di emissione della fattura) e quindi è stata assoggettata ad IVA al 21%.

In base alla nuova formulazione del citato art. 39, se **anteriamente** all'inizio del trasporto è **ricevuta fattura** l'operazione **si considera effettuata**, limitatamente all'importo fatturato, **alla data della fattura**. Non è più rilevante il pagamento di acconti.

OPERAZIONI CON "IVA AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA"

Con riferimento alle cessioni / prestazioni effettuate a favore dello Stato, Enti pubblici, Università, Enti ospedalieri, Enti pubblici di ricovero e cura, di assistenza e beneficenza o di previdenza, ai sensi dell'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72, **l'IVA è "esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi"** (salva la facoltà del cedente / prestatore di applicare le disposizioni ordinarie e quindi l'esigibilità dell'imposta al momento di effettuazione dell'operazione).

Relativamente a tali operazioni si determina soltanto il **differimento del momento impositivo dell'IVA** (quando l'imposta a debito deve essere liquidata), **mentre per l'individuazione del**

STUDIO ACCARDI
dottori commercialisti

momento di effettuazione dell'operazione vanno applicati i criteri "ordinari" previsti dai commi da 1 a 4 del citato art. 6.

Pertanto, per le cessioni / prestazioni con "IVA ad esigibilità differita" al fine di determinare l'aliquota IVA applicabile (21% o 22%) **rileva esclusivamente il momento di effettuazione dell'operazione.**

Di conseguenza, per i **beni consegnati entro il 30.9.2013** è applicabile l'aliquota del **21%** ancorché la **fattura sia emessa successivamente** (è necessario, infatti, fare sempre riferimento al momento – consegna / spedizione – di effettuazione dell'operazione).

NOTE DI ADDEBITO / ACCREDITO

Ai sensi dell'art. 26, DPR n. 633/72, qualora dopo aver emesso e registrato una fattura la stessa risulta errata in quanto gli importi relativi all'imponibile e/o all'imposta risultano maggiori o inferiori rispetto a quanto effettivamente dovuto, è possibile / necessario, rettificare la fattura emettendo una c.d. "nota di credito / debito".

Relativamente all'aliquota IVA applicabile alle note di credito / debito, l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 45/E ha precisato che: **"l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere quella originariamente applicata"**.

Pertanto, una **nota di debito / credito emessa dall'1.10.2013**, relativa ad un'operazione fatturata con applicazione dell'aliquota del 21%, in quanto **effettuata fino al 30.9.2013**, dovrà **esporre l'aliquota ordinaria del 21%**.

CORREZIONE ERRORI

In occasione del passaggio dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21%, l'Agenzia delle Entrate al fine di tener conto delle eventuali difficoltà, di ordine tecnico, connesse con l'applicazione della nuova aliquota, aveva riconosciuto la possibilità di regolarizzare l'errata fatturazione / annotazione dei corrispettivi operando una variazione in aumento per la maggior IVA dovuta ai sensi dell'art. 26, comma 1, DPR n. 633/72. In un primo tempo tale possibilità era stata ammessa, senza applicazione di sanzioni, a condizione che la maggiore imposta fosse versata nella liquidazione periodica in cui l'IVA era esigibile (17.10 per i soggetti mensili che liquidavano il mese di settembre, ovvero 16.11 per i soggetti trimestrali che liquidavano il terzo trimestre). Nella citata Circolare n. 45/E, la stessa Agenzia aveva riconosciuto tempi più ampi (termine di versamento dell'acconto IVA / termine liquidazione annuale IVA), differenziati a seconda della data di emissione della fattura. È opportuno che l'Agenzia delle Entrate intervenga a confermare che la stessa "tolleranza" sarà accordata anche per il passaggio all'aliquota IVA del 22%.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

