

Agenzia delle Entrate

Circolare 5 novembre 2013, n.32/E

Aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 21 al 22 per cento - Articolo 40, comma 1-ter, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, come modificato, da ultimo, dall'articolo 11, comma 1, lett. a) del decreto legge 28 giugno 2013, n. 76, convertito con modificazioni dalla legge 9 agosto 2013, n. 99

IVA - IVA ORDINARIA 2013 - ALIQUOTA AL 22% - TERMINI DI VERSAMENTO - INDICAZIONI OPERATIVE

INDICE

1. Aumento dell'aliquota IVA ordinaria
2. Criteri applicativi
3. Correzione degli errori
4. Settori particolari: Servizi di somministrazione di acqua, luce, gas, ecc.

1. Aumento dell'aliquota IVA ordinaria

L'articolo 40, comma 1-ter, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 (da ultimo modificato dall'articolo 11, comma 1, lett. a), del D.L. 28 giugno 2013, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 99) ha stabilito l'aumento dell'aliquota ordinaria dell'IVA dal 21 al 22 per cento, a decorrere dal 1° ottobre 2013 [1].

Diversamente da quanto disposto in relazione al precedente aumento dell'aliquota ordinaria dal 20 al 21 per cento, intervenuto il 17 settembre 2012, il legislatore non ha modificato le norme specifiche del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "d.P.R. 633") e, pertanto, occorre coordinare in via interpretativa la nuova misura con le disposizioni del d.P.R. 633 che fanno riferimento alla aliquota ordinaria e alla percentuale di scorporo da applicare al corrispettivo delle operazioni effettuate dai commercianti al minuto e dagli esercenti le attività indicate nell'articolo 22 del d.P.R. 633.

Le modifiche normative relative all'aumento dell'aliquota IVA, così come quelle del 2011, non riguardano le due aliquote ridotte, stabilite dal secondo comma dell'articolo 16 nella misura del 4 e del 10 per cento, che si applicano ai beni e ai servizi elencati, rispettivamente, nella parte II e nella parte III della tabella A, allegata al d.P.R. 633 (tra i quali, si ricorda, sono compresi beni e servizi di particolare utilità sociale, ad esempio, prodotti alimentari di maggior consumo, quali latte, pane, cereali, frutta, ortaggi, carne, medicinali, case di abitazione non di lusso, appalti per la realizzazione di abitazioni non di lusso e di opere di urbanizzazione, prestazioni alberghiere, erogazioni di acqua e di energia elettrica per uso domestico).

2. Criteri applicativi

Ai fini della corretta applicazione della nuova aliquota, si fa rinvio, in linea generale, ai chiarimenti forniti con la circolare 12 ottobre 2011, n. 45/E, in relazione all'aumento dal 20 al 21 per cento dell'IVA ordinaria, che vengono integrati con le precisazioni che seguono per tener conto delle modifiche normative intervenute nel frattempo e di particolari esigenze operative rappresentate da alcune categorie economiche.

In particolare, si ricorda che la nuova aliquota del 22 per cento si applica alle operazioni effettuate a partire dalla entrata in vigore di tale misura e

che ai fini della individuazione del momento di effettuazione rilevano, per quanto concerne le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, l'articolo 6 del d.P.R. 633, per quanto concerne gli acquisti intracomunitari di beni, l'articolo 39 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, per quanto concerne le importazioni, l'articolo 201 del codice doganale comunitario [3].

In relazione agli acquisti intracomunitari si ricorda che, ai sensi dell'articolo 39 del D.L. n. 331 del 1993, dal 1° gennaio 2013 [4], il momento di effettuazione coincide con l'inizio del trasporto o della spedizione dei beni a partire dallo Stato membro di provenienza e non più con quello di consegna o di arrivo nel territorio dello Stato di destinazione. Questo in conformità con l'articolo 68, secondo comma, della Direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (in seguito "la Direttiva"), in base al quale l'acquisto intracomunitario si considera effettuato "nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro".

Inoltre, come chiarito con la circolare 3 maggio 2012, n. 12/E, se anteriormente all'inizio del trasporto o della spedizione è stata emessa la fattura, l'operazione intracomunitaria, limitatamente all'importo fatturato, si considera effettuata alla data della fattura, mentre, a seguito della modifica dell'articolo 39, diversamente da quanto stabilito in precedenza e da quanto previsto per le operazioni interne, ai fini del momento impositivo non rileva il pagamento di acconti.

In riferimento all'IVA per cassa si precisa che l'aliquota IVA applicabile resta comunque determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione, individuato secondo i criteri ordinari sopra richiamati. Il cosiddetto "cash accounting", introdotto dall'articolo 32-bis del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, prevede, infatti, deroghe in relazione al momento della esigibilità dell'imposta e dell'esercizio della detrazione ma non modifica i criteri di effettuazione delle operazioni. Si ricorda che per coloro che optano per il regime dell'IVA per cassa, in quanto hanno un volume di affari non superiore ai due milioni di euro, l'articolo 32-bis dispone che l'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di altri soggetti passivi IVA diventa esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi, ovvero, al più tardi, decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione. Allo stesso tempo, per gli stessi soggetti, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti è sospeso fino al momento del pagamento dei propri fornitori.

3. Correzione degli errori

Con il comunicato stampa n. 137 del 30 settembre u.s. sono state impartite le prime istruzioni riguardanti l'entrata in vigore della nuova aliquota del 22 per cento.

In tale sede è stato precisato, ribadendo quanto già affermato con la circolare n. 45 del 2011, in occasione del precedente aumento dell'aliquota IVA dal 20 al 21 per cento del 2011, che, qualora nella fase di prima applicazione ragioni di ordine tecnico impediscano di adeguare in modo rapido i software per la fatturazione e i misuratori fiscali, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando la variazione in aumento (art. 26, primo comma, del DPR n. 633 del 1972). La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata entro i seguenti termini:

- per i contribuenti con periodo di liquidazione mensile entro la data di versamento dell'acconto IVA (27 dicembre) in relazione alle fatture emesse per i mesi di ottobre e novembre ed entro la data di liquidazione annuale (16 marzo) per le fatture emesse nel mese di dicembre;
- per i contribuenti con liquidazione trimestrale, entro i termini di liquidazione annuale, per le fatture emesse nell'ultimo trimestre.

4. Settori particolari: Servizi di somministrazione di acqua, luce, gas, ecc.

Per quanto riguarda i servizi di somministrazione di acqua, luce, gas, ecc. - documentati sulla base di una rilevazione presuntiva dei consumi, e successivamente oggetto di conguaglio a credito degli utenti in funzione dei minori consumi effettivi - la richiamata circolare n. 45 ha precisato che nelle ipotesi in cui il documento di conguaglio si riferisca a più bollette emesse in periodi in cui vigevano aliquote IVA ordinarie diverse, nelle note di accredito deve essere applicata l'aliquota IVA il più possibile coerente con la precedente fatturazione oggetto di conguaglio e, in particolare, deve essere applicata l'aliquota ordinaria addebitata per la maggior parte del periodo interessato dal conguaglio (avendo riguardo, naturalmente, al momento di emissione delle fatture cui si riferisce il conguaglio).

Gli operatori del settore hanno segnalato che i criteri di fatturazione dei conguagli così come indicati nella circolare n. 45/E del 2011 comportano rilevanti difficoltà operative e richiederebbero una modifica dei complessi sistemi di gestione massiva delle forniture e di fatturazione dei servizi in argomento. È stato rappresentato, al riguardo, che la data del consumo effettivo può discostarsi dalla data di emissione della fattura, con le conseguenze che all'interno dello stesso documento possono essere contenute quote di consumo a conguaglio e quote di fatturato in acconto. A ciò viene aggiunto che i prodotti in argomento possono subire periodiche variazioni tariffarie che devono essere ripartite in modo costante nel periodo di competenza cui la lettura fa riferimento, sicché spesso accade di dover ripartire i consumi sulla base di nuovi scaglioni tariffari di riferimento. In particolare, attraverso il cosiddetto "conguaglio tariffario" si procede al rimborso dei consumi effettivi originariamente fatturati ed al riaddebito degli stessi, ma sulla base dei nuovi valori tariffari, utilizzando la prima fattura utile emessa.

Può accadere, altresì, che la rettifica dei consumi sulla base dei dati effettivi afferisca a più fatture di conguaglio ovvero a periodi su cui sia già stato

operato anche il conguaglio tariffario.

La scrivente, tenuto conto della complessa operatività del sistema gestionale delle utilities in argomento e delle difficoltà rappresentate dalle società di erogazione, ritiene che, in alternativa ai criteri indicati nella circolare 45/E, nelle note di accredito emesse per conguagliare i consumi effettivi sia possibile applicare l'aliquota IVA ordinaria indicata nell'ultima fattura emessa per il periodo cui il conguaglio si riferisce e nei limiti dell'imposta addebitata con tale aliquota nella fattura stessa. Per la eventuale eccedenza di credito da restituire, si farà riferimento alle fatture immediatamente antecedenti fino al completo recupero degli importi.

Resta fermo che l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere quella originariamente applicata, laddove la nota di variazione sia emessa per documentare conguagli tariffari, dovuti alla rideterminazione dei prezzi.

Naturalmente, nel caso in cui il saldo risulti a debito del cliente, l'aliquota IVA applicabile al saldo imponibile è quella vigente al momento di emissione della fattura di conguaglio.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

[1] Al riguardo si ricorda il complesso iter normativo che ha portato a tale modifica. Il citato comma 1-ter, infatti, è stato inserito nell'articolo 40 del d.l. n. 98 dalla legge di conversione 15 luglio 2011, n. 111; è stato modificato dall'articolo 1, comma 6, lett. a), del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, sostituito dall'art. 18, comma 1, lett. a), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, modificato dall'art. 21, comma 1, lett. a), D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 135 e sostituito dall'art. 1, comma 480, L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013. Successivamente il presente comma è stato così modificato dall'art. 11, comma 1, lett. a), D.L. 28 giugno 2013, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 99 che ha differito al 1° ottobre la decorrenza dell'aumento, dapprima stabilita al 1° luglio 2013 dall'art. 1, comma 480, della legge n. 228 del 2012.

[2] Ad opera dei commi da 2-bis a 2-quater, dell'art. 2 del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

[3] Regolamento del Consiglio n. 2913/92 del 12 ottobre 1992

[4] Per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 326, lett. b), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e riguarda ora sia le cessioni intracomunitarie sia gli acquisti intracomunitari di beni.