

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### SPECIALE: I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE SULLA NUOVA ALIQUOTA IVA AL 21%

Con la recente **C.M. n.45/E** del 12 ottobre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti operativi sull'applicazione della nuova aliquota Iva del 21%.

Ricordiamo che l'art.2, co.2-*bis*, del D.L. n.138/11 (Manovra di ferragosto) modificando l'art.16 del DPR n.633/72, ha stabilito l'aumento dell'aliquota Iva ordinaria dal 20% al 21%. Quale immediata conseguenza alla modifica dell'art.16 è intervenuta la modifica all'art.27 del medesimo decreto che stabilisce la percentuale utilizzabile per lo scorporo dei corrispettivi da parte dei commercianti al minuto e soggetti assimilati. Nessuna variazione di aliquota si applica alle operazioni assoggettate alle aliquote ridotte del 4% e del 10%, quali ad esempio prodotti alimentari di maggior consumo, medicinali, prestazioni alberghiere, erogazioni di acqua ed energia elettrica per uso domestico, ecc..

Quanto alla decorrenza della nuova aliquota, essa è determinata con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione: la nuova misura si applica alle operazioni effettuate a partire dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione del dl 138/2011.

Di seguito ripercorreremo il contenuto della circolare partendo dalle indicazioni fornite in tema di correzione degli errori.

#### Correzione degli errori

Con il **comunicato stampa del 16 settembre 2011** l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito alla regolarizzazione degli errori dovuti a *"ragioni di ordine tecnico che possono essersi verificati nei primi giorni di applicazione della nuova aliquota"*, in particolare ha stabilito che tali soggetti hanno la possibilità di regolarizzare l'errata fatturazione dei corrispettivi operando una variazione in aumento (ai sensi dell'art.26, co.1, DPR n.633/72) per la maggior Iva dovuta. Tale regolarizzazione è esente da sanzioni nel caso in cui la maggior imposta sia versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile ovvero il 17 ottobre per i soggetti mensili ed il 16 novembre per i soggetti trimestrali.

Nella C.M. n.45/E, l'Agenzia rendendosi conto dello stretto lasso di tempo concesso al contribuente per effettuare la regolarizzazione delle fatture emesse con applicazione della minore aliquota, ha previsto delle ulteriori scadenze di rettifica:

Liquidazione mensile	regolarizzazione	Liquidazione trimestrale	regolarizzazione
Fatture emesse entro il 30/11/2011	27/12/2011 termine per il versamento dell'acconto Iva	Fatture emesse entro il 30/09/2011	27/12/2011 termine per il versamento dell'acconto Iva
Fatture emesse nel mese di dicembre 2011	16/03/2012 termine per la liquidazione annuale dell'imposta	Fatture emesse nel IV trimestre	16/03/2012 termine per la liquidazione annuale dell'imposta

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

L'Agenzia specifica inoltre che dovranno essere utilizzati per il versamento i codici tributo delle liquidazioni di riferimento e che dovranno essere corrisposti gli interessi nel caso in cui le nuove date di versamento comportino un allungamento del termine originario di versamento.

In ultimo l'Agenzia chiarisce che il soggetto che ai sensi del comma 8, dell'art.6 del D.Lgs. n.471/97, sia tenuto a regolarizzare le fatture ricevute entro 30 giorni dalla registrazione può effettuare la regolarizzazione, qualora non abbia ricevuto la fattura integrativa, oltre i termini su indicati ma non oltre il 30 aprile 2012.

### Momento di effettuazione delle operazioni

La C.M. n.45/E specifica che il momento di effettuazione dell'operazione è quello previsto rispettivamente:

per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi	➔	Art.6, DPR n.633/72
per gli acquisti intraUE di beni	➔	Art.39, D.L. n.331/93
per le importazioni	➔	Art.201, Codice Doganale Comunitario

### ⇔ Cessione di beni

Con riferimento alle **cessioni di beni** è necessario distinguere tra:

- cessioni di beni mobili per i quali rileva il momento di consegna o di spedizione dei beni;
- cessione di beni immobili per i quali rileva il momento di stipula dell'atto di compravendita.

Cessione di beni mobili	Aliquota	Cessione di beni immobili	Aliquota
Consegna entro il 16/09/2011	20%	Stipula entro il 16/09/2011	20%
Consegna dal 17/09/2011	21%	Stipula dal 17/09/2011	21%

- Nel caso in cui gli effetti traslativi o costitutivi della compravendita si producano posteriormente alla consegna, l'acquisto si considera effettuato al momento del verificarsi degli effetti e comunque dopo 1 anno dalla consegna.
- L'acquisto di beni in dipendenza di un contratto estimatorio si considera effettuato all'atto della loro rivendita a terzi ovvero, se i beni non sono restituiti, alla scadenza del termine pattuito tra le parti ed in ogni caso entro 1 anno dal ricevimento.

A fronte di tali regole ordinarie che individuano il momento di effettuazione della cessione di beni, può accadere che la cessione del bene sia certificata dapprima da un documento di trasporto con emissione di fattura differita come previsto dall'art.21 del DPR n.633/72. In tal caso il momento di effettuazione dell'operazione coincide con la data del DDT, che testimonia la consegna/spedizione del bene, a nulla rilevando la data di emissione della fattura differita:

Cessione di beni con DDT	Aliquota
Data DDT entro il 16/09/2011	20%
Data DDT dal 17/09/2011	21%

La circolare specifica che, se anteriormente al verificarsi del momento impositivo così come stabilito sopra venisse emessa fattura ovvero eseguito il pagamento in forma parziale o totale

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

l'operazione si intenderà effettuata alla data fattura ovvero data pagamento per l'importo fatturato o pagato. La conseguenza è che:

	Aliquota	Regolarizzazione
Acconti pagati entro il 16/09/11	20%	NO
Acconti pagati al 17/09/11 e seguenti	21%	-
Fattura a saldo con data posteriore al 17/09/11	21%	-
Fattura totale entro il 16/09/11 prima della spedizione o consegna	20%	NO

### ⇒ Acquisti intra-eu

Quanto agli acquisti intra-eu di beni l'art.39 del D.L. n.331/93 li considera effettuati:

- nel momento della consegna dei beni in Italia all'acquirente o a terzi per suo conto;
- nel momento di arrivo alla destinazione in Italia nel caso di trasporto da parte dell'acquirente.

Se anteriormente al verificarsi del momento impositivo così come stabilito sopra venisse emessa fattura ovvero eseguito il pagamento in forma parziale o totale l'operazione si intenderà effettuata alla data fattura ovvero data pagamento per l'importo fatturato o pagato.

### ⇒ Importazioni

Con riferimento alle **operazioni di importazione** il Codice doganale all'art.201 dispone che l'obbligazione doganale all'importazione sorge:

- all'immissione in libera pratica di un bene soggetto a dazi all'importazione;
- all'assoggettamento della merce al vincolo dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione.

### ⇒ Prestazione di servizi

Con riferimento alle **prestazioni di servizi** la norma in generale dispone che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

In presenza di una prestazione gratuita (eseguita cioè senza pagamento di corrispettivo) ovvero in caso di prestazione professionale avente i requisiti della periodicità e/o continuità, l'operazione si considera effettuata rispettivamente nel momento in cui è resa ovvero, nel mese successivo.

Prestazione di servizi	Aliquota
Data pagamento entro il 16/09/2011	20%
Data pagamento dal 17/09/2011	21%

### **Fatture ad esigibilità differita**

L'art.6 del DPR n.633/72, in deroga alla norma generale, prevede con riferimento ad operazioni poste in essere con Stato ed Enti pubblici il differimento dell'esigibilità dell'imposta per evitare che il tributo sia richiesto in pagamento prima del reale incasso.

Nella C.M. n.45 l'Agenzia delle Entrate ribadisce che il differimento agisce soltanto con riferimento al momento di liquidazione dell'imposta e non anche sulla determinazione del momento di effettuazione dell'operazione, per determinare il quale valgono i criteri ordinari previsti dall'art.6.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

L'Agenzia partendo dal disposto del co.2-*quater* dell'art.2 del D.L. n.138/11 che sembra disporre che l'aliquota del 20% vada applicata alle operazioni per le quali al 16/09/2011 la fattura sia stata emessa e registrata, considerando che in generale si tiene conto, per tutte le altre operazioni, del solo momento di effettuazione delle operazioni, conclude che per le operazioni fatturate entro il 16/09/2011 non è necessaria la registrazione della fattura ma solo l'emissione della stessa per l'applicazione dell' aliquota del 20% e che per i beni consegnati entro il 16/09/2011 è applicabile l'aliquota del 20% ancorché la fattura sia emessa successivamente.

### Fatture con "Iva per cassa"

Anche nel caso di c.d. "Iva per cassa" (art.7, D.L. n.185/08), regime applicabile ai soggetti con volume d'affari annuo non superiore ai 200.000,00 euro che operano nell'esercizio di impresa arti e professioni e che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio dello Stato nei confronti di altri soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa arte o professione, l'Agenzia delle Entrate conferma che per determinare l'aliquota Iva da applicare rileva il momento di effettuazione dell'operazione come determinato dall'art.6 del DPR n.633/72, non rilevando il momento in cui l'imposta diviene esigibile.

### Commercianti al minuto

Come si è avuto modo di dire la modifica dell'aliquota ordinaria ha comportato la modifica dell'art.27 del DPR n.633/72 con riferimento allo scorporo dell'imposta per commercianti al minuto e soggetti assimilati esonerati dall'obbligo di emissione della fattura che certificano i corrispettivi con ricevuta o scontrino fiscale ai sensi dell'art.22, DPR n.633/72.

In relazione a tali soggetti l'Agenzia, nella C.M. n.45, riafferma che fino all'entrata in vigore del D.L. n.138/11, lo scorporo dell'Iva dai corrispettivi poteva avvenire con due metodi alternativi:

<b>metodo della percentuale di scorporo</b>	➔	in base al quale il corrispettivo lordo è diminuito di una diversa percentuale a seconda dell'aliquota applicata;
<b>metodo matematico</b>	➔	in base al quale l'imponibile si determina dividendo il corrispettivo per 104, 110, 120 e successivamente applicando ad esso l'aliquota Iva prevista.

Dopo il D.L. n.138/11 è possibile scorporare l'Iva dai corrispettivi esclusivamente con il metodo matematico applicando i dividendi 104, 110, 120 e 121.

Quanto al momento dal quale lo scorporo dovrà essere effettuato con il solo metodo matematico l'Agenzia chiarisce che tale metodo trova applicazione dalla "prima liquidazione successiva all'entrata in vigore del decreto legge", quindi:

<b>per i soggetti mensili</b>	➔	dalla liquidazione relativa al mese di settembre da effettuarsi entro il 17/10/2011;
<b>per i soggetti trimestrali</b>	➔	dalla liquidazione relativa al terzo trimestre da effettuarsi entro il 16/11/2011.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Nelle liquidazioni del 17 ottobre e del 16 novembre si deve tener presente la coesistenza di operazioni con aliquota al 20% e al 21% e quindi lo scorporo deve avvenire applicando differenti dividendi per differenti importi, per i corrispettivi fino al 16 settembre lo scorporo dell'Iva va effettuato dividendo per 120 e per i corrispettivi dal 17 settembre dividendo per 121.

Per i commercianti al minuto che applicano la ventilazione l'Agenzia specifica che l'aliquota del 21% trova applicazione solo in presenza di acquisti effettuati scontando la medesima aliquota, quindi i corrispettivi devono essere scorporati al 21% solo se nel periodo di riferimento sono presenti acquisti, effettuati a decorrere dal 17/09/2011, assoggettati all'aliquota del 21%.

### Settori particolari

L'agenzia nella commentata circolare si occupa quindi di alcuni articolari settori:

#### ⇒ Agenzie di viaggio

Il regime "base da base" applicato dalle agenzie di viaggio prevede, ai sensi dell'art.74-ter del DPR n.633/72, che l'Iva dovuta sia determinata come differenza tra:

- i corrispettivi dovuti all'agenzia;
- i costi sostenuti dalla stessa per gli acquisti di beni a favore dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta.

Si determina in tal modo un margine lordo cui va scorporata l'imposta in misura ordinaria.

In tal caso al fine di individuare il momento impositivo dell'operazione rileverà il pagamento del corrispettivo globale del viaggio.

L'agenzia in particolare chiarisce che la parte di base imponibile da assoggettare ad Iva del 20% e quella da assoggettare al 21% vanno determinate sulla base del rapporto percentuale tra:

- i corrispettivi dei viaggi pagati interamente entro il 16 settembre (o con inizio del viaggio non oltre tale data);
- e i corrispettivi dei viaggi pagati a decorrere dal 17 settembre.

Ad analoghe considerazioni giunge l'Agenzia anche con riferimento al regime speciale del margine, in particolare per coloro che applicano il regime del margine globale (rivendita di determinati beni usati), per i quali la base imponibile è data dalla differenza tra l'ammontare complessivo degli acquisti e quello delle cessioni effettuate nel mese o trimestre di riferimento, la parte di base imponibile da assoggettare ad Iva con l'aliquota del 20% e quella da assoggettare ad aliquota del 21% va determinata proporzionalmente al rapporto percentuale tra:

- operazioni effettuate entro il 16 settembre;
- operazioni effettuate dal 17 settembre.

#### ⇒ Servizi di somministrazione di acqua, luce, gas

In merito a tale tipologia di servizio l'Agenzia prende atto che il rapporto con il consumatore può essere caratterizzato dalla necessità di emissione di note di accredito e/o di addebito in relazione ai conteggi effettuati sulle letture effettive da confrontarsi con fatturazioni determinate da consumi presunti.

---

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

L'Agenzia cita la risoluzione n.571646, nella quale il Ministero delle Finanze ha precisato che, se in sede di conguaglio l'utente ha diritto ad una restituzione, la nota di accredito va emessa con l'aliquota Iva originariamente applicata in fase di acconto.

Quindi, per determinare la corretta aliquota Iva applicabile a tali note di credito l'Agenzia nella circolare chiarisce che nel caso di bollettazioni su consumi presuntivi a cui sono state applicate aliquote diverse, ossia, bollette emesse entro il 16 settembre con aliquota del 20% e bollette emesse dal 17/09 con aliquota del 21% - qualora i misuratori dei consumi non siano in grado di individuare i consumi fatturati al 20% e quelli fatturati al 21% - l'aliquota Iva da applicare alle note dovrà determinarsi con riferimento all'iva in vigore al momento cui il conguaglio si riferisce.

Ovvero se nel periodo di conguaglio è stata applicata, per la maggior parte di tempo, l'aliquota del:

- - 20%, la nota di accredito riporterà l'aliquota del 20%
- - 21%, la nota di accredito verrà emessa con l'aliquota del 21%.

---

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI