



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

IL PUNTO SULLE ULTIME NOVITA' FISCALI E APPROFONDIMENTI IN MATERIA DI IVA



Commissione Consultiva delle Imposte Indirette

*Coordinatore: Claudia Contessa Delegato del Consiglio: Paolo Vavassori
Membri: Emma Cancarini, Stefano Begni, Laura Mazzolari, Andrea Nolli, Andrea Soldera, Sara
Rebuschi, Cinzia Simioni, Annarita Zola*

COMPENSAZIONE DEI CREDITI NEL MODELLO F24 IN PRESENZA DI RUOLI DEFINITIVI

Si è parlato molto in questi ultimi mesi dell'entrata in vigore dal 01.01.2011 dell'art. 31 comma 1 del D.L. 78/2010 (manovra correttiva) con il quale sono state introdotte importanti ed ulteriori limitazioni in tema di compensazioni.

Dal 01.01.2011 non è possibile effettuare compensazioni orizzontali dei crediti tributari fino a concorrenza dell'importo dei debiti tributari iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori se superiori ad euro 1.500,00 e per i quali sia scaduto il termine di pagamento (ossia deve essere decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento).

In caso di inosservanza si applicheranno sanzioni pari al 50% degli importi iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento. La sanzione non può comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato. La sanzione non può inoltre essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa.

L'Agenzia delle Entrate con apposito comunicato stampa a gennaio aveva reso noto che fino all'emanazione del decreto ministeriale attuativo non si sarebbero applicate sanzioni per le compensazioni operate pur in presenza di debiti erariali, superiori ad euro 1.500,00, iscritti in ruoli scaduti, purché non si utilizzasse la parte di crediti destinata al pagamento delle cartelle una volta che il decreto ministeriale fosse emanato; non dovevano cioè essere intaccati i crediti destinati al pagamento dei predetti ruoli.

A partire dal 01 gennaio 2011 i contribuenti si stanno confrontando quindi con una nuova limitazione alla compensazione dei crediti erariali con modello F24.

L'operatività della disposizione in esame è circoscritta ai crediti e debiti relativi alle sole imposte erariali dirette ed indirette (IVA, IRPEF, IRES, e l'IRAP ecc.) e non riguarda le altre imposte e con esclusione quindi dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura (ICI, INPS,INAIL ecc.). Tra i debiti per imposte erariali vanno

considerati dall'art. 31 anche gli oneri accessori. Per accessori si intendono interessi e sanzioni.

Se è intervenuta l'ipotesi di sospensione della riscossione non può configurarsi un inadempimento del contribuente iscritto a ruolo. Tra le ipotesi sospensione della riscossione vale la pena di segnalare che vi è anche il caso di regolare pagamento delle rate a seguito della dilazione delle somme iscritte a ruolo ex art. 19 DPR 602/73. In questo caso di concessione della dilazione e regolare pagamento delle rate il contribuente non vi è alcuna problematica alla compensazione.

Dal 16 marzo 2011 il nuovo sistema delle compensazioni entrerà in vigore a pieno regime poiché sulla Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011 è stato pubblicato il decreto attuativo. In sostanza chi ha cartelle esattoriali scadute di importo superiore ad euro 1.500,00 ha ora la possibilità di compensare i debiti erariali esistenti presso Equitalia utilizzando parte dei crediti erariali della stessa natura. Il credito d'imposta residuo potrà essere utilizzato in F24 per compensare altri debiti anche relativi a cartelle esattoriali notificate da meno di sessanta giorni e quindi non scadute. Diventa quindi fondamentale individuare innanzitutto la natura dei crediti e dei debiti per poter utilizzare questo sistema di compensazione accertandosi anche dell'immediata utilizzabilità dei crediti (ad esempio per i crediti IVA di importo superiore ad euro 10.000,00 bisognerà presentare la dichiarazione IVA annuale e qualora l'importo a credito superi l'importo di 15.000 euro serve anche il visto di conformità). E' vietato secondo l'Agenzia delle Entrate debiti tributari di qualsiasi importo se il contribuente ha debiti erariali scaduti. **“Ruol”** è il codice tributo per pagare le somme iscritte a ruolo utilizzando anche parzialmente crediti d'imposta con il modello “F24 Accise” disponibile esclusivamente in formato elettronico sul sito dell'Agenzia delle Entrate, il suddetto codice va esposto nella sezione “Accise/monopoli e altri versamenti non ammessi in compensazione” in corrispondenza degli importi a debito versati. Nel campo Ente va indicata la lettera “R”, segue il campo provincia di competenza (Risoluzione 18/E del 21.02.2011). Per effetto dell'entrata in vigore del decreto attuativo scattano ora quindi le sanzioni come viste sopra che erano state “sospese”.

LA COMPENSAZIONE DEI DEBITI ERARIALI: LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

1. Verifica dell'esistenza di cartelle esattoriali

a) Se non ci sono iscrizioni a ruolo o se il ruolo è inferiore a 1500 € la compensazione è libera

b) Se ci sono iscrizioni a ruolo superiori a €1.500 bisogna pagare/compensare la cartella

2. Verifica dell'esistenza di crediti liberamente "compensabili"

Se ci sono crediti non immediatamente utilizzabili è necessario rimuovere i limiti che ne impediscono la disponibilità (es. presentazione dichiarazione IVA e Visto di conformità)

3. Verifica dell'importo "residuo" del credito

Poiché si è potuto utilizzare in parte il credito in attesa dell'emanazione del decreto attuativo del 10/02/2011



Compensazione dei debiti erariali

Si procede al pagamento in compensazione, parziale o totale, dei debiti iscritti a ruolo con crediti della stessa natura attraverso l'utilizzo del modello F24.

Merita infine un ultimo cenno anche un'altra norma introdotta dal DL 78/2010 che avrebbe dovuto permettere dal 2011 alle imprese di compensare i crediti non prescritti, certi liquidi ed esigibili (per somministrazioni, forniture ed appalti) vantati nei confronti di regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale con i debiti iscritti a ruolo. L'esistenza dei crediti dovrà risultare da apposita certificazione. Una volta ottenuta la certificazione essa costituirà di fatto il mezzo di pagamento nei confronti di Equitalia per il saldo totale o parziale di cartelle esattoriali. Anche per i crediti compensabili con la P.A. si è comunque ancora in attesa di un decreto

ministeriale attuativo che spieghi tutti i meccanismi e le procedure da mettere in atto per la compensazione.

Ci si auspica pertanto che nelle prossime settimane il Ministero si proponga anche di attuare anche il decreto in relazione ai crediti sorti nei confronti della PA da poter utilizzare in compensazione.

Approfondimento sull'applicabilità del pro - rata Iva nel caso di locazione / vendita di immobili in esenzione Iva

Premessa

Per rendere meno difficoltosa e più agevole la lettura dell'argomento scelto e prima di procedere ad illustrare i casi di applicazione e/o di esonero del pro rata in sede di dichiarazione annuale Iva, si rende necessario riassumere le nuove modalità impositive introdotte con il decreto Bersani (D.L. n° 223 del 4 luglio 2006 e succ. modifiche).

E' noto che il decreto Bersani ha radicalmente modificato la fiscalità indiretta (il regime di imponibilità Iva) del settore immobiliare.

Fino al 3 luglio 2006 le operazioni esenti di cui all'art. 10, n°8 e 8 bis, concernevano due casi:

- le locazioni di immobili abitativi, con esclusione delle locazioni finanziarie e di quelle effettuate da imprese costruttrici;

- le cessioni di immobili abitativi effettuate da società DIVERSE dalle costruttrici o da quelle la cui attività principale non era costituita dalla rivendita di immobili.

Il decreto Bersani ha ridisegnato l'art. 10, introducendo nuovi e modificati n°8, 8 bis e 8 ter, di nostro interesse.

L'art. 35, comma 9, del medesimo decreto ha, sostanzialmente, limitato i casi in cui è possibile effettuare cessioni immobiliari con imponibilità Iva, dettando specifici criteri di determinazione dell'imposizione indiretta.

Conseguentemente, ha allargato il campo alla rettifica della detraibilità Iva.

Sostanzialmente, dal 4 luglio 2006 l'esenzione Iva riguarda i seguenti casi:

- locazioni ANCHE finanziarie di immobili abitativi, ESCLUSE quelle di durata superiore a 4 anni effettuate entro 4 anni dalla ultimazione dei lavori da società costruttrici in edilizia convenzionata;

- locazioni ANCHE finanziarie di immobili strumentali effettuate in favore di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, sempreché non decidano di optare per l'imponibilità Iva;

Schematicamente:

Immobile	Locatore	Conduttore	Imposta di registro	Iva
Aree destinate a parcheggio di veicoli e terreni aventi natura edificatoria	Soggetto non Iva	Chiunque	2%	Non applicabile
	Soggetto Iva	Chiunque	fisso	20%
Fondi rustici	Chiunque	Chiunque	0,50%	Fuori campo
Civile abitazione: categoria da A1 ad A11, escluso A10	Chiunque	Chiunque	2	Esente art. 10, n. 8) DPR 633/72
	Impresa costruttrice / ristr. Nei 4 anni dalla fine lavori	Chiunque	fisso	10% (N. 127-duodices), Tabella A, Parte III, DPR 633/72
Fabbricato strumentale	Soggetto Iva	- Non soggetto Iva; - Soggetto con prorata $\leq 25\%$; - Soggetto con pro rata $> 25\%$ (con esercizio opzione).	1%	20%
	Soggetto Iva	Soggetto con pro rata > 25 (senza diritto d'opzione)	1%	Esente art. 10, n. 8), DPR 633/72
	Soggetto non Iva	Chiunque	1%	Fuori campo

- cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici DOPO 4 ANNI dalla costruzione o ristrutturazione;
- cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici DOPO 4 ANNI dalla costruzione o ristrutturazione, purchè tale termine sia calcolato senza tenere conto del periodo in cui l'immobile è stato locato con contratto di durata superiore a 4 ANNI e in edilizia convenzionata;

- cessioni di immobili abitativi effettuate da società NON di costruzione;
- cessioni di immobili strumentali effettuate da imprese di costruzione DOPO 4 ANNI dalla ultimazione della costruzione e ristrutturazione verso soggetti che hanno diritto a detrarre l'Iva in misura superiore al 25%, semprechè non decidano di optare per l'imponibilità Iva;
- cessioni di immobili strumentali effettuate da imprese NON di costruzione verso soggetti che hanno diritto a detrarre l'Iva in misura superiore al 25%, sempreché non decidano di optare per l'imponibilità Iva.

Schematicamente:

Immobile	Venditore	Acquirente	Imposta di registro	Iva	Ipotecaria e catastale
Fabbricati di civile abitazione	Impresa costruttrice/rist. nei 4 anni dal fine lavori (ovvero anche oltre i quattro anni se edilizia convenzionata con locazione entro i quattro anni)	Chiunque	Fissa € 168	Imponibile	Fissa € 168 + € 168
				4% prima casa	
				10% altre abitazioni	
				20% casa di lusso	
	Altro soggetto Iva	Chiunque	3% (prima casa) oppure 7%	Esente	a) Fissa € 168 prima casa b) 2% + 1% altri casi
	Soggetto non Iva	Chiunque	3% (prima casa) oppure 7%	Fuori Campo	a) Fissa € 168 prima casa b) 2% + 1% altri casi

Immobile	Venditore	Acquirente	Imposta di registro	Iva	Ipotecaria + Catastale (*)
Strumentale	Impresa costruttrice che ha ultimato la costruzione da non oltre 4 anni	Chiunque	168 euro	20%	3% + 1%
	Impresa di ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 4 anni	Chiunque		10%	
	Soggetti diversi dai precedenti (immobiliari di compravendita, di gestione, altre imprese e altri soggetti Iva, incluse le imprese costruttrici o di ristrutturazione che hanno ultimato i lavori da oltre 4 anni)	Privato (società semplici di gestione immobiliare, enti non commerciali che non effettuano l'operazione in regime d'impresa)		20%	
		Soggetti Iva con pro-rata di detraibilità fino al 25%			
Soggetti diversi (come punto precedente) che esercitano l'opzione per l'Iva	Soggetti Iva con pro-rata di detraibilità oltre il 25%		20%		

	Soggetti diversi (come punto precedente) che non esercitano l'opzione per l'Iva			Esente Art. 10, co. 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/172	
	Privato (società semplici di gestione immobiliare, enti non commerciali che non effettuino l'operazione in regime d'impresa)	Chiunque	7%	Fuori campo Art. 1, D.P.R. 633/1972	2% + 1%

(*)Le volture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di cui sono parte fondi immobiliari fruiscono delle percentuali ridotte alla metà (1,5% + 0,5%).

E' obbligo specificare, infine, che quando la normativa fa riferimento alla data di ultimazione dei lavori, sia di costruzione che di ristrutturazione, tale data debba essere individuata con riferimento al momento in cui l'immobile diventa idoneo ad espletare l'uso per il quale è stato costruito o ristrutturato, ovvero idoneo ad essere destinato al consumo. E, per analogia alla normativa prevista per l'accertamento dei requisiti "prima casa", si considera *ultimato* l'immobile per il quale sia stata presentata la *dichiarazione di fine lavori*, la quale solitamente coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 6/06/2001 n° 380 (*certificato di agibilità*).

Inoltre, si intende ultimato l'immobile sul quale *effettivamente* siano state eseguite opere di ristrutturazione, non bastando la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione degli interventi, o il rilascio del permesso a costruire o, ancora, la presentazione della denuncia di inizio attività.

Ultim'ora

- 1) Con decorrenza dall'**1.1.2011**, la L. 13.12.2010, n. 220, art. 1, co. 86 (Finanziaria 2011) che il periodo di 4 anni entro il quale le suddette **cessioni** di

fabbricati ad **uso abitativo** sono assoggettate ad Iva sia **esteso a 5 anni**, prolungando, pertanto di 1 anno, il termine entro il quale le imprese costruttrici o che hanno effettuato interventi di ristrutturazione possono cedere gli immobili costruiti o ristrutturati assoggettando l'operazione ad Iva.

Puntualizzazione di alcuni operatori in materia tributaria:

Siccome il nuovo dettato normativo ha validità dal 01/01/2011, se un immobile ha il fine lavori tra luglio 2006 e dicembre 2006 tra luglio 2010 e dicembre 2010 (trascorsi 4 anni) scatta il presupposto perché quell'immobile sia venduto in esenzione, *da lì in poi , indipendentemente da quanto vien ceduto...* sul punto è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2) Leasing e imposte indirette: per gli investimenti in immobili strumentali, la tassazione indiretta di leasing e proprietà si allineano su medesime regole. A partire dal 1° gennaio 2011:

- imposta in misura proporzionale pari al 4%, in sede di rogito notarile di acquisto dell'immobile strumentale oggetto del contratto di leasing;
- imposta in misura fissa in sede di riscatto finale.

Come anticipato le modifiche introdotte dal D.L. n. 223/2006 alla disciplina Iva delle operazioni immobiliari (locazioni, cessioni e leasing) hanno significativamente ampliato le circostanze che possono determinare, in capo alle imprese operanti in tale settore, l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione Iva ai sensi dell'art. 19 – bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

La finalità dell'art. 19-bis2 è quella di assicurare:

- la coerenza e il rispetto sanciti dall'art. 19 in materia di detraibilità dell'Iva;
- la **“chiusura del sistema”** nel caso in cui si verificano mutamenti, nel regime Iva dell'attività esercitata dal contribuente, che incidano sull'ammontare della detrazione ad esso spettante sull'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi.

L'art. 19 sancisce che la detrazione dell'Iva compete l'acquisto di quei beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (inerenza) impiegati in operazioni o attività che danno luogo ad operazioni imponibili ai fini Iva e per le quali non è prevista l'indetraibilità "oggettiva".

Quindi se le condizioni originarie in relazione alle quali è stato realizzato l'acquisto cambiano, è necessario intervenire a modificare la detrazione effettuata (19-bis2).

VARIAZIONE delle CONDIZIONI ORIGINARIE di ACQUISTO - CASI di RETTIFICA			
RETTIFICA <i>in caso di cambio di destinazione</i>	→	art. 19 bis2, c. 1 e 2	Pro "rata generale"
RETTIFICA <i>in caso di mutamento di regime</i>	→	art. 19 bis2, c. 3	Pro rata "specifico"
RETTIFICA <i>in caso di variazioni del pro-rata</i>	→	art. 19 bis2, c. 4	Pro rata "temporis"

Momento di rettifica:

- coincide con la prima utilizzazione per i beni caratterizzati da un inserimento istantaneo nel processo produttivo: servizi , beni non ammortizzabili e beni di costo unitario non superiore a Euro 516,46 o con coefficiente di ammortamento superiore al 25%, altrimenti esonerati;
- per i beni ammortizzabili coincide con la prima utilizzazione e ai fini della rettifica della detrazione va monitorato il periodo che va dalla loro entrata in funzione al quarto esercizio successivo (nono per gli immobili).

Gli immobili sono sempre considerati beni ammortizzabili.

a) Il pro rata generale

Le vendite in esenzione, se non rientrano nei casi di vendite occasionali in esenzione, fanno scattare il pro-rata.

L'Iva detratta nel periodo dovrà essere restituita in maniera proporzionale all'incidenza delle operazioni esenti sulle totali effettuate.

Esempio: se su totali € 1.000 di vendita € 80 fan riferimento ad operazioni esenti, si dovrà restituire l'8% dell'Iva detratta sugli acquisti dell'anno.

b): Il pro rata "specifico": riguarda il bene ammortizzabile venduto in esenzione

Per prima cosa i casi di esonero

Puntando alla problematica del calcolo del pro rata, bisogna iniziare con due ipotesi di esonero dalla rettifica Iva introdotte dall'art. 35, comma 9, del D.L., valide **per gli immobili abitativi**, e di seguito specificate.

1) per le imprese costruttrici o di ristrutturazione, relativamente agli immobili costruiti o ristrutturati, per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione lavori è scaduto PRIMA del 4 LUGLIO 2006.

Nella sostanza, se l'immobile è stato ultimato prima del 4 Luglio 2002 la rettifica del pro rata NON è da effettuarsi.

Di converso, deve essere rettificata l'imposta detratta per quei fabbricati abitativi che dal 4 luglio risultano ultimati da meno di quattro anni, sempre che siano ceduti dopo i 4 anni dalla loro ultimazione.

2) per le altre imprese, i fabbricati **posseduti** al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto legge.

Si specifica che *per altre imprese* si intendono quelle che hanno come oggetto principale la rivendita di immobili e già secondo la precedente normativa effettuavano cessioni di immobili abitativi Imponibili Iva.

Pertanto, le cessioni degli immobili effettuate dalle imprese che si trovano nelle condizioni appena citate **non sono assoggettate al pro rata "specifico"**, in quanto il diritto alla detrazione **risulta acquisito in base alla normativa pregressa** e, quindi, mantenuto, anche se in epoca successiva al 4 luglio 2006 i beni sono stati ceduti in esenzione.

Questo perché, il decreto legge impone l'obbligo della rettifica Iva solamente per le operazioni per le quali il regime di esenzione nasce in seguito alle modificazioni introdotte e non anche a quelle operazioni che già in base alla normativa pregressa erano da ritenersi esenti.

Per i fabbricati strumentali

le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardano **tutti i soggetti passivi IVA** se le operazioni derivanti da contratti stipulati DOPO il 4 luglio sono soggette ad Iva.

Per chiarire: i canoni di locazione di fabbricato strumentale oggetto di un contratto stipulato ante 4 luglio 2006 e valido più di 4 anni, anche se esenti Iva per scelta del locatario, non dovranno essere assoggettati al pro - rata. Diverso il caso di un contratto di locazione stipulato DOPO il 4 luglio 2006.

AL DI FUORI DELLE IPOTESI DI ESONERO SOPRA ILLUSTRATE, la rettifica della detrazione DEVE essere effettuata secondo i criteri dettati dall'art. 19 – bis 2 comma 3, DPR 633/72.

La rettifica, inoltre, DEVE essere effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui i predetti eventi si verificano.

Il periodo da tenere sotto controllo, come noto, è di 10 ANNI dalla data di acquisto o ultimazione del fabbricato (5 ANNI nel caso di altri beni ammortizzabili).

Caso 1: se durante i 10 anni successivi, l'immobile viene ceduto in esenzione, la rettifica deve essere effettuata in un'unica soluzione nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio.

Caso 2: se l'impresa di costruzione loca in esenzione Iva gli immobili destinati ad essere venduti, deve applicare la rettifica Iva per decimi annui a partire dalla data di stipula del contratto e per la durata della locazione fino al termine del decennio.

Esempio caso 1:

- fine lavori costruzione appartamento singolo 5 luglio 2002
- Iva detratta per la costruzione € 20.000
- cessione 6 luglio 2006
- rettifica dell'Iva detratta € 12.000

Esempio caso 2:

- fine lavori costruzione appartamento singolo 5 luglio 2002
- Iva detratta per la costruzione € 20.000
- locazione a decorrere dal 6 luglio 2006
- rettifica dell'Iva detratta nel 2006 pari ad € 2000 e così, se il contratto di locazione rimane in essere, fino al 2012

Nella pratica:

L'imposta da rettificare è diversamente determinata a seconda che questa derivi da un unico acquisto con Iva, per il quale è stata emessa singola fattura, ovvero dalla sommatoria delle singole imposte evidenziate nelle singole fatture ricevute in corso di costruzione/ristrutturazione, il cui risultato rappresenta il valore da rettificare nella dichiarazione annuale relativa alla cessione del bene in esenzione.

In quest'ultimo caso risulta evidente la difficoltà che risiede nella ricostruzione dell'Iva detratta, in quanto si dovranno ricercare le fatture attinenti al singolo immobile, ricevute in sede di costruzione e/o ristrutturazione.

La soluzione più logica che si può pensare consiste nell'effettuare un calcolo per millesimi riferiti ad ogni singolo immobile.

c) Pro rata temporis: quota parte dei beni strumentali

Il pro rata "temporis" prevede la rettifica di 1/5 (1/10 per gli immobili) dell'Iva detratta per l'acquisto, o l'entrata in funzione, di beni ammortizzabili, nel quinquennio (decennio se beni immobili) precedente all'anno in cui è avvenuta la modifica del pro rata generale.

N.B. Ricordo che gli immobili sono sempre considerati beni ammortizzabili, **indipendentemente da dove sono riclassificati** (rimanenze nel conto economico / cespiti stato patrimoniale)

La rettifica in esame è:

- **obbligatoria** quando la variazione della percentuale è superiore a 10 punti;
- **facoltativa**, con opzione in dichiarazione IVA (rigo VO1), quando la variazione percentuale è uguale o inferiore a dieci punti; l'opzione per tale scelta comporta l'obbligo di adottare lo stesso criterio per almeno 5 anni consecutivi.

Esempio: una società di costruzioni ha ultimato il 07/04/2002 un immobile per il quale è stato detratto il 100% dell'iva a credito e la percentuale di pro-rata del 2007 si è ridotto al 60%, la rettifica sarà pari ad un decimo del 40% (cioè 4%) dell'iva a credito relativa alla costruzione dell'immobile.

Naturalmente bisogna monitorare ogni altro bene ammortizzabile acquistato dalla società nel quinquennio precedente (decennio per i beni immobili), per cui se si è acquistato un camion nel 2005, anno in cui la % di detrazione è stata del 100%, la rettifica sarà pari ad un decimo del 40% (cioè 4%) dell'iva a credito relativa all'acquisto di tale macchinario.

Per capire meglio la problematica in oggetto si fornisce il seguente esempio:

- Una società edilizia costruisce un complesso abitativo con inizio lavori nel 2008 e fine lavori il 18.08.2009 dal quale ricava 10 fabbricati;
- totale iva pagata nel biennio per la costruzione € 200.000.
- Iva pagata per l'acquisto nel 2009 di un computer strumentale € 500.

- nei primi anni (2009-2012) vengono venduti i primi 9 fabbricati.
- nel 2014 viene venduto l'ultimo fabbricato interamente fatturato a settembre (e quindi esente) ed inoltre viene effettuata una nuova iniziativa immobiliare abitativa, ultimata ed entrata in funzione, pagando iva per € 150.000.

In questo anno, il 2014 (supponendo che tutti i fabbricati siano uguali e venduti allo stesso prezzo), scattano:

- 1) la rettifica da pro-rata generale; supponendo di aver fatturato nel 2014 solo il decimo fabbricato del primo complesso immobiliare e che quindi vi sia un pro-rata di indetraibilità del 100%, il conteggio a fine anno del pro-rata generale porterebbe a perdere (definitivamente per 1/10 e provvisoriamente per 9/10) la detrazione dell'Iva (€ 150.000) pagata per la seconda costruzione;
- 2) la rettifica per l'immobile venduto esente; se l'Iva totale per la costruzione è stata di € 200.000 per i 10 appartamenti essa sarà di € 20.00 per ogni appartamento e quindi i cinque anni mancanti ammontano ad € 10.000;
- 3) la rettifica per variazione del pro-rata per più di 10 punti percentuali con conseguente perdita di un quinto/decimo sugli altri beni strumentali/fabbricati per i quali non è ancora scaduto il periodo di tutela fiscale. Nell'esempio in oggetto viene persa un quinto dell'Iva sul computer acquistato nel 2009: $€ 500 / 5 = € 100$.

Un autorevole punto di vista

L'esempio sopra fornito mostra la natura distorta del meccanismo che può portare a perdere più Iva di quella che intende tener monitorata.

E' anche per questo che la Commissione "Iva ed altre imposte indirette" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha elaborato nel maggio 2010 uno Studio intitolato: "Cessioni di unità abitative in esenzione da IVA tra rettifica della detrazione specifica e pro-rata generale" pubblicato l'11/02/2011 come Nota Informativa n. 8 in cui sinteticamente:

- riassume le problematiche di gestione del meccanismo;
- indica i possibili effetti distorsivi che dall'applicazione dello stesso possono nascere;
- propone come prima soluzione, la mera eliminazione dell'art. 8/bis con conseguente assoggettamento ad Iva delle cessioni in questione *ma, conciliante nel non pretendere*

un'apertura così importante da parte del legislatore ad una soluzione-due molto pragmatica che consiste con la rettifica totale dell'Iva detratta in sede di acquisto/costruzione cosicché la vendita del bene monitorato sia riconducibile ad una cessione esente art. 10 27-quinquies.

Sulla soluzione prospettata, lo Studio, cita anche la posizione per nulla conciliante già espressa in merito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 112/E del 28/03/2008, rammaricandosi per il fatto che l'Agenzia non abbia affrontato la delicata tematica sottopostale da un contribuente da un punto di vista sostanziale.

Lo Studio chiude però non tacendo un possibile rischio d'incostituzionalità per irragionevolezza della norma, quando questa per l'esigenza corretta di salvaguardare le ragioni dell'Erario, monitorando l'Iva detratta sui beni ammortizzabili, penalizzi oltremodo il contribuente mettendolo nella condizione di dover restituire più Iva di quella detratta e monitorata.

DAL 1 FEBBRAIO 2011 RAVVEDERSI COSTA DI PIU'

A due anni dal provvedimento che aveva ridotto le sanzioni applicabili in caso di regolazione spontanea dei contribuenti tramite l'istituto del ravvedimento operoso la misura di tali sanzioni viene nuovamente innalzata a decorrere dal 1 febbraio 2011.

L'istituto del ravvedimento operoso, che consente al contribuente di chiudere spontaneamente le violazioni ed omissioni commesse nei confronti del fisco, si perfeziona con la rimozione della condotta che costituisce violazione, e il contemporaneo pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria prevista per la violazione commessa, e degli interessi moratori.

Tale regolarizzazione deve avvenire entro determinati limiti temporali, che variano a seconda del tipo di violazione commessa, e comunque sempre prima che vi sia contestazione della violazione da parte degli organi competenti ovvero siano iniziate ispezioni o verifiche di accertamento.

Le violazioni risultano così suddivise a norma dell'art. 13 d.lgs. 472 del 18/12/1997:

- **omesso o ritardato versamento delle imposte:** qualora il pagamento avvenga entro 30 giorni dalla scadenza del termine originario (art. 13, lettera a)
- **regolarizzazione degli adempimenti e pagamento dei tributi:** qualora la regolarizzazione avvenga entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa, ovvero entro un anno dall'omissione o errore, qualora non sia prevista dichiarazione periodica (art. 13, lettera b)
- **omessa presentazione della dichiarazione:** la dichiarazione può essere presentata tardivamente, purché entro 90 giorni dalla scadenza del termine originario. (art. 13, lettera c)

Per le violazioni commesse a partire dal 1 febbraio 2011 sono applicabili le seguenti sanzioni ridotte:

RAVVEDIMENTO OPEROSO		
TIPOLOGIA	VECCHIA MISURA	NUOVA MISURA DAL 1 FEBBRAIO 2011
Tardivi versamenti regolarizzati nei 30 giorni	1/12 del 30% (2.5%) per le violazioni commesse fino al 31/01/2011	1/10 del 30% (3%) per le violazioni commesse dal 1/02/2011
Violazioni di qualsiasi natura regolarizzate entro il termine di presentazione della dichiarazione	1/10 del minimo per le violazioni commesse fino al 31/01/2011. Per omessi versamenti 3%	1/8 del minimo per le violazioni commesse fino al 31/01/2011. Per omessi versamenti 3,75%
Tardiva presentazione della dichiarazione con un ritardo massimo di 90 giorni	1/12 del minimo per le violazioni commesse fino al 31/01/2011.	1/10 del minimo per le violazioni commesse fino al 31/01/2011.

Si ricorda che oltre all'imposta ed alle sanzioni ridotte, il contribuente deve versare gli interessi calcolati al tasso legale dal giorno in cui avrebbe dovuto essere eseguito il versamento al giorno in cui lo stesso viene effettuato. In merito si ricorda che dall'1.1.2011 la misura degli interessi legali è stata innalzata dall'1% all'1,5% annuo (D.M. 7.12.2010).

Nuovi elenchi clienti e fornitori dal 2010

Un ritorno al passato

Uno dei “*nuovi*” provvedimenti emanati dal parlamento, finalizzati al recupero d’imposta evasa è un ritorno al passato, infatti a distanza di quattro anni dall’ultimo invio dell’elenco clienti e fornitori, il decreto legge 31 maggio 2010 n. 78 ha reintrodotta l’obbligo di inviare telematicamente l’elenco delle operazioni di acquisto e di vendita.

La “novità” consiste nell’obbligo, a carico dei **contribuenti titolari di partita iva**, che effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta di comunicare, telematicamente all’Agenzia delle Entrate, le operazioni rilevanti ai fini **dell’iva di importo non inferiore a 3.000,00**.

I termini e le modalità operative della nuova disposizione sono stabilite dal provvedimento emanato dall’Agenzia delle Entrate n. 184182 emesso in data 22 dicembre 2010. Il provvedimento può essere così sintetizzato:

- Tutti i soggetti passivi ai fini iva dovranno comunicare, telematicamente, all’Agenzia delle Entrate, le operazioni rilevanti ai fini dell’iva relative a cessioni e acquisti di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali i corrispettivi risultano pari o superiori a euro 3.000,00 (al netto di iva);
- Il limite si innalza a **3.600,00 euro** (iva compresa) per le operazioni che sono effettuate con **l’emissione di scontrino o ricevuta fiscale**;
- L’elenco dovrà essere inviato entro il **30 aprile di ogni anno**;
- Nel caso in cui siano **stipulati uno o più contratti fra loro collegati**, ai fini del calcolo per il superamento del limite di 3.000,00, si considera l’ammontare

complessivo dei corrispettivi previsti dai singoli contratti e per i contratti di appalto, di fornitura e per quelli che prevedono corrispettivi periodici si considerano le operazioni svolte durante l'intero anno solare;

- **Contribuenti minimi**, l'Agenzia delle Entrate **non ha chiarito** se questa particolare tipologia di contribuenti ,che effettua operazioni superiori a 3.000,00 ovvero 3.600,00, dovrà o meno adempiere al nuovo obbligo; tali contribuenti rimangono, tuttora, in attesa di un più preciso chiarimento dall'amministrazione finanziaria.

Dati da riportare nella comunicazione

Nella comunicazione devono essere riportati i seguenti dati:

- anno di riferimento;
- partita IVA o, in mancanza, codice fiscale del cedente / prestatore, acquirente / committente;
- per i soggetti non residenti, privi di codice fiscale: cognome e nome, luogo e data di nascita, sesso e domicilio fiscale, se persone fisiche; denominazione, ragione sociale o ditta, domicilio fiscale, se soggetti diversi dalle persone fisiche;
- corrispettivi dovuti dal cessionario / committente o al cedente / prestatore, secondo quanto previsto dalle condizioni contrattuali, nonché l'IVA applicata o l'indicazione che si tratta di operazioni non imponibili o esenti.

Operazioni documentate da scontrino / ricevuta fiscale

Va evidenziato che per le operazioni documentate da scontrino / ricevuta fiscale:

- i corrispettivi vanno indicati per l'ammontare comprensivo dell'IVA;
- il committente / acquirente deve fornire al cedente / prestatore i propri dati identificativi (partita IVA o codice fiscale ovvero, se soggetto non residente, i relativi dati richiesti).

Di conseguenza i soggetti che emettono **scontrini / ricevute** fiscali di importo pari o superiore a € 3.600 (IVA compresa) **a decorrere dall'1.5.2011** devono acquisire la partita **IVA o il codice fiscale dell'acquirente**.

Sono escluse dall'obbligo della comunicazione le seguenti operazioni:

le importazioni e le esportazioni;

le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate o ricevute effettuate nei confronti dei Paesi cosiddetti black list di cui al D.M. 04.05.1999 e D.M. 21.11.2001.

le operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe Tributaria (fornitura energia elettrica, servizi di telefonia e contratti di assicurazione, art. 7 DPR 605/1973).

Normativa transitoria per l'anno 2010

Visto che il provvedimento è stato emanato il 22 dicembre 2010 sono state previste delle facilitazioni per quanto riguarda le **operazioni effettuate nell'anno 2010**. La comunicazione dovrà essere inviata telematicamente entro il 31/10/2011 e il l'importo delle operazioni da comunicare, originariamente fissato in euro 3.000,00, è stato innalzato ad euro 25.000,00. Sono escluse, in fase di prima applicazione, tutte le operazioni per **le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura effettuate fino al 30.04.2011**.

Tabella riassuntiva

DOCUMENTAZIONE OPERAZIONE	PERIODO FATTURAZIONE	IMPORTO	TERMINI DI TRASMISSIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE
FATTURA	ANNO 2010	≥ 25.000 (iva esclusa)	31.10.2011
	DALL'1.1.2011	≥ 3.000 (iva esclusa)	30.04 dell'anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione
SCONTRINO/RICEVUTA	ANNO 2010	Qualunque	Nessun obbligo
	1.1.2011-30.4.2011	Qualunque	Nessun obbligo
	DALL'1.5.2011 IN POI	≥ 3.600 (iva inclusa)	30.04 dell'anno successivo a quello di effettuazione

			dell'operazione
--	--	--	-----------------

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL LEASING IMMOBILIARE DAL 2011 ANCHE PER I CONTRATTI IN CORSO ALL'01.01.2011

Con la legge di stabilità 2011 è stata rivisitata anche l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in presenza di contratti di leasing finanziari aventi per oggetto immobili (anche da costruire o in costruzione) al fine di allineare la tassazione prevista per il leasing a quella prevista per l'acquisto immobiliare. La nuova metodologia di tassazione vedrà sostanzialmente eliminata l'imposta di registro dell'1% sui canoni e i leasing di immobili strumentali sconteranno le imposte ipotecarie e catastali in misura ordinaria del 4% all'atto dell'acquisto dell'immobile da parte della società di leasing.

A decorrere pertanto dall'01.01.2011 la legge di stabilità 2011 ha previsto che la tassazione ipotecaria e catastale degli immobili venga interamente assolta al momento dell'avvio del contratto e non in due soluzioni come avveniva fino allo scorso anno.

Nei casi in cui la società di leasing acquista un immobile al fine concederlo in locazione non è più possibile applicare le imposte ipocatastali nella misura ridotta della metà. Pertanto ed in sintesi dal 01.01.2011 le imposte ipocatastali all'acquisto da parte della società di leasing sono pari al 3% + 1% se trattasi di immobile strumentale, 2% + 1% se trattasi di immobile ad uso abitativo, la registrazione del contratto avviene soltanto in caso d'uso oppure per scelta, non vi è più l'imposta di registro sui canoni, le imposte di registro e ipocatastali al riscatto dell'immobile sono in misura fissa pari ad euro 168 x 3.

La disciplina si applica anche ai contratti in corso all'01.01.2011 e non solo a quelli stipulati dall'01.01.2011 e l'imposta sostitutiva deve essere pertanto corrisposta anche in relazione ai contratti per i quali alla data del 31.12.2010 sia stato esercitato il diritto di riscatto ma non sia ancora stato stipulato il relativo contratto di compravendita. I contratti in corso pagheranno il 2% residuo entro il 31 marzo 2011.

L'importo da versare sarà pari a quello originariamente dovuto al riscatto (2% del costo dell'immobile) dedotta l'imposta di registro dell'1% (per i soli immobili

strumentali) pagata annualmente sui canoni fino al 31.12.2010 con una riduzione del 4% del tributo moltiplicato per il numero di anni residui di durata del contratto.

L'imposta sostitutiva va versata entro il 31.03.2011 utilizzando le procedure telematiche previste dall'Agenzia delle Entrate.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è ipotizzabile che sarà effettuato dalle Società di leasing e l'imposta come sopra determinata e versata sarà quindi poi addebitata all'utilizzatore in una sola soluzione o anche aumentando l'importo finanziato ossia spalmandola sulla durata residua del contratto.

Assilea con propria circolare ha invitato le Società di leasing ad informare gli utilizzatori con apposita comunicazione e vi è da dire che in questi giorni si iniziano a vedere le prime comunicazioni che recano in dettaglio non solo la normativa ma anche il prospetto di calcolo al fine di evidenziare come viene determinata l'imposta.

Sono esclusi dall'applicazione della norma i contratti aventi ad oggetto immobili strumentali per i quali la società di leasing al 31.12.2010 non ha ancora acquisito la proprietà.

UN OCCHIO PARTICOLARE DEL FISCO SUGLI OPERATORI INTRACOMUNITARI

Con il Decreto Legge n. 78/2010 i soggetti titolari di partita iva che intendono effettuare operazioni intracomunitarie di acquisto e di cessione di beni e di prestazioni di servizi devono ottenere l'autorizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria ed essere in tale modo inseriti nell'Archivio VIES (banca dati delle partite Iva autorizzate ad operare in ambito comunitario). Tale disposizione è volta a contrastare le frodi intracomunitarie dell'Iva creando una banca dati destinata a monitorare gli operatori economici che operano in ambito UE.

In merito alla suddetta autorizzazione si evidenzia che per i soggetti che iniziano l'attività deve essere richiesta in sede di domanda di attribuzione della partita Iva mentre per i soggetti già in attività deve essere presentata a mano o tramite raccomandata un'apposita istanza ad un qualsiasi ufficio delle Agenzia delle Entrate con i seguenti distingu:

I soggetti con dichiarazione di inizio attività ai fini Iva presentata a partire dal 31/05/10 e fino al 28/02/11 che nella Dichiarazione di inizio attività non hanno manifestato la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie ovvero non hanno posto in essere nel secondo semestre 2010 operazioni intracomunitarie (e presentato i relativi Intrastat), verranno esclusi dall'Archivio *Vies*.

Costoro, se intendono porre in essere operazioni intracomunitarie, dovranno richiedere l'inclusione nell'archivio mediante la suddetta istanza.

I soggetti che hanno presentato la dichiarazione di inizio attività anteriormente al 31/05/10

Sono automaticamente ricompresi nell'Archivio *Vies*, e quindi autorizzati ad effettuare operazioni intracomunitarie, se hanno presentato negli anni 2009-2010 gli elenchi Intrastat.

Tali soggetti pertanto non devono effettuare alcuna comunicazione.

Se, invece, vogliono retrocedere da tale opzione dovranno comunicarlo, sempre con apposita istanza da presentare all'Agenzia delle Entrate.

Viceversa, saranno esclusi dall'archivio Vies a partire dal 28 febbraio 2011 (data individuata dal D.L. n. 78/2010) i soggetti che non hanno presentato elenchi riepilogativi delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi e degli acquisti intracomunitari di beni e servizi negli anni 2009-2010, o se pur avendoli presentati, non hanno adempiuto agli obblighi dichiarativi ai fini Iva per il 2009.

L'autorizzazione dell'Amministrazione Finanziaria si manifesta mediante il così detto silenzio-assenso, trascorsi trenta giorni dalla data di presentazione della dichiarazione/istanza; in tale lasso di tempo nel quale sarà verificato che i dati forniti siano completi ed estivi, non possono essere effettuate cessioni ed acquisti intracomunitari.

Per evitare un periodo di sospensione nella effettuazione di operazioni intra UE era opportuno, quindi, che la presentazione dell'istanza avvenisse non oltre il 29 gennaio 2011 in modo da ottenere l'autorizzazione tramite il silenzio-assenso per la data del 28 febbraio 2011.

L'Agenzia delle Entrate procederà periodicamente alla verifica delle posizioni registrate nell'archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie.

L'esito di tali verifiche potrà essere utilizzato per avviare un'azione di controllo ovvero per emanare un provvedimento di revoca dall'archivio con la conseguente impossibilità di porre in essere operazioni intracomunitarie.

DICHIARAZIONE IVA 2011

Come tutti gli anni, per imprese, lavoratori autonomi e operatori professionali del settore contabile e fiscale, febbraio è il mese dedicato agli adempimenti annuali relativi all'iva.

Com'è ai più noto tali adempimenti riguardano:

- la comunicazione annuale dati iva;
- la dichiarazione annuale iva.

Per quanto riguarda la comunicazione annuale dati iva la stessa deve essere trasmessa per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato, entro il 28 febbraio 2011.

Per la dichiarazione iva annuale invece il discorso è più complesso in quanto è possibile scegliere se allegarla al modello unico inviandola nel termine del 30 settembre 2011 o se inviarla in forma autonoma nel periodo compreso tra il 1 febbraio 2011 e il 30 settembre 2011. La scelta sulla modalità di invio della dichiarazione iva annuale va decisa sulla base a una serie di aspetti che vanno valutati dal contribuente e dai suoi consulenti caso per caso e che saranno di seguito evidenziati. Come vedremo in seguito la scelta sulla modalità di invio della dichiarazione iva annuale va a incidere anche sull'obbligo di invio della comunicazione.

Inizialmente si dà però conto delle principali novità introdotte quest'anno nella dichiarazione iva annuale, che risultano essere le seguenti:

- A. abolizione del modello VR che doveva essere presentato all'Agente della riscossione per la richiesta di rimborso e introduzione del quadro VR all'interno della dichiarazione;
- B. modifiche ai quadri VA, VE e VF a seguito dell'entrata in vigore delle nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi (come di seguito meglio specificato);

- C. integrazione del quadro VO con nuove caselle;
- D. possibilità di utilizzare la dichiarazione semplificata (IVA Base) anche in via autonoma (sganciata da Unico);
- E. possibilità di inviare la dichiarazione annuale iva in forma autonoma anche se la stessa presenta un saldo a debito (nel 2009 era possibile solo con saldi a credito del contribuente).

Il nuovo quadro VR è stato introdotto per consentire la richiesta di **rimborso del credito Iva**, relativo all'anno 2010, mediante la presentazione della dichiarazione annuale. In precedenza invece per ottenere il rimborso del credito iva annuale era necessario presentare fisicamente il modello VR presso l'Agente della riscossione (a Brescia l'Esatri).

Il recepimento della direttiva comunitaria n.8/2008 con il D.Lgs 11 febbraio 2010 n.18 ha sostanzialmente modificato la disciplina dell'iva relativa alle prestazioni di servizi tra soggetti residenti all'interno della comunità europea, per cui il soggetto italiano che effettua una prestazione di servizi a un committente non residente emetterà una fattura "fuori campo iva ex art.7 ter DPR 633/72".

Per adeguare la dichiarazioni iva alla nuova normativa, è stato introdotto il rigo VE39 per **l'esposizione delle sopra citate operazioni di cui all'articolo 7-ter**.

Si passa ora a esaminare tipi, modi e termini di presentazione della dichiarazione iva annuale che possono essere schematicamente così riassunti:

TIPO:

- AUTONOMA
- UNIFICATA CON IMPOSTE SUL REDDITO
- SEMPLIFICATA (DALL'ANNO 2009)

MODALITA' DI PRESENTAZIONE:

- INVIO TELEMATICO CON SERVIZIO ENTRATEL O FISCONLINE
- DIRETTA
- TERZI ABILITATI

TERMINE:

- INIZIALE: 1 FEBBRAIO 2011
- FINALE: 30 SETTEMBRE 2011

Il modello IVA BASE per l'anno d'imposta 2010 può essere utilizzato dai soggetti Iva, sia persone fisiche che soggetti diversi dalle persone fisiche, che nel corso dell'anno:

- a) hanno determinato l'imposta dovuta o l'imposta ammessa in detrazione secondo le regole generali della disciplina Iva, e non hanno applicato i criteri dettati dai regimi speciali Iva quali, ad esempio, quelli previsti dall'articolo 34 per gli agricoltori o dall'articolo 74-ter per le agenzie di viaggio;
- b) solo in via occasionale hanno effettuato cessioni di beni usati e/o operazioni per le quali è stato applicato il regime per le attività agricole connesse di cui all'articolo 34-bis;

invece, l'utilizzo di tale modello è precluso a:

- a) chi ha effettuato operazioni con l'estero (cessioni ed acquisti intracomunitari, cessioni all'esportazione ed importazioni...);
- b) chi ha effettuato acquisti ed importazioni senza applicazione dell'imposta avvalendosi del plafond;
- c) chi ha partecipato ad operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive;
- d) il non residente che ha nel territorio dello Stato una stabile organizzazione ovvero che si avvale dell'istituto della rappresentanza fiscale o dell'identificazione diretta;
- e) società di gestione del risparmio che gestisce fondi immobiliari chiusi;
- f) chi utilizza il modello F24 auto UE;
- g) il curatore fallimentare o il commissario liquidatore che sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale per conto del soggetto Iva sottoposto a procedura concorsuale;
- h) una società che abbia partecipato ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo.

La presenza del fenomeno del ricorso all'utilizzo di crediti inesistenti, soprattutto iva, per la compensazione all'interno del modello F24 con altri debiti erariali o previdenziali, con gravi danni per l'erario, ha determinato l'introduzione a partire dal 2009 di vincoli particolarmente stringenti per l'utilizzo del credito iva in compensazione da parte dei contribuenti e di sanzioni molto pesanti per le violazioni in questione.

Infatti la compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno, **per importi superiori a 10.000 euro annui**, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza di rimborso trimestrale da cui il credito emerge.

E' pertanto possibile presentare la **dichiarazione IVA annuale in forma autonoma** a partire dal 1° febbraio consentendo così di compensare il credito annuale IVA a partire dal 16 marzo successivo.

Chi presenta la dichiarazione annuale entro febbraio non sarà tenuto alla trasmissione della **comunicazione dati IVA**.

La compensazione del credito IVA annuale, **per importi superiori a 15.000 euro annui**, comporta la necessità del **visto di conformità che può essere** apposto da un professionista abilitato.

Per i contribuenti soggetti al **controllo contabile** di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, è valida anche la sottoscrizione di chi firma la relazione di revisione (presidente del collegio sindacale o revisore contabile) che garantisce la corrispondenza tra i dati delle scritture contabili e quelli riportati in dichiarazione; le **false attestazioni** sono punite con la sanzione da 258 a 2.582 euro e, se l'illecito si ripete o sia particolarmente grave, è prevista la segnalazione agli organi competenti per ulteriori provvedimenti.

Le compensazioni per importi superiori a 10.000 euro annui devono avvenire utilizzando esclusivamente i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

E' esclusa la possibilità di avvalersi della **definizione agevolata per le sanzioni** derivanti dall'utilizzo di crediti inesistenti.

Le **sanzioni**, pertanto, sono dovute nella misura minima del 100% fino a un massimo del 200% del credito inesistente utilizzato per la generalità dei casi e nella misura fissa del 200% per gli importi superiori a 50.000 euro.

Il “tetto” di 10.000 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).

Ai fini del raggiungimento dei limiti di 10mila e 15mila euro non si tiene conto delle **compensazioni interne** se la loro esposizione nel modello F24 è solo una modalità alternativa per esercitare la detrazione, evidenziabile nella dichiarazione annuale.

Per le **compensazioni trimestrali** il rispetto del tetto va verificato facendo riferimento alla somma degli importi maturati nei tre trimestri.: infatti un contribuente con credito di 5mila euro nel primo trimestre 2010 può utilizzare in compensazione questa somma senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza; se nei tre mesi seguenti matura un ulteriore credito di 8mila euro, ne può utilizzare liberamente in compensazione solo 5mila dal primo giorno successivo alla presentazione dell’istanza, mentre per gli altri 3mila dovrà aspettare il giorno sedici del mese.

Per i **crediti trimestrali** qualora l’eccedenza compensabile superi la soglia dei 15mila euro, non c’è l’obbligo del visto di conformità sull’istanza trimestrale, condizione invece indispensabile per i crediti che emergono da dichiarazioni.

La **trasmissione telematica** dei modelli F24 recanti compensazioni di crediti IVA che superano l’importo annuo di 10.000 euro, può essere effettuata non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge, indipendentemente dalla data di addebito indicata che, in ogni caso, non può essere inferiore al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione e/o dell’istanza.

Il contribuente che presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può **modificare la propria scelta mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa**, completa di visto, al più tardi entro 90 giorni

dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento).

Non sono applicate **sanzioni** al contribuente che presenti la dichiarazione correttiva entro il termine di scadenza ordinario, mentre è applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza.

Fermo restando l'obbligo di presentazione all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese di riferimento, dell'istanza (modello IVA TR) il contribuente può utilizzare in compensazione i **crediti IVA infrannuali di importo inferiore al "tetto" di 10.000 euro senza attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza**. Di contro, la condizione deve essere rispettata per compensare gli importi che superano il limite di 10.000 euro annui.

Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l'esistenza, in misura superiore al limite di 10.000 euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15.000 euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, continua ad applicarsi la **sanzione prevista nel caso di omesso versamento** (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione).

Al fine di poter apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni iva gli intermediari abilitati alle trasmissioni telematiche delle dichiarazioni fiscali devono ottenere apposita autorizzazione inviando una **comunicazione alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate** di competenza allegando:

- a) copia conforme della polizza assicurativa (art. 22 del DM 164/1999) che va obbligatoriamente stipulata a copertura del rischio;
- b) dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- c) dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti, elencati dall'articolo 8, comma 1, del decreto 164 del 1999.

Il **massimale della polizza** deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti e dei visti di conformità e, comunque, non può essere inferiore a € 1.032.913,80.

La **copertura assicurativa** non deve contenere franchigie o scoperti.

Il professionista deve essere in possesso **dell'abilitazione** alla trasmissione telematica delle dichiarazioni rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Nessun adempimento per i professionisti **già autorizzati ad apporre il visto di conformità per Unico e 730**, che potranno rilasciarlo automaticamente anche per le compensazioni IVA.

Le direzioni regionali procederanno **all'iscrizione nell'elenco dei professionisti** abilitati al rilascio del visto di conformità a partire dalla data di presentazione della comunicazione di cui sopra.

In alternativa al visto di conformità, per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori a 15mila euro, la dichiarazione deve essere sottoscritta dai soggetti che redigono la relazione di **revisione per i contribuenti** soggetti al controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile.

Se il credito d'imposta da usare in compensazione è pari o superiore al volume d'affari, i professionisti sono tenuti a **verificare integralmente** la corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili .

Ai fini del computo dell'ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell'eventuale **credito proveniente dall'eccedenza formatasi in anni precedenti** e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione.

Il controllo si limita alla verifica **dell'esposizione del credito** nella dichiarazione presentata.

Per chi non ha crediti da anni precedenti la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con **imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA** riferita al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione .

Negli **enti locali**, la sottoscrizione della dichiarazione da parte del collegio dei revisori (articolo 234 del Testo unico degli enti locali – D.Lgs. 267/200) assume la stessa valenza giuridica del visto di conformità previsto dall'articolo 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 241/1997.

Quanto sopra esposto può essere così schematizzato:

Compensazione orizzontale dei crediti IVA

COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA (annuale, infrannuale)

Importi annui fino a € 10.000,00	<p>La compensazione del credito IVA annuale, o relativo a periodi inferiori all'anno, per importi fino a € 10.000 annui può essere effettuata a partire dal 1° giorno del periodo successivo a quello cui la dichiarazione o la de-nuncia periodica si riferisce e fino alla data di presentazione della dichiarazione o denuncia successiva.</p>
Importi annui superiori a € 10.000,00	<p>La compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiori a € 10.000 annui, può essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.</p> <p>La compensazione è possibile con utilizzo esclusivo dei servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate.</p>
<p>Per la compensazione del credito annuale occorre attendere il 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale.</p> <p>Per le compensazioni infrannuali, occorre attendere il 16 del 2° mese successivo a quello di chiusura del trimestre.</p>	
Importi annui superiori a € 15.000,00	<p>Il credito IVA (essendo superiore a € 10.000,00) è compensabile dal 16 del mese successivo alla presentazione della relativa dichiarazione o istanza e solo mediante i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate.</p> <p>È richiesta l'apposizione del visto di conformità, relativamente alla dichiarazione annuale da cui emerge il credito, da parte di un soggetto abilitato; in alternativa, la dichiarazione deve essere sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale o dal rappresentante negoziale, da soggetto che esercita il controllo contabile.</p>
<p><i>Comunicazione annuale dati IVA</i></p>	
<p><i>La comunicazione annuale dati IVA deve essere inviata, dai titolari di partita IVA, entro il mese di febbraio di ciascun anno. Per l'anno 2010, la scadenza è il 28.02.2011.</i></p>	

<p>CONTENUTO</p>	<p>Il contribuente deve riportare l'indicazione complessiva delle risultanze delle liquidazioni periodiche al fine di determinare l'IVA dovuta o a credito, senza tenere conto delle eventuali operazioni di rettifica e di conguaglio (ad esempio: calcolo definitivo del pro-rata), oltre ad altri dati sintetici relativi alle operazioni effettuate nel periodo.</p> <p>La natura e gli effetti dell'adempimento non sono quelli propri della dichiarazione IVA; infatti, attraverso la comunicazione annuale dati IVA, il contribuente non procede alla definitiva autodeterminazione dell'imposta dovuta, che avverrà invece mediante la dichiarazione annuale.</p>
<p>SOGGETTI TENUTI ALLA PRESENTAZIONE</p>	<p>Sono obbligati alla presentazione della comunicazione annuale dati IVA i titolari di partita IVA tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, anche se nell'anno non hanno effettuato operazioni imponibili ovvero non siano tenuti ad effettuare le liquidazioni periodiche.</p>
<p>SOGGETTI ESCLUSI</p>	<p>Contribuenti che presentano la dichiarazione annuale IVA 2011 relativa al periodo d'imposta 2010 in forma autonoma, entro il 28.02.2010.</p> <p>Persone fisiche titolari di partita IVA che nel 2010 hanno conseguito un volume d'affari inferiore a € 25.000,00</p> <p>Contribuenti minimi.</p> <p>Soggetti non tenuti alla dichiarazione annuale IVA.</p> <p>Stato ed enti pubblici.</p> <p>Soggetti sottoposti a procedure concorsuali.</p>
<p>MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE</p>	<p>Il modello di comunicazione annuale dati IVA deve essere presentato, esclusivamente in via telematica, entro il mese di febbraio di ciascun anno.</p>
<p>La comunicazione può essere presentata:</p>	

<p>- direttamente dal contribuente;</p>	<p>I soggetti che scelgono di trasmettere direttamente la co-municazione devono obbligatoriamente avvalersi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - del servizio telematico Entratel, qualora sussista l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770), in relazione ad un numero di soggetti superiore a 20; - del servizio telematico Internet (Fisconline), qualora non siano tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta ovvero sussista l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a 20.
<p>- tramite intermediari abilitati.</p>	<p>Gli intermediari abilitati sono obbligati a trasmettere all'Agenzia, avvalendosi del servizio telematico Entratel, sia le comunicazioni da loro predisposte per conto del dichiarante, sia le comunicazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l'impegno della presentazione telematica.</p>
<p>SANZIONI</p>	<p>L'omissione della comunicazione o l'invio della stessa con dati incompleti o inesatti comporta l'applicazione della sanzione amministrativa da € 258,00 a € 2.065,00.</p>
<p>CORREZIONE DEI DATI</p>	<p>Non essendo prevista la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata, i dati definitivi saranno correttamente esposti nella dichiarazione annuale IVA.</p>

COMPENSAZIONE ORIZZONTALE DEL CREDITO IVA - esempi

credito iva 2010	limitazioni alla compensazione	presentazione . dich. Iva preventiva	Visto conformità	F24 telematico AGENZIA ENTRATE	Data possibile compensazione
€ 9.000	nessuno - < € 10000	NO	NO	Non obbligatorio	dal 01/01/2011

€ 25.000	€5000 - utilizz o 16/01/ 11	nessuno - < € 10000	NO	NO	Consigliato	dal 01/01/2011
	€4000 - utilizz o 16/02/ 11	nessuno - saldo progressivo €9000<€1000 0	NO	NO	Consigliato	dal 01/02/2011
	€5000 - utilizz o 16/03/ 11	SI - saldo progressivo € 14000>€1000 0	SI - entro il 28/02/11	NO - utilizzo < € 15000	OBBLIGATORI O	Addebito dal 16/03/11 - Trasmissione F24 dal 10° giorno successivo alla presentazione della Dich.Iva
	€1100 0 - utilizz o 16/04/ 11	SI - saldo progressivo € 25000>€1000 0	SI	SI, utilizzo > € 15000 - Se la dichiarazione non è già stata presentata con visto di conformità occorre presentare dichiarazione integrativa entro il mese precedente la compensazion e (marzo).	OBBLIGATORI O	Addebito dal 16/04/11 - Trasmissione F24 dal 10° giorno successivo alla presentazione della Dich.Iva

La legge di Stabilità 2011 ha aumentato l'importo delle sanzioni poste a carico del contribuente intenzionato ad evitare la lite fiscale o ad abbandonarla nel corso del processo. In particolare, la norma riscrive la misura delle sanzioni ridotte dovute nel caso di ravvedimento operoso. Le nuove sanzioni sono applicabili alle violazioni commesse dal 1.02.2011. L'incremento dei costi per le definizioni agevolate dovrà

considerare anche l'innalzamento del tasso dell'interesse legale, pari all'1,50% dal 1.01.2011.

Pertanto, l'omessa fatturazione di operazioni imponibili può essere corretta emettendo, ora per allora, le fatture omesse e presentando la dichiarazione di cui all'art. 2, co. 8, del DPR n. 322/98, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

Nell'ipotesi in cui non siano scaduti i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta cui si riferisce l'omessa fatturazione, l'importo delle fatture regolarizzate confluirà nella dichiarazione annuale da presentare.

La sanzione può essere definita in misura ridotta, qualora ne ricorrano le condizioni, ad 1/8 del minimo ai sensi dell'art.13, co.1, lett.b) D.Lgs. n.472/97. Qualora dall'omessa fatturazione scaturisca anche la violazione di omesso o carente versamento periodico dell'imposta, è possibile definire la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, co. D.Lgs. n.471/97, pari al 30% di ogni importo non versato.

VIOLAZIONE	TERMINE DEL RAVVEDIMENTO	SANZIONI				
		Edittale	FINO AL 31/01/2011	Sanzione RIDOTTA	DAL 1/02/2011	Sanzione RIDOTTA
Omessa fatturazione o registrazione Indebita detrazione Iva ecc.	Termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	100%	1/10	10%	1/8	12,5%

COMMISSIONE IMPOSTE INDIRECTE MARZO 2011