
La nuova aliquota al 21%

di [Giovanni Mocci](#)

Publicato il 21 Settembre 2011

aumento dell'aliquota I.V.A. al 21%: le specifiche regole per gli enti pubblici e le operazioni con I.V.A. ad esigibilità differita

La cosiddetta manovra di Ferragosto contiene – come ampiamente divulgato dai mezzi di comunicazione - disposizioni relative all'aumento dell'aliquota IVA dall'attuale 20% al 21% (art. 2, c. 2-bis, lett. a, introdotto nel DL 138/2011 in sede di conversione disposta dalla Legge 148/2011).

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con Comunicato Stampa n.138 del 15 settembre 2011, ha reso noto che *«il citato decreto-legge 13 agosto 2011 n.138, recante "Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo", con le modifiche apportate dalla legge di conversione 14 settembre 2011 n. 148, è stato inviato per la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 16 settembre 2011»*.

Dal giorno 17 settembre 2011, pertanto, aumenta l'aliquota IVA ordinaria, che passa dal 20% al 21%.

Le note di variazione relativa ad un'operazione fatturata al 20% seguiranno il medesimo prelievo impositivo del 20%.

Per espressa previsione dell'art. 2, c. 2-ter, del DL 138/2011, la disposizione ha effetto con riferimento *«alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto»*.

L'art. 1, c. 6, della Legge 148/2011 di conversione, prevede, per altro, che detta data coincida con *«il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale»*.

Poiché, quindi, la Legge 148/2011 di conversione del DL 138/2011 sarà pubblicata nella GU del 16/9/2011, solo le operazioni fiscalmente poste in essere a decorrere dalla data del 17/9/2011 sono soggette alla nuova aliquota del 21%.

Nozione di effettuazione delle operazioni

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria (cfr. la Circolare n.328/E del 24 dicembre 1997), il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta (e sorge di conseguenza, per il prestatore di servizi o il cedente dei beni, il debito verso l'Erario per l'IVA) riveste particolare importanza nella struttura dell'IVA, poiché esso non solo viene utilizzato ai fini della determinazione dell'IVA debito" afferente i diversi periodi di liquidazione dell'imposta, ma viene altresì assunto come momento in cui sorge in capo all'intestatario della fattura (acquirente dei beni o committente dei servizi) il diritto alla detrazione.

Di regola, il momento impositivo IVA coincide con il verificarsi degli eventi fissati dall'art.6 del DPR 633/72, vale a dire:

- per le cessioni di beni immobili, nel momento della stipula dell'atto di trasferimento della proprietà;
- per le cessioni di beni mobili, nel momento della consegna o spedizione¹;
- per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo.

Resta fermo che se, anteriormente al verificarsi degli eventi sopra indicati, viene emessa fattura o viene pagato il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'ammontare fatturato o pagato e l'IVA diviene esigibile per l'importo corrispondente.

Per quanto concerne l'esigibilità dell'imposta, le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici territoriali, il cennato art.6 del DPR 633/72 prevede che le operazioni per cui il contribuente ha optato per la sospensione dell'esigibilità IVA al momento del pagamento concorrono sin dall'inizio al volume di affari del contribuente.

Le relative fatture devono quindi essere registrate nel registro "IVA vendite" "salvo operare le evidenziazioni necessarie - con appositi codici, distinte colonne o altre idonee rilevazioni contabili - ai fini del rinvio dell'obbligo del pagamento dell'imposta";

Particolari risvolti interpretativi, può suscitare un inciso contenuto nel comma 2-quater dell'art.2 del DL 138/2011, rispetto al quale è dato appresso resoconto.

Aliquota "cristallizzata" (in parte) per gli enti pubblici.

Le fatture che risultano in sospeso alla data di efficacia della variazione dell'aliquota ordinaria conservano il regime della sospensione sino ad esaurimento perché concorrono al volume di affari del cedente o prestatore nel momento di emissione della fattura e sono annotate in "IVA vendite" all'atto del loro incasso.

Tuttavia, il Legislatore – prendendo spunto dalla precedente normativa in materia variazione di aliquota del 1997 – nell'intento di evitare che gli intervenuti aumenti dell'aliquota IVA comportassero l'immediata necessità, per gli enti pubblici di cui all'ultimo comma dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972, di modificare gli impegni di spesa assunti e di adeguare gli stanziamenti necessari, ha in vero complicato la gestione delle cessioni di beni poste in essere nei confronti degli Enti pubblici.

Infatti, l'art. 2, c. 2-quater, del DL 138/2001 introdotto in sede di conversione in Legge, ha disposto che «la variazione dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 2-bis non si applica alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti e istituti indicati nel quinto comma dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le quali al giorno precedente la data di cui al comma 2-ter sia stata emessa e registrata la fattura ai sensi degli articoli 21, 23 e 24 del predetto decreto, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato».

In pratica, la disposizione in parola subordina l'applicazione della vecchia aliquota del 20% alla sola circostanza che la fattura emessa nei confronti degli Enti pubblici e assimilati sia registrata nel registro IVA Vendite alla data del 16/9/2011 anteriore all'entrata in vigore della nuova aliquota.

Va in proposito evidenziato che analoga disposizione era stata prevista nel 1997, quando per effetto del DL 328/1997 fu elevata al 20% l'aliquota IVA ordinaria del 19%², ma a quel tempo le operazioni con IVA differita realizzate nei confronti degli Enti pubblici venivano registrate nel registro IVA Vendite soltanto al momento dell'incasso, posto che esse erano invece "parcheeggiate" in apposito registro delle cosiddette "fatture in sospeso" sino alla data del pagamento del corrispettivo

A suo tempo, la descritta procedura amministrativa comportò che si rese necessaria da parte degli operatori con clienti nella Pubblica amministrazione, emettere delle fatture integrative dirette a rettificare l'imposta relativa alle operazioni, ed addebitata per rivalsa, in applicazione delle nuove maggiori aliquote, laddove le fatture emesse in sospeso non erano state annotate entro il 1997 nel registro IVA Vendite³.

Attualmente questa problematica non si pone, in quanto, per effetto del riordino IVA disposto con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n.313, le operazioni per cui il contribuente ha optato per la sospensione dell'esigibilità IVA al momento del pagamento concorrono sin dall'inizio al volume di affari del contribuente (si realizza il momento impositivo) e le relative fatture devono quindi essere registrate in via definitiva nel registro IVA vendite "salvo operare le evidenziazioni necessarie - con appositi codici, distinte colonne o altre idonee rilevazioni contabili - ai fini del rinvio dell'obbligo del pagamento dell'imposta" (cfr. la Circolare del Ministero delle Finanze del 24-12-1997, n. 328/E, paragrafo 2.2.1).

Ciò stante, ove tale registrazione sia stata effettuata entro la data del 16/9/2011 antecedente alla vigenza della nuova aliquota IVA, per le operazioni poste in essere nei confronti degli Enti pubblici la misura dell'aliquota IVA al 20% rimane cristallizzata nel tempo.

La norma tuttavia complica in questo caso la questione.

Infatti, in base all'art. 21, c. 4, del DPR 633/72, è consentito, per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da un documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, emettere la fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni stessi, purché contenga l'indicazione della data e del numero dei documenti medesimi.

Orbene, in linea teorica, un bene consegnato ad un Ente pubblico il 16/9/2011 dovrebbe scontare l'IVA al 20% perché l'operazione è effettuata prima dell'entrata in vigore della nuova aliquota del 21%, ma poiché il citato comma 2-quater, con specifico riguardo alle operazioni poste in essere nei confronti della Pubblica Amministrazione, prevede che debba ricorrere alla data del 16/9/2011 anche la registrazione della fattura, si rischia che, interpretando letteralmente la norma, contrariamente presumibilmente all'orientamento del Legislatore, le cessioni di beni ad Enti pubblici effettuate con fatturazione differita derogano all'IVA al 20%, e si applichi invece il 21% perché risulterebbe carente il requisito espressamente previsto dal citato comma 2-quater, vale a dire che la fattura sia emessa e registrata in data anteriore a

quella di vigenza della nuova aliquota IVA.

Sul punto si ritiene necessario un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria.

Sul piano operativo, poi, considerato il cronico ritardo con il quale taluni organismi della Pubblica Amministrazione pagano i propri debiti, è probabile che anche per gli anni successivi al 2011 di variazione dell'aliquota ordinaria, si renda necessario prevedere nel quadro VE della dichiarazione dei redditi il rigo relativo all'aliquota del 20%, giacché dovrà essere liquidata l'IVA al 20% nell'esercizio dell'incasso delle fatture con IVA in sospeso verso gli Enti pubblici, indipendentemente dal fatto che il momento dell'esigibilità venga a cadere in epoca per la quale risulta vigente la nuova misura dell'imposta.

Come noto, infatti, l'incasso della fattura emessa in sospensione di imposta comporta l'indicazione dell'imponibile e dell'imposta nella Sez.2 del quadro VE, fatta salva la sterilizzazione a livello di imponibile nel rigo VE37 trattandosi di operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nell'anno di riferimento della dichiarazione.

Operazioni con IVA differita ai sensi dell'art.7 del DL 185/2008.

Come noto, stante le disposizioni introdotte dall'art.7 del DL 185/2008 convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 ha dato facoltà - a coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni - di differire al momento dell'incasso l'esigibilità dell'IVA relativa alle operazioni poste in essere nel territorio dello Stato nei confronti di clienti a loro volta soggetti passivi IVA⁴.

E' utile evidenziare che il differimento di imposta è "bifase", nel senso che per il soggetto che emette la fattura l'esigibilità scatta al momento dell'incasso del compenso e che per il soggetto che riceve la fattura il diritto alla detrazione sorge alla data in cui l'IVA diviene esigibile per il soggetto che pone in essere l'operazione imponibile.

In questo senso è il disposto dell'art.3 del DM 26/3/2009, il base al quale «il cessionario o committente ... ha diritto alla detrazione dell'imposta ... a partire dal momento in cui il corrispettivo di tali operazioni è stato pagato. 2. Nel caso in cui sia effettuato un pagamento parziale del corrispettivo, il diritto alla detrazione dell'imposta sorge in capo al cessionario o committente nella proporzione esistente fra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione».

Ciò stante, per le operazioni con IVA in differita poste in essere ai sensi del citato art.7 del DL 185/2008, l'aliquota IVA permane al 20% se le fatture originarie sono state emesse e registrate prima del 17/9/2011.

Dal lato, del ciclo degli acquisti, diversamente dal passato, le Società commerciali si possono trovare a dover gestire la variazione dell'aliquota sull'IVA differita anche dal lato del ciclo passivo, in relazione a quelle fatture ricevute dai fornitori che si sono avvalsi della fatturazione con IVA differita ai sensi dell'art. 7 della legge 185/2008 convertito, con modificazioni, dalla legge 2/2009.

In pratica, analogamente a quanto già evidenziato per il quadro VE, è probabile che anche per gli anni successivi al 2011 di variazione dell'aliquota ordinaria, si renda necessario prevedere nel quadro VF della dichiarazione dei redditi il rigo relativo all'aliquota del 20%, giacché dovrà essere liquidata l'IVA al 20% nell'esercizio del pagamento delle fatture con IVA differita ex DL 185/2008.

Come noto, infatti, l'incasso della fattura emessa in sospensione di imposta comporta l'indicazione dell'imponibile e dell'imposta nella Sez.1 del quadro VF, fatta salva la sterilizzazione a livello di imponibile nel rigo VF39 trattandosi di operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nell'anno di riferimento della dichiarazione.

21 settembre 2011

Giovanni Mocci

¹ Con riferimento alla facoltà di avvalersi del differimento dell'obbligo di fatturazione al mese successivo a quello della consegna (nel caso di consegna o spedizione della merce accompagnata da documento di trasporto), va ricordato che - per effetto dell'art.3 del DL 328/97 convertito dalla legge 410/97 - l'imposta va considerata esigibile nella liquidazione relativa al periodo in cui avviene la consegna, sebbene la fattura di vendita possa essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna. Per ragioni pratiche, dunque, è prassi amministrativa emettere e registrare la fattura di vendita nello stesso mese di spedizione della merce.

2 Decreto legge 29-09-1997, n. 328 Convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 1997, n. 410 Art.1, comma 5 - Le variazioni delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto di cui ai commi 1, 2 e 6, lettera b), numero 16), non si applicano alle operazioni nei confronti dello Stato e degli enti e istituti indicati nel quinto comma dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , per le quali alla data del 31 dicembre 1997, sia stata emessa e registrata la fattura ai sensi degli articoli 21, 23 e 24 del predetto decreto , ancorché alla data stessa il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

3 Si veda in proposito quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione Ministero delle Finanze del 18/05/1998, n. 39/E/1998/40766.

4 In base al DM 26 marzo 2009 attuativo del DL 185/2008, il limite del volume di affari dei soggetti che possono beneficiare del differimento dell'esigibilità dell'imposta è di 200.000, euro e il cedente o prestatore deve manifestare la volontà di differire l'esigibilità dell'imposta mediante apposita annotazione in fattura per evidenziare che si tratta di una operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 185/2008. In mancanza di tale annotazione, l'imposta si considera esigibile secondo le regole ordinarie. Resta fermo l'obbligo di emettere fattura per le singole operazioni avendo presente che l'imponibile indicato nelle fatture emesse, ancorché l'IVA non sia immediatamente esigibile, rileva immediatamente ai fini della determinazione del volume di affari.