

La C.M. n.45/E sull'applicazione della nuova aliquota Iva al 21%

a cura di Ennio Vial

Il quadro normativo

L'articolo 2, commi dal 2-bis al 2-quater del D.L. n.138/11, conv. con mod. dalla L. n.148/11, ha innalzato l'aliquota Iva ordinaria dal 20% al 21%. Come ormai noto, la nuova aliquota è entrata in vigore il 17 settembre 2011.

Il Legislatore ha inoltre modificato il secondo comma dell'art.27 del DPR n.633/72, che stabilisce la percentuale in base alla quale deve essere determinato il corrispettivo delle operazioni soggette a Iva effettuate dai commercianti al minuto. In sintesi, la norma ha lasciato il metodo matematico abolendo quello semplificato delle "percentuali di scorporo".

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.45/E](#) del 12 ottobre 2011, è intervenuta sul tema per fornire i primi chiarimenti sull'applicazione della nuova aliquota con particolare riguardo alle modalità operative, al fine di consentire ai contribuenti una più agevole gestione degli adempimenti conseguenti.

Si analizza il recente intervento dell'Amministrazione Finanziaria proponendo alcuni esempi che chiariscono quanto esposto.

Acconti e fatture anticipate

La C.M. n.45/E/11 ha precisato che, al fine dell'applicazione della nuova aliquota, assume particolare rilevanza individuare il momento di effettuazione, ai fini Iva, dell'operazione. A tal fine va fatto riferimento:

all'art.6, DPR n.633/72	⇒	per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi;
all'art.39, D.L. n.331/93	⇒	per gli acquisti intra-UE di beni;
all'art.201 del Codice doganale comunitario	⇒	per le importazioni ⁹ .

L'articolo 6 del DPR Iva stabilisce che le cessioni di beni si considerano effettuate:

- nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili;
- nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili, essendo irrilevante la stipula del contratto.

Tuttavia, l'imposta diviene esigibile prima del verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi, qualora sia stata emessa la fattura (fattura anticipata) o sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo (art.6, co.4, DPR n.633/72).

Nell'ipotesi in cui l'acconto o la fattura anticipata siano stati emessi prima del 17 settembre 2011, la recente circolare precisa che:

- gli acconti pagati entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20%, non devono subire regolarizzazioni;
- la maggior aliquota del 21% sarà applicata alle fatture a saldo emesse;
- gli acconti pagati successivamente al 17 settembre scontano l'aliquota Iva del 21%;

⁹ L'articolo 201 del Codice doganale comunitario dispone che l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'immissione in libera pratica di un bene soggetto a dazi all'importazione o dal vincolo dello stesso al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione. La citata disposizione precisa che tale obbligazione sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana.

- le fatture (anticipate) emesse entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20%, non devono subire regolarizzazioni anche se la consegna del bene o il pagamento del servizio si è verificato successivamente a tale data.

Fatture ad esigibilità differita

L'articolo 2, co.2-*quater* stabilisce che la variazione dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto non si applica alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti e istituti indicati nel co.5 dell'art.6, per le quali al giorno precedente la data di cui al co.2-*ter* (ossia antecedenti il 17 settembre) sia stata emessa e registrata la fattura ai sensi degli artt.21, 23 e 24 del DPR Iva, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

Come noto, l'art.6, co.5, DPR n.633/72 stabilisce che l'Iva relativa alle cessioni di beni ed alle 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'art.25 della L. n.142/90, alle Cciaa, 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, diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, nonostante sia stata emessa la fattura.

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n.45/E/11 ha precisato che *“la semplice emissione della fattura entro il 16 settembre consente l'applicazione dell'aliquota del 20% anziché di quella del 21%”*. Infatti, nei confronti di tali soggetti, la previsione sembrava subordinare l'applicazione dell'aliquota del 20% alla circostanza che la fattura emessa entro il 16 settembre fosse stata, entro tale data, anche registrata.

Si ricorda che, ai sensi dell'art.23 del DPR Iva, il contribuente ha tempo 15 giorni per annotare le fatture emesse nel registro Iva vendite. Un'interpretazione strettamente letterale della norma, tuttavia, porrebbe gli enti pubblici e gli altri soggetti di cui all'art.6, co.5 in una condizione peggiore rispetto a quella riservata agli altri committenti. Infatti, nell'ipotesi in cui un soggetto abbia emesso la fattura entro il 16 settembre ma non l'abbia registrata, si sarebbe dovuta applicare l'aliquota del 21% con un aggravio nei confronti degli enti pubblici. Da qui l'interpretazione estensiva della C.M. n.45/11¹⁰.

Iva per cassa

L'Agenzia, con la C.M. n.45/E/11 ha chiarito che *“l'aliquota Iva applicabile resta determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione anche per le operazioni interessate dall'art.7 del D.L. n.185/08”*.

Con l'articolo 7 del D.L. n.185/08¹¹, infatti, il Legislatore ha introdotto la possibilità di applicare il differimento del momento di esigibilità dell'Iva, al momento dell'incasso del corrispettivo, anche per le cessioni e le prestazioni effettuate nei confronti di cessionari e committenti che esercitano imprese, arti o professioni.

Sono state introdotte, tuttavia, alcune limitazioni. Infatti, il differimento dell'esigibilità dell'Iva non si applica nei seguenti casi:

- per le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta (ad esempio, agricoltura e pesca, editoria, agenzie di viaggi, intrattenimenti, rottami, ecc.);
- per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che assolvono l'imposta mediante l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, il *“reverse charge”*;
- per le operazioni effettuate nei confronti di privati.

¹⁰ Si evidenzia come, in realtà, il problema sia più teorico che pratico; infatti, anche se la registrazione è effettuata nelle settimane successive la data di registrazione coincide sempre con la data di emissione.

¹¹ Conv. dalla L. n.2 del 28 gennaio 2009, e con il D.M. 26 marzo 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.96 del 27 aprile 2009.

Inoltre, l'Iva per cassa è applicabile qualora il volume d'affari dei contribuenti nei confronti dei quali risulta applicabile la nuova disposizione non superi € 200.000 con riferimento all'anno solare precedente; in caso di inizio di attività, si fa riferimento al volume d'affari, sempre fino a € 200.000, che si prevede di realizzare.

Correzioni degli errori

Il [comunicato stampa n.156](#) del 16 settembre 2011 ha precisato 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, emettendo una nota di variazione ex art. 26 DPR n.633/72.

L'Agenzia aveva chiarito che la regolarizzazione non avrebbe comportato alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota fosse stata comunque versata:

- nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile (17/10 per i soggetti mensili che liquidano il mese di settembre);
- ovvero entro il 16/11/2011 per i soggetti trimestrali che liquidano il terzo trimestre).

La C.M. 45/E/11, prendendo atto della ristrettezza dei termini, concede un periodo di tempo più lungo. La regolarizzazione delle fatture emesse con aliquota inferiore rispetto a quella dovuta potrà quindi avvenire con le seguenti modalità:

Tipologia di contribuente	Contribuente mensile	
Termine di regolarizzazione per le fatture emesse entro il 30 novembre 2011	Entro il 27 dicembre 2011	Termine per il versamento dell'acconto Iva
Termine di regolarizzazione fatture emesse nel mese di dicembre 2011	Entro il 16 marzo 2012	Termine liquidazione annuale Iva

Tipologia di contribuente	Contribuente trimestrale	
Termine di regolarizzazione per le fatture emesse entro settembre 2011	Entro il 27 dicembre 2011	Termine per il versamento dell'acconto Iva
Termine di regolarizzazione per fatture emesse nel 4 trimestre	Entro il 16 marzo 2012	Termine liquidazione annuale Iva

Il versamento della maggiore Iva dovuta dovrà avvenire utilizzando i codici tributo delle liquidazioni di riferimento. Gli interessi saranno dovuti laddove le scadenze sopra indicate comportino un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento.

Dalla lettura della circolare emerge quindi come siano dovuti gli interessi, ma non le sanzioni. Infine, entro i termini indicati, dovranno essere regolarizzate le fatture emesse erroneamente con l'aliquota del 21%.

I contribuenti destinatari di dette fatture, se non ricevono la fattura integrativa, hanno tempo fino al 30/4/2012 per la regolarizzazione¹².

¹² Si ricorda che ai sensi dell'art.6 del D.Lgs. n.471/97 se il committente ha acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura "irregolare" da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

- se non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione deve presentare all'Ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare contenente le indicazioni prescritte dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972 e deve contemporaneamente versare la relativa imposta;
- se ha ricevuto una fattura irregolare (intendendosi per tale quella recante un'imponibile oppure un'imposta inferiore), deve presentare all'Ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo a quello in cui ha registrato la fattura stessa un documento integrativo, contenente tutte le indicazioni prescritte dall'art.21 del DPR n.633/72 e deve contemporaneamente versare la maggiore imposta eventualmente dovuta.

Commercianti al minuto

L'Agenzia delle entrate nella C.M. n.45/11 chiarisce, preliminarmente, che con il D.L. n.138/11 i commercianti al minuto possono utilizzare solo il metodo matematico, che garantisce una più precisa individuazione dell'imposta applicabile.

L'Amministrazione Finanziaria, immaginando difficoltà di ordine tecnico-procedurale ad utilizzare esclusivamente tale metodo, ha concesso che eventuali errori e differenze nella determinazione dell'imposta siano sanati, senza pagamento di sanzioni, nei termini precedentemente indicati.

Inoltre, i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art.22 del DPR n.633/72, nell'effettuare la liquidazione periodica relativa all'arco temporale in cui si verifica la compresenza dell'aliquota del 20% e di quella del 21% (mese di settembre ovvero, per i contribuenti trimestrali, terzo trimestre), devono operare lo scorporo tenendo conto distintamente dei corrispettivi soggetti all'una o all'altra delle predette aliquote (applicando, naturalmente, a tal fine distinte percentuali ai diversi importi).

Un'ulteriore precisazione viene fornita anche per i contribuenti che determinano l'imposta con il metodo della ventilazione dei corrispettivi¹³.

La C.M. n.45/11 precisa che, in sede di ventilazione dei corrispettivi, l'aliquota del 21% si applica solo in presenza di acquisti che hanno scontato la medesima aliquota.

Esempio 1 Ventilazione dei corrispettivi

Un commerciante al minuto, che versa l'iva mensilmente, ha la seguente situazione:

Acquisti (dal 1 gennaio al 30 settembre 2011)		
Importo	Aliquota	% sul totale
300	4%	21%
500	10%	36%
500	20%	36%
100	21%	7%
Corrispettivi (mese di settembre 2011)		
2.000		

La ventilazione dei corrispettivi sarà così effettuata:

Ventilazione Corrispettivi		
Importo	Divisione per aliquota	Aliquota
2.000	$2.000 \cdot 21\% = 428$	4%
	$2.000 \cdot 36\% = 714$	10%
	$2.000 \cdot 36\% = 714$	20%
	$2.000 \cdot 7\% = 142$	21%

Settori particolari

⇒ Agenzie di viaggio

In base al combinato disposto dell'art.1, co.1, del D.M. n.340/99, e del co.1 dell'art.74-ter DPR n.633/72, il regime speciale in esame trova applicazione per le operazioni imponibili effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo, per l'organizzazione di pacchetti turistici da

¹³ Tali soggetti, secondo quanto stabilito dal D.M. 24 febbraio 1973, annotano globalmente l'ammontare giornaliero dei corrispettivi senza distinzione di aliquota, e successivamente, in proporzione alle aliquote applicate agli acquisti effettuati nell'anno, ripartiscono le vendite ai fini della applicazione delle diverse aliquote.

considerare come un'unica prestazione di servizi soggetta al pagamento di un corrispettivo globale.

La C.M. n.45/11 ricorda che:

- la determinazione dell'imposta è effettuata con il metodo "base da base", ovvero l'imposta è pari alla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e l'ammontare complessivo dei costi da questa sostenuti per l'acquisizione da terzi di beni e servizi effettuati a diretto vantaggio dei viaggiatori (trasporto, alloggio, vitto, ecc.) al lordo della relativa imposta (art.2, co.2, del D.M. n.340/99 e art.74-ter, co.2, del DPR n.633/72);
- ai fini della determinazione dell'Iva dovuta si assumono al lordo dell'imposta sia il corrispettivo spettante all'agenzia che i costi che la stessa sostiene; sulla predetta differenza si deve procedere allo scorporo dell'Iva ai sensi dell'art.27 del DPR n.633/72, per stabilire la base imponibile su cui determinare l'eventuale imposta dovuta;
- per individuare il momento impositivo dell'operazione non conta il pagamento degli acconti ma quello del corrispettivo globale del viaggio.

Poiché il margine è calcolato cumulativamente e periodicamente su tutte le operazioni mensili o trimestrali, esistevano profili di incertezza su come calcolare la base imponibile nel periodo di compresenza dell'iva al 20% e al 21%.

La C.M. n.45/11 ha precisato che la "quota" della base imponibile da assoggettare ad Iva con l'aliquota del 20% e quella da assoggettare con aliquota del 21% è determinata sulla base del rapporto percentuale tra:

- i corrispettivi dei viaggi pagati dai clienti interamente entro il 16/9, o con inizio del viaggio intervenuto non oltre tale data;
- i corrispettivi dei viaggi pagati dai clienti a decorrere dal 17/9.

Si propone il seguente esempio.

Esempio 2 **Il regime speciale delle agenzie di viaggio**

Si ipotizzi che, nel mese di settembre 2011:

- i corrispettivi globali pagati interamente al tour operator entro il 16 settembre ammontino a € 5.000;
- i corrispettivi percepiti dopo tale data ammontino a € 8.000;
- il costo dei beni e servizi forniti all'utilizzatore finale da terzi ma fatturati all'agenzia di viaggio, siano pari a € 3.000 comprensivi d'imposta.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia, la base imponibile deve essere suddivisa in percentuale al rapporto dei corrispettivi percepiti prima e dopo il 17 settembre 2011. Quindi, nell'esempio proposto, la modalità di calcolo della base imponibile sul quale calcolare l'imposta è la seguente¹⁴:

- $5.000/13.000 = 38,46\%$
- $8.000/13.000 = 61,54\%$;
- la base imponibile complessiva è data dalla differenza tra: $13.000 - 3.000 = 10.000$ (imponibile lordo);
- $10.000 \cdot 38,46\% = 3.846$ euro; questa è la "quota" di base imponibile sulla quale scorporare l'Iva al 20%;
- $10.000 \cdot 61,54\% = 6.154$ euro; questa è la "quota" di base imponibile sulla quale scorporare l'Iva al 21%;
- $3.846 : 120 \cdot 100 = 3.205$ (imponibile netto) e $2.885 \cdot 20\% = 641$ (imposta dovuta);
- $6.154 : 121 \cdot 100 = 5.085,95$ (imponibile netto) e $4.577 \cdot 21\% = 1.068,05$ (imposta dovuta).

¹⁴ Si ipotizzi che le operazioni attive siano soggette all'Iva ordinaria.

⇒ Regime del margine

Analoghe considerazioni valgono anche per i soggetti che determinano l'imposta in base al regime del margine con il metodo globale, previsto per la rivendita di determinati beni usati (dall'art.36, co.6, del D.L. n.41/95, conv. dalla L. n.85/95, ad esempio, per le cessioni di veicoli usati)¹⁵.

L'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.45/11 precisa che, come per le agenzie di viaggio, la "quota" di margine da assoggettare ad Iva con l'aliquota del 20% e quella da assoggettare con aliquota del 21% va determinata proporzionalmente sulla base del rapporto percentuale tra:

- le operazioni effettuate entro il 16/9;
- le operazioni effettuate a decorrere dal 17/9.

Esempio 3 Il regime del margine

Un rivenditore vende alcuni beni usati acquistati da privati. In particolare:

- il prezzo di acquisto ammonta a € 2.000;
- le vendite Iva inclusa fino al 16/09/2011 ammontano a € 2.500 (45% del totale);
- le vendite Iva inclusa dopo il 16/09/2011 ammontano a € 3.000 (55% del totale).

In questo caso, come nell'esempio n.2, il margine globale (€ 3.500) deve essere suddiviso in proporzione alle operazioni effettuate prima e dopo il 17 settembre 2011, e dagli importi così determinati deve essere scorporata l'iva secondo le rispettive aliquote.

Somministrazione di acqua, luce e gas

La C.M. n.45/11 evidenzia come, in merito alle erogazioni di acqua, luce, gas, possa essere necessaria l'emissione di note di accredito e/o di addebito in relazione ai conteggi effettivi, a fronte di precedenti bollettazioni basate sui consumi presunti.

Nella [R.M. n.571646](#) del 24 ottobre 1990, 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. Erano quindi sorti alcuni dubbi tra gli operatori su quale aliquota Iva applicare alle note di credito relative e bollette emesse sia con l'iva al 20% che con l'iva al 21%.

L'Agenzia chiarisce che:

in caso di bollette sui consumi presuntivi emesse con aliquote diverse (20% per quelle emesse prima del 16/9 e 21% per quelle emesse successivamente)



e nell'ipotesi in cui i misuratori dei consumi non siano in grado di distinguere le fatturazioni effettuate con Iva al 20% e quelle con Iva al 21%,



l'aliquota corretta da applicare agli accrediti deve essere determinata tenendo conto del periodo di riferimento del conguaglio.

In sostanza, se per la maggior parte del tempo a cui il conguaglio si riferisce (esempio luglio-agosto-settembre) è stata applicata l'aliquota del 20%, la nota di accredito dovrà essere emessa con Iva al 20%. Diversamente, se per la maggior parte del tempo a cui il conguaglio si riferisce (esempio settembre-ottobre-novembre) è stata applicata l'aliquota del 21%, la nota di accredito dovrà essere emessa con Iva al 21%. Si tratta di una soluzione che semplifica notevolmente tale adempimento.

¹⁵ Si ricorda che nel metodo del margine globale (ex art.36, co.6, D.L. n.41/95), la base imponibile è determinata periodicamente e per masse di operazioni; il margine è determinato globalmente in relazione all'ammontare complessivo delle cessioni e degli acquisti effettuati nel mese o nel trimestre.