

NOVITÀ FISCALI

IVA

Angelo Tubelli

25 ottobre 2011

ALIQUOTA IVA ORDINARIA

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria

Al fine di evitare il sorgere di squilibri strutturali e distorsioni nella concorrenza all'interno dell'Unione Europea, la Direttiva comunitaria 92/77/CEE del 19 ottobre 1992 sancisce l'obbligo per gli Stati membri di imporre un'aliquota ordinaria non inferiore al 15% (cosiddetta "aliquota minima"), ammettendo la possibilità di prevedere aliquote ridotte limitatamente ad alcune operazioni.

In tale contesto, nell'ambito delle recenti misure per la stabilizzazione finanziaria e lo sviluppo, con l'art. 2, comma 2-bis, del D.L. n. 138/2011 il legislatore ha modificato l'art. 16 del D.P.R. n. 633/1972, elevando l'**aliquota ordinaria** dal 20% al **21%**, per le cessioni di beni, le prestazioni di servizi, gli acquisti intracomunitari e le importazioni di beni che si considerano **effettuate a decorrere dal 17 settembre 2011** (un analogo intervento fu adottato con il D.L. n. 328/1997, cui seguì l'elevazione dell'aliquota ordinaria dal 19% al 20%).

Continuano a restare in vigore le aliquote agevolate del 4% e del 10% relativamente ai beni e servizi rispettivamente elencati nella parte II e nella parte III della tabella A.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria

L'aumento dell'aliquota ordinaria non opera per:

- le variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile e/o dell'imposta, ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, relative ad operazioni effettuate prima del 17 settembre 2011, trovando applicazione le aliquote in vigore al momento di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica;
- le cessioni di beni con prezzo da determinare (disciplinate dal decreto ministeriale 15 novembre 1975) effettuate prima del 17 settembre 2011;
- le cessioni dei beni con fatturazione differita ex art. 21, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, la cui consegna o spedizione è avvenuta anteriormente al 17 settembre 2011.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: decorrenza per le cessioni di beni

L'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 individua il momento di effettuazione dell'operazione, distinguendolo rispetto al momento in cui il soggetto passivo d'imposta diventa debitore nei confronti dell'erario (ovverosia dal momento in cui l'imposta diventa esigibile).

Le **cessioni di beni** si considerano effettuate:

- alla data della stipulazione dell'atto traslativo, per i beni immobili;
- alla data di consegna o spedizione, per i beni mobili.

Tuttavia, fatta eccezione per le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, le cessioni, i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: decorrenza per le cessioni di beni

Sono previsti criteri specifici per alcune operazioni, considerandosi l'operazione effettuata:

- a) all'atto del pagamento del corrispettivo, per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione;
- b) all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario, per i passaggi dal committente al commissionario;
- c) all'atto del prelievo dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- d) alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione, per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero per i beni non restituiti;
- d-bis) alla data del rogito notarile, per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: decorrenza per le prestazioni di servizi

Le **prestazioni di servizi** si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Le prestazioni di servizi, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Le prestazioni a favore dell'uso personale o familiare dell'imprenditore oppure rese gratuitamente per finalità estranee all'esercizio dell'impresa si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: decorrenza per acquisti intracomunitari e importazioni

Ai sensi dell'art. 39 del D.L. n. 331/1993, per gli acquisti intracomunitari di beni il momento di effettuazione è costituito dalla consegna in Italia del bene o, in caso di trasporto con mezzi del cessionario, dal momento di arrivo dello stesso nel luogo di destinazione in Italia.

Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, gli acquisti si considerano effettuati nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo un anno dalla consegna. Parimenti, nel caso di beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto di essi si considera effettuato all'atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo un anno dal ricevimento.

Il momento di effettuazione delle importazioni di beni è il momento dell'accettazione della dichiarazione doganale (cfr. risoluzione n. 228/E del 21 agosto 2007).

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: deroghe ai criteri generali

L'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, se anteriormente al verificarsi degli eventi dapprima indicati o indipendentemente da essi:

- sia stata emessa fattura;
- sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo.

Questa disposizione opera anche per gli acquisiti intracomunitari, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del D.L. n. 331/1993.

Ne deriva che, se alla data del 16 settembre 2011, sono stati pagati acconti o è stata emessa una fattura “anticipata”, i relativi importi (correttamente assoggettati all'aliquota del 20%) non devono essere regolarizzati. In questi casi, l'aliquota del 21% si applicherà solo agli importi da fatturare a saldo dal 17 settembre 2011.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: fatture ad esigibilità differita

Per le cessioni e le prestazioni di servizi fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della L. n. 142/1990, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, continua ad applicarsi l'aliquota del 20% con riguardo alle operazioni la cui relativa fattura è stata **emessa e registrata dal fornitore** entro il 16 settembre 2011, a prescindere dal momento del pagamento del corrispettivo.

L'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 45/E del 12 ottobre 2011), ha "corretto" in via interpretativa la norma in commento, affermando che per l'applicazione dell'aliquota del 20% (in luogo di quella del 21%) è sufficiente l'emissione della fattura entro il 16 settembre; ciò al fine di ridurre l'impatto della modifica sulla capienza degli stanziamenti di bilancio degli enti pubblici.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: fatture ad esigibilità differita

Per le operazioni fatte nei confronti di altri soggetti, per le quali pure è previsto il differimento dell'esigibilità dell'imposta (ad esempio, nel caso della cessione dei prodotti farmaceutici indicati al n. 114 della parte III della tabella A), non sono invece previste deroghe alla regola generale sulla decorrenza dell'applicazione dell'aliquota del 21%.

Allo stesso modo non sono previste deroghe per il momento di effettuazione delle operazioni degli esercenti arti e professioni e degli imprenditori (aventi un volume d'affari non superiore a duecentomila euro), per le quali, a norma dell'art. 7 del D.L. n. 185/2008, l'Iva si rende esigibile al momento del pagamento del corrispettivo e, comunque, non oltre un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

Modifica dell'aliquota Iva ordinaria: agenzie di viaggio e regime del margine

Regole speciali si applicano per i soggetti che liquidano l'imposta secondo regimi speciali.

Le agenzie di viaggio (che applicano il meccanismo "base da base" e le cui operazioni si considerano effettuate all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e comunque non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno, restando irrilevante l'eventuale pagamento di acconti) devono distinguere la parte imponibile soggetta all'aliquota del 20% da quella soggetta all'aliquota del 21% in base al rapporto percentuale tra i corrispettivi delle operazioni effettuate entro il 16 settembre e quelle effettuate successivamente a tale data.

La medesima ripartizione proporzionale delle operazioni imponibili vale anche per i soggetti che determinano l'imposta in base al regime del margine con il "metodo globale" (art. 36, comma 6, del D.L. n. 41/1995).

Commercianti al minuto

Conseguentemente è stato modificato anche il secondo comma dell'art. 27 del D.P.R. n. 633/1972, che, con riguardo alle operazioni effettuate dai commercianti al minuto e dai soggetti tenuti - ex art. 22 - all'emissione della fattura solo su espressa richiesta dal cliente (quali, per esempio, quelli esercenti l'attività alberghiera, di somministrazione di alimenti e bevande, di trasporto di persone), determina la base imponibile dividendo il corrispettivo per un divisore variabile a seconda dell'aliquota applicabile e moltiplicando il relativo quoziente per cento ("metodo matematico").

I divisori previsti nella vecchia e nella nuova norma sono i seguenti:

Aliquota	ante D.L. 138/2011	post D.L. 138/2011
4%	104	104
10%	110	110
20% - 21%	120	121

Commercianti al minuto

Con il D.L. n. 138/2011 è stata eliminata l'ulteriore modalità, prevista dal previgente art. 27, per addivenire allo scorporo dell'imposta nel caso di corrispettivi comprensivi dell'Iva, diminuendo il corrispettivo lordo di una percentuale variabile a seconda dell'aliquota applicabile ("metodo della percentuale di scorporo"):

Aliquota	%
4%	3,85%
10%	9,10%
20%	16,65%

Tale metodo non può più essere applicato a partire dalla prima liquidazione periodica successiva al 17 settembre 2011.

Commercianti al minuto

Se alla liquidazione periodica concorrono sia corrispettivi soggetti all'aliquota del 20% sia corrispettivi soggetti all'aliquota del 21%, occorre tenere distinti i relativi ammontari, al fine di applicare i corrispondenti divisori.

Se lo scorporo dell'imposta avviene secondo il metodo della ventilazione dei corrispettivi previsto dal D.M. 24 febbraio 1973, l'aliquota del 21% si applica solo in presenza di acquisti effettuati scontando tale aliquota.

Sanatoria per gli errori compiuti

Con il comunicato stampa del 16 settembre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che eventuali errori commessi nell'applicazione della nuova aliquota possono essere regolarizzati mediante l'emissione di apposite note di variazioni in aumento di sola Iva ex art. 26, comma 1.

In questo caso, non si applicano sanzioni se la regolarizzazione non incide sulla regolare liquidazione dell'imposta e sul regolare versamento della stessa.

Tuttavia, con la circolare n. 45/E/2011 l'Agenzia delle Entrate ha accordato un tempo più ampio per addivenire alla regolarizzazione di eventuali errori.

Sanatoria per gli errori compiuti

Gli errori possono essere regolarizzati senza l'applicazione di sanzioni entro i seguenti termini:

	Contribuenti mensili	Contribuenti trimestrali	Cessionario Committente
Fatture emesse entro il mese di novembre	27 dicembre 2011		
Fatture emesse nel mese di dicembre	16 marzo 2012		
Fatture emesse entro il terzo trimestre		27 dicembre 2011	
Fatture emesse nel quarto trimestre		16 marzo 2012	
Fatture ricevute			30 aprile 2012

Resta ferma la debenza degli interessi, nel caso di versamento oltre i termini ordinari (da effettuarsi con i corrispondenti codici tributo).

DEPOSITI IVA

I depositi Iva

L'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 disciplina il regime dei depositi Iva, ovverosia specifici luoghi dove possono essere introdotti, lavorati e commercializzati, senza pagamento dell'Iva, i seguenti beni (purché non destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi):

- beni extracomunitari immessi in libera pratica;
- beni comunitari;
- i beni nazionali indicati nella Tabella A-bis al D.L. n. 331/1993.

All'applicazione dell'imposta deve provvedere il soggetto che procede all'estrazione del bene dal deposito Iva, mediante il meccanismo dell'autofattura o integrando la fattura d'acquisto.

I depositi Iva

Sono considerati depositi Iva anche:

- i depositi fiscali per prodotti soggetti ad accisa di cui all'art. 1, comma 2, lett. e, del D.Lgs. n. 505/1995 (ovverosia gli impianti in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa);
- i depositi doganali disciplinati dall'art. 525, par. 2, del regolamento comunitario n. 2454/93 del 2 luglio 1993, relativamente ai beni nazionali o comunitari che possono esservi introdotti in base alle disposizioni doganali.

Istituzione dei depositi Iva

Sotto il profilo del gestore, i depositi Iva si distinguono tra:

- depositi Iva istituzionali. Sono i depositi doganali, i depositi fiscali e i depositi franchi, per i quali non è richiesta alcuna autorizzazione per l'istituzione e la gestione del deposito Iva, potendovi essere custoditi anche beni di terzi (è comunque richiesta l'effettuazione di un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Dogane e delle Entrate);
- depositi Iva autorizzati. Sono quelli per la cui istituzione e gestione, sia in conto proprio sia in conto terzi, è obbligatorio acquisire l'autorizzazione da parte del Direttore Regionale delle Entrate (le modalità per l'ottenimento della autorizzazione sono state stabilite con il decreto n. 419 del 20 ottobre 1997). Se il deposito è destinato a custodire beni per conto terzi, l'autorizzazione può essere rilasciata esclusivamente a società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, a società cooperative o ad enti, il cui capitale ovvero fondo di dotazione non sia inferiore a € 516.456,90.

I depositi Iva: obblighi del depositario

Ai fini della gestione del deposito IVA deve essere tenuto un apposito registro che evidenzi la movimentazione dei beni.

Il citato registro deve essere conservato ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, insieme con un esemplare dei documenti presi a base dell'introduzione e dell'estrazione dei beni dal deposito e di quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza dei beni nel deposito medesimo.

Modifiche al regime dei depositi Iva dal decreto sviluppo

L'art. 7, comma 2, lett. cc-ter, del D.L. n. 70/2011 (cosiddetto “Decreto Sviluppo”) ha modificato le modalità di introduzione nel deposito Iva dei **beni importati**, immessi in libera pratica senza applicazione dell'Iva, stabilendo l'obbligo di prestare previamente un'**idonea garanzia** commisurata all'imposta, da parte dell'importatore, del dichiarante o da un terzo.

Questo adempimento, in realtà, era stato già previsto dalle circolari n. 145/E del 10 giugno 1998 e n. 16/D del 28 aprile 2006.

Modifiche al regime dei depositi Iva dal decreto sviluppo

Dall'obbligo di prestare la garanzia sono esclusi:

- i soggetti in possesso del certificato attestante lo status di Operatore Economico Autorizzato (AEO), rilasciato ai sensi dell'art. 14-bis del regolamento comunitario n. 2454/1993;
- le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici ed i soggetti di notoria solvibilità, esonerati dall'Amministrazione finanziaria - ai sensi dell'art. 90 del T.U. in materia doganale - dall'obbligo di prestare cauzione per i diritti doganali gravanti sulle merci proprie o di terzi che formano oggetto delle operazioni doganali da essi effettuate.

Modifiche al regime dei depositi Iva dal decreto sviluppo

L'art. 7, comma 2, lett. cc-ter), del D.L. n. 70/2011 è altresì intervenuto sugli adempimenti facenti capo al gestore del deposito, stabilendo che quest'ultimo:

- deve conservare una copia dell'autofattura o della fattura passiva integrata da parte del soggetto che provvede all'estrazione dei beni dal deposito, compresi quelli relativi ai dati utilizzati per l'estrazione nonché quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza dei beni nel deposito;
- deve sottoscrivere la dichiarazione dell'importatore (presentata alle autorità doganali), dalla quale risulti la destinazione del bene nel deposito Iva, attestando la presa in carico dei beni nel proprio registro.

Modifiche al regime dei depositi Iva dal decreto sviluppo

Di conseguenza, è stata modificata anche la disciplina relativa all'estrazione del bene dal deposito Iva, prevedendo l'obbligo, in capo al soggetto che procede all'estrazione, di comunicare al gestore i dati relativi alla liquidazione dell'imposta.

La comunicazione di tali dati, oltre a comprovare il corretto assolvimento degli adempimenti ai fini della liquidazione dell'Iva, costituisce il presupposto per lo svincolo della garanzia prestata in ordine all'introduzione delle merci immesse in libera pratica, per il che essi vanno comunicati a tale scopo anche al competente ufficio doganale nonché al soggetto che ha introdotto la merce, se diverso da quello che la estrae (cfr. nota Agenzia delle Dogane n. 84920 del 7 settembre 2011).

La suddetta comunicazione è dovuta anche per le merci immesse in libera pratica, relativamente alle quali non sia stata prestata la garanzia in presenza dei presupposti previsti per l'esclusione (cfr. nota Agenzia delle Dogane n. 113881 del 5 ottobre 2011).

Modifiche al regime dei depositi Iva dal decreto sviluppo

Per lo svincolo della garanzia, occorre presentare all'ufficio doganale competente:

- una copia dell'autofattura oppure, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura, con gli estremi della registrazione (ovvero, in alternativa, la copia dei registri Iva da cui risulta l'avvenuta registrazione delle suddette fatture);
- dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con allegata copia del documento di identità, attestante la conformità all'originale delle copie esibite e l'effettiva annotazione nei registri Iva dell'autofattura e della fattura.

Tale documentazione può essere presentata tramite consegna a mano, invio per posta elettronica da soggetti titolari di PEC oppure altro canale di comunicazione che consenta di accertare la provenienza della documentazione da parte del soggetto titolato e la sua tempestività (cfr. nota Agenzia delle Dogane n. 113881 del 5 ottobre 2011).

Modifiche al regime dei depositi Iva dalla Manovra bis

L'art. 2, comma 36 vices quater, del D.L. n. 138/2011 (cosiddetta "Manovra bis") è anch'esso intervenuto sul regime dei depositi Iva.

La modifica apportata riguarda i soggetti passivi d'imposta abilitati a procedere all'estrazione dei beni custoditi in un deposito Iva, venendo stabilito che questa può essere effettuata solo dai soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'Iva iscritti nel registro delle imprese da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e che attestino la regolarità nei versamenti Iva con le modalità definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Fino all'adozione di detto provvedimento continuano a restare in vigore le disposizioni ante modifica (cfr. nota Agenzia delle Dogane n. 113881 del 5 ottobre 2011).

CHIUSURA DELLE PARTITE IVA INATTIVE

Chiusura partite Iva inattive

L'art. 23, commi 22 e 23, del D.L. n. 98/2011 ha stabilito la facoltà, per l'Amministrazione finanziaria, di cancellare il numero identificativo ai fini Iva (cosiddetta "partita Iva") attribuito ai soggetti che per tre annualità consecutive:

- non hanno adempiuto all'obbligo della presentazione della dichiarazione Iva annuale, costituendo questo evento un'evidente presunzione del mancato esercizio di un'attività economica;
- non hanno esercitato alcuna attività d'impresa o professionale, pur avendo presentato regolarmente le dichiarazioni fiscali.

Chiusura partite Iva inattive

Al provvedimento di revoca (che è impugnabile davanti alle commissioni tributarie) fa seguito l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 5, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997 (da € 516,00 a € 2.065,00) in caso di omessa presentazione della dichiarazione di cessazione di attività.

Il D.L. n. 98/2001 ha consentito ai soggetti in commento di chiedere la cancellazione del proprio numero di partita Iva entro il **4 ottobre 2011**, versando una sanzione pari ad un quarto della sanzione minima prevista dal succitato art. 5, comma 6, ovvero pari a € 129,00.

Con il versamento della sanzione ridotta prevista dal D.L. n. 98/2011 si è perfezionata la procedura di chiusura (senza necessità di presentare il modello F24 presso gli uffici dell'Agenzia né la dichiarazione di cessazione attività), venendo sanate anche le irregolarità relative alla omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali con importi pari a zero.

Chiusura partite Iva inattive

Peraltro, si ricorda che:

- ai sensi dell'art. 5, comma 6, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997, la sanzione è ridotta ad un quinto del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio;
- ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472/1997 (cosiddetto "ravvedimento operoso") resta sempre possibile sanare la violazione autonomamente (se essa non è stata ancora contestata dall'Amministrazione finanziaria), usufruendo della riduzione dalla sanzione ad un ottavo.