

NOVITA' NORMATIVE IVA

ANNO D'IMPOSTA 2012

IVA NEL SETTORE IMMOBILIARE

La separazione delle attività.

L'articolo 57 del Dl 1/2012 ha introdotto, per le imprese di costruzione, la possibilità di separare le attività imponibili da quelle esenti, al fine di rendere meno oneroso l'effetto dell'esenzione Iva sulle vendite ultraquinquennali di abitazioni e sulle locazioni degli stessi beni, a prescindere dal termine.

In pratica è stato modificato l'articolo 36, comma 3, del DPR 633/72, consentendo la separazione delle locazioni, o cessioni, esenti di fabbricati abitativi da quelle di altri fabbricati o immobili. In questo modo le imprese possono distinguere le contabilità Iva riferibili alle diverse tipologie di cessioni, ed evitare così la riduzione della detrazione (pro rata) e la restituzione dell'imposta detratta (rettifica).

Le locazioni

Il Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83 (cosiddetto "Decreto Sviluppo") ha, fra l'altro, riscritto il punto 8 del primo comma dell'articolo 10 del Dpr 633/72 che prevede, in generale, l'esenzione da Iva delle locazioni di beni immobili di qualsiasi tipo.

Locazioni di fabbricati abitativi

Nell'ambito dell'attività di locazione di fabbricati abitativi viene concessa la facoltà di derogare al principio generale di esenzione ed optare per la applicazione dell'Iva alle seguenti categorie di soggetti:

1. le imprese costruttrici dei fabbricati locati;
2. le imprese che hanno eseguito gli interventi di recupero (articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed e) del Dpr 380/2001).

Inoltre, i soggetti proprietari dei *fabbricati abitativi destinati agli alloggi sociali* (Dm del 22 aprile 2008) possono optare per la applicazione dell'Iva sui canoni di locazione, anche se il locatore non è il costruttore.

In caso di opzione, la locazione dei fabbricati abitativi è soggetta all'imposta con la aliquota del 10 per cento ed il contratto deve essere registrato, con pagamento di tassa fissa di 67 euro, in quanto diviene lo strumento attraverso il quale si manifesta la volontà di applicare l'Iva.

Di seguito si riporta, in forma schematica, la situazione normativa successiva ai provvedimenti normativi del 2012 (decorrente da 26/6/2012).

Situazione dal 26/06/2012

Tipologia dei fabbricati	Locatore	IVA
abitativi	Imprese costruttrici o di ripristino	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %
		Esente
Abitativi - alloggi sociali come definiti dal D.M. 22/4/2008	Qualsiasi soggetto passivo	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %
		Esente

Locazioni di fabbricati strumentali

In ambito Iva il concetto di immobile strumentale è strettamente legato alle sue caratteristiche intrinseche. Infatti, a differenza delle imposte dirette, non rileva la fattispecie dell'immobile "strumentale per destinazione".

Trattasi, quindi, di beni strumentali per natura, cioè che "per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione, senza radicali trasformazioni", catastalmente classificati come A10, B, C, D, E.

L'art. 9 del DL 83/2012 attribuisce al locatore la facoltà di scegliere se applicare l'Iva od operare in esenzione.

Si evidenzia come, per questa tipologia di immobili, viene abolita *l'imponibilità obbligatoria* legata alle caratteristiche dei locatari (conduttori privi del diritto a detrazione o con pro-rata di detraibilità pari o inferiore al 25 per cento).

Di seguito si riporta in forma schematica la situazione normativa successiva ai provvedimenti normativi del 2012 (decorrente da 26/6/2012).

Situazione dal 26/06/2012

Tipo di operazione	Caratteristiche del locatore	Regime IVA
Locazione e leasing di fabbricati strumentali	Qualsiasi titolare di partita IVA	Imponibilità opzionale con aliquota del 21 %
		esente

Le cessioni

Con il citato DL n. 83/2012, l'articolo 10, comma 1, numero 8-bis del Dpr 633 del 26 ottobre 1972 prevede l'imponibilità Iva delle cessioni di unità immobiliari a destinazione abitativa effettuate dalle imprese che le hanno costruite o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.

Sono parimenti imponibili Iva le cessioni effettuate dalle medesime imprese successivamente al quinto anno di ultimazione dei lavori, nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Le cessioni in cui viene applicata l'imponibilità in base a opzione, richiedono l'emissione da parte dell'impresa venditrice di fatture che dovranno essere integrate dall'acquirente per assolvere l'imposta (inversione contabile).

Infatti, la novellata lettera a-bis del comma 6 dell'articolo 17 del Dpr 633 stabilisce che si applichi il reverse charge «alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis e 8-ter del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione».

Quando l'acquirente è un privato o un soggetto equiparato, il meccanismo dell'inversione contabile risulta tecnicamente inapplicabile e quindi le cessioni dei fabbricati sono fatturate con Iva esposta.

Di seguito si riporta in forma schematica la situazione normativa successiva ai provvedimenti normativi del 2012 (decorrente da 26/6/2012).

Cessioni di fabbricati abitativi

Situazione dal 26/06/2012

Tipo di operazione	Cedente	Regime IVA
<p align="center">Cessione fabbricati abitativi</p> <p>(comma 1 numero 8-bis, art. 10 del DPR 633/72)</p>	<p align="center">Imprese costruttrici (entro 5 anni dalla ultimazione del fabbricato)</p>	<p align="center">Imponibile 4%, 10%, 21%</p>
	<p align="center">Imprese costruttrici (oltre 5 anni dalla ultimazione del fabbricato)</p>	<p align="center">Imponibile per opzione 4%, 10%, 21%</p> <p align="center">(utilizzo del reverse charge se il cessionario è un soggetto passivo)</p>
		<p align="center">esente</p>
	<p align="center">Qualsiasi cedente</p> <p align="center">Fabbricati abitativi destinati ad “alloggi sociali”</p> <p align="center">(D.M. 22/4/2008)</p>	<p align="center">Imponibile per opzione 4%, 10%, 21%</p> <p align="center">(utilizzo del reverse charge se il cessionario è un soggetto passivo)</p>
		<p align="center">esente</p>

Situazione dal 26/06/2012

Tipo di operazione	Cedente	Regime IVA
Cessione fabbricati strumentali (comma 1 numero 8-ter, art. 10 del DPR 633/72)	Imprese costruttrici entro 5 anni dalla fine lavori	Imponibile 10%, 21%
	Imprese costruttrici oltre 5 anni dalla fine lavori	Imponibile per opzione 10%, 21% (utilizzo del reverse charge se il cessionario è un soggetto passivo)
		esente
	Altri soggetti passivi	Imponibile per opzione 10%, 21% (utilizzo del reverse charge se il cessionario è un soggetto passivo)
		esente

Iva per cassa

Il regime di Iva per cassa, introdotto dall'articolo 32-bis del Dl 83/2012, consente all'imprenditore o al lavoratore autonomo di posticipare il versamento dell'imposta sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dal momento di effettuazione dell'operazione a quello dell'incasso. Allo stesso modo, il diritto a detrarre l'Iva sui beni e sui servizi acquistati nasce al momento del pagamento dei corrispettivi ai fornitori.

In ogni modo, dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'imposta dovuta sulle cessioni va versata e quella assolta sugli acquisti può essere detratta.

Il regime in esame può essere utilizzato per le operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012.

Possono aderirvi i contribuenti che:

- operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- hanno realizzato nell'anno precedente (o, nel caso di avvio dell'attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a due milioni di euro;
- effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Compensazioni dei crediti IVA

La compensazione "orizzontale" o "esterna" con altri tributi e contributi del credito IVA annuale o trimestrale per importi superiori a 5.000 euro¹ annui può essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale ovvero dell'istanza modello TR per quella infrannuale da cui il credito emerge.

Il "tetto" di 5.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale)

Per un credito che superi i 15.000 euro i vincoli si fanno più stringenti. Infatti, i soggetti che intendono utilizzare i crediti in compensazione devono necessariamente presentare la dichiarazione IVA annuale o l'istanza modello TR e procedere con la compensazione solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito.

Il credito annuale IVA che supera i 15.000 euro obbliga i contribuenti ad un ulteriore adempimento: il visto di conformità che riguarda esclusivamente la dichiarazione annuale da cui emerge il credito².

¹ **10.000 euro** è stato il limite in vigore **fino al 31.03.2012**.

² il credito derivante dal modello TR non è mai interessato dal visto di conformità.

Rimborso del credito Iva

I contribuenti che chiudono la dichiarazione a credito possono utilizzarlo:

1. in compensazione verticale: vale dire Iva da Iva;
2. in compensazione orizzontale: andando a compensare l'Iva eccedente da dichiarazione con altre imposte e contributi;
3. a rimborso, richiedendo direttamente l'eccedenza al fisco.

Con la prima modalità di utilizzazione il credito è portato in diminuzione dell'imposta dovuta all'atto delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale dell'anno successivo. Pertanto il credito Iva del 2012 può essere utilizzato per ridurre il debito Iva del 2013.

Il contribuente può utilizzare detto credito, anche senza aspettare la dichiarazione annuale a partire dalla prima liquidazione periodica eseguita per il 2013, cioè quella relativa al mese di gennaio 2013 per i contribuenti mensili o al primo trimestre per i contribuenti trimestrali.

Nel caso di utilizzo della seconda modalità sopraelencata, il contribuente, nei limiti assoluti di 516.456 euro, può compensare l'Iva a credito con altri tributi, premi e contributi. Tale compensazione deve rispettare ulteriori limiti specifici (credito Iva annuale o trimestrale di importo superiore a 5.000 euro annui, credito Iva annuale di importo superiore a 15.000 euro annui) che impongono specifiche modalità.

Ultima modalità di utilizzo del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale è quello del rimborso.

Da quest'anno non si utilizza più il modello VR, ma la richiesta di rimborso avviene compilando il rigo VX4 ovvero il rigo corrispondente del quadro RX di Unico.

In riferimento al rigo VX4 bisogna evidenziare che sono stati introdotti ben 8 campi per indicare le diverse condizioni per le quali si richiede il rimborso.

Novità del modello dichiarativo

Nel nuovo modello di dichiarazione annuale Iva 2013 sono presenti diversi aggiornamenti rispetto a quello del 2012 in conseguenza dei numerosi interventi del Legislatore.

Nel Quadro VA della dichiarazione Iva 2013 è stato introdotto il nuovo rigo VA15 per dare evidenza alle società in perdita sistemica nel triennio 2009/2010/2011, che, dal 2012, sono considerate presuntivamente non operative.

Nel Quadro VE non è più presente un rigo per l'indicazione delle operazioni con aliquota al 20% e qualora vi fosse la necessità di indicare comunque l'imposta per fatture ad esempio differite, l'importo deve essere incluso nel rigo dedicato all'aliquota al 21% (rigo VE22) e l'1% di differenza deve essere imputato al rigo «Variazioni e arrotondamenti» (rigo VE 24).

Nel rigo VE34 (*operazioni effettuate con applicazione del reverse charge*) il campo 5 è stato ridenominato "*Cessioni di fabbricati*" (abitativi e strumentali) a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 9 del decreto-legge n. 83 del 2012.

Similmente a quanto detto per il quadro VE, anche nel Quadro VF è stato soppresso il rigo che era riservato all'indicazione delle operazioni con aliquota ordinaria al 20%.

Nel Quadro VO ("Comunicazioni delle opzioni e revoche"):

- la sezione 1 è stata implementata con l'introduzione del nuovo rigo VO15 riservato ai contribuenti che sono tenuti a comunicare l'esercizio dell'opzione per il nuovo regime dell'Iva per cassa;
- la sezione 3 include i nuovi righe VO33, VO34, VO35 destinati ai soggetti il cui regime naturale è il nuovo regime fiscale di vantaggio³. In particolare:
 - la casella 1 del rigo VO33 va barrata dai soggetti che hanno deciso di determinare l'Iva ed il reddito ordinariamente, non avvalendosi, quindi, del regime di vantaggio;
 - la casella 2 del rigo VO33 va barrata dai soggetti che rinunciano al regime di vantaggio, ma vogliono utilizzare il regime contabile semplificato (co. 3 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011)⁴;
 - Il rigo VO34 è riservato ai contribuenti usciti dal *vecchio* regime dei minimi ex art. 1, commi da 96 a 117 che, in luogo del "regime contabile agevolato" previsto dall'art. 27, comma 3, D.L. n. 98/2011, hanno adottato il regime contabile ordinario;
 - la casella 1 del rigo VO35 è riservata ai soggetti che hanno iniziato l'attività dal 2008 e in luogo del *vecchio* regime dei minimi ex art. 1, commi da 96 a 117, Legge n. 244/2007

³ Le persone fisiche che hanno intrapreso nel 2012 un'attività di impresa arte o professione o l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007 e posseggono sia i requisiti stabiliti dall'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007 che quelli previsti dall'art. 27, comma 1 e 2 del D.L. 98/2011.

⁴ Non sussiste un obbligo di tenere la contabilità e i relativi registri; tuttavia deve essere conservate la relativa documentazione circa le operazioni di acquisto e vendita effettuate nell'esercizio.

hanno applicato il regime ordinario e che dal 2012 utilizzano il “nuovo” regime dei minimi ex art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011, avendo concluso il periodo triennale di permanenza obbligatoria nel regime ordinario;

- la casella 2 del rigo VO35 va barrata dai soggetti che hanno iniziato l’attività dal 2008 e in luogo del “vecchio” regime dei minimi ex art. 1, commi da 96 a 117, Legge n. 244/2007 hanno applicato il regime ordinario e che dal 2012 vogliono adottare il “regime contabile agevolato” ex art. 27, comma 3, D.L. n. 98/2011, avendo concluso il periodo triennale di permanenza obbligatoria nel regime ordinario.