

La “Manovra di ferragosto 2011” e l’aumento dell’aliquota IVA ordinaria al 21%: riflessi operativi sul settore delle costruzioni

di [Massimo Pipino](#)

Pubblicato il 18 ottobre 2011

l’aumento dell’IVA ha particolari effetti sul settore delle costruzioni, data la particolare tipologia di svolgimento di tali attività: cerchiamo di valutarne l’impatto, anche a livello finanziario

Come noto l’aliquota ordinaria dell’IVA, con un discutibile atto del legislatore finalizzato al reperimento di ulteriori risorse finanziarie per il ripianamento del bilancio pubblico, è passata dal 20% al 21%. Lo ha stabilito il D.L. 138/2011 (cd. “Manovra di ferragosto 2011”), convertito, con modificazioni, dalla legge 148/2011 (pubblicata sulla G.U. n. 216 del 16 settembre 2011).

La nuova aliquota(1) è applicabile, anche con riferimento al settore edile, per le operazioni effettuate dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione della “Manovra di ferragosto 2011”.

In ogni caso è stato evitato un aumento delle attuali aliquote ridotte del 4% (aliquota che è prevista, tra l’altro, nell’ipotesi di cessione delle abitazioni cd. “prima casa”) e 10% (stabilita, ad esempio, per le prestazioni di servizi, effettate a seguito di sottoscrizione di contratto d’appalto, per la manutenzione ordinaria e straordinaria ed il recupero, ristrutturazione e restauro conservativo dei fabbricati).

A tal riguardo, si evidenzia che la permanenza di aliquote ridotte in particolari settori di attività si pone, peraltro, in linea con quanto previsto, ai fini IVA, negli altri Paesi facenti parte dell’Unione europea(2).

Tra questi, la Spagna e la Francia mantengono, ad oggi, aliquote pari, o inferiori, a quella del 4% applicabile, in Italia, per l’acquisto, tra l’altro, dell’abitazione principale.

L’aumento dell’aliquota ordinaria per il settore edile

L’aumento dell’aliquota ordinaria IVA incide anche sul settore delle costruzioni, per quanto riguarda:

- l’acquisto di materie prime e semilavorati (3). Come chiarito dalla C.M. n. 142/1994, la nozione di “materie prime e semilavorati” si ricava in modo residuale rispetto a quella relativa ai “beni finiti”, ossia ai beni “aventi caratteristiche tali da poter essere sostituiti in modo assolutamente autonomo dalla struttura della quale fanno parte e che conservano, quindi, la propria individualità” (cfr. anche C.M. 1/E/1994 e R.M. numero 39/E/1996)(4);

- immobili strumentali(5);
- abitazioni cd. “di lusso”, così come definite ai sensi del D.M. 2 agosto 1969.

L’effettuazione delle operazioni

Sotto tale profilo, per individuare le operazioni eseguite a partire dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge 148/2011, ed in riferimento alle quali l’IVA si applica con la novellata aliquota ordinaria del 21%, occorre far riferimento ai criteri generali di effettuazione delle operazioni, così come vengono stabiliti ad opera dell’articolo 6 del D.P.R. 633/1972. Deve di conseguenza essere fatto riferimento al momento:

- della consegna o spedizione, per la cessione di beni mobili;
- della stipula dell’atto di trasferimento della proprietà, per la cessione di beni immobili;
- del pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi (es. contratti di appalto e di subappalto);
- dell’emissione della fattura, se precedente ai tre suddetti presupposti.

Per quanto riguarda le operazioni eseguite con maggiore frequenza nell’ambito del settore delle costruzioni, quanto sopra accennato si traduce nell’applicazione della nuova aliquota IVA ordinaria al 21% con riferimento:

- alla consegna del bene, o, se ciò è avvenuto precedentemente, alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, per le prestazioni di fornitura con posa in opera(6);
- ai rogiti stipulati o, se precedenti, alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, per le cessioni di immobili (ivi comprese la vendita con riserva di proprietà(7) e la permuta dell’immobile con una prestazione di servizi(8));
- al rogito relativo alla prima cessione, o, se precedenti, alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, in caso di permuta di immobili;

- alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, per le locazioni di immobili;
- alla stipula del contratto di locazione, o, se precedenti, alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, per le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti(9);
- alla fine del mese successivo a quello in cui sono rese, o, se precedenti, alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, per le cessioni periodiche o continuative di beni, in esecuzione di contratti di somministrazione(10);
- al pagamento del corrispettivo, o, se precedenti, alle fatture emesse dal 17 settembre 2011, per le prestazioni di servizi.

Per quanto riguarda gli acconti già versati, in base ai citati principi generali, i pagamenti effettuati prima della data di entrata in vigore della legge 148/2011 (ossia fino al 16 settembre 2011), devono essere assoggettati all'aliquota IVA precedentemente vigente pari al 20%, mentre a valere sul saldo, versato a partire dal 17 settembre 2011, l'IVA deve essere applicata con l'aliquota del 21%.

Con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e degli istituti tassativamente individuati nell'articolo 6, comma 5, del D.L. 633/1972, per le quali, a regime, il tributo diviene esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo (si tratta della cd. "IVA ad esigibilità differita"), viene previsto che la maggiorazione dell'aliquota non sia operante, qualora, al giorno precedente la data di entrata in vigore della legge di conversione, sia stata già emessa e registrata fattura [vedi nota n. 11], ma non sia ancora stato pagato il corrispettivo.

Prima applicazione dell'aliquota IVA al 21% - Modalità operative

Con il Comunicato Stampa del 16 settembre 2011 l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover fornire le prime istruzioni operative in merito all'applicazione della nuova aliquota IVA del 21%.

In particolare, nella fase di prima applicazione, qualora ragioni di ordine tecnico impediscano un immediato aggiornamento dei programmi informatici di fatturazione, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che gli operatori economici:

- avranno facoltà di regolarizzare le fatture emesse ed i corrispettivi annotati secondo modalità non corrette effettuando la variazione in aumento (articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972);

- dovranno versare la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota nella liquidazione periodica in cui la stessa è esigibile.

Il versamento della maggiore IVA eviterà l'applicazione di sanzioni. In ogni caso, l'Agenzia delle Entrate precisa che, in materia, verranno forniti ulteriori chiarimenti.

Opzione per l'Iva ad esigibilità differita

Più in generale, si ritiene opportuno ricordare che, per le operazioni effettuate a partire dal 28 aprile 2009 (12), il citato meccanismo dell'IVA ad esigibilità differita è stato esteso, in via facoltativa, a tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da cedenti/prestatori esercenti attività commerciali, nei confronti di cessionari/committenti che agiscono, a loro volta, nell'esercizio d'impresa, arte o professione (in deroga al citato principio generale stabilito dall'articolo 6 del D.P.R. 633/1972). Di conseguenza, a seguito dell'esercizio della citata opzione, l'IVA può essere versata dai cedenti/prestatori solo al momento dell'effettiva riscossione dei corrispettivi contrattuali e, analogamente, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione unicamente dopo aver effettuato il pagamento.

Come chiarito dalla C.M. n. 20/E/2009 [vedi nota n. 12], tale facoltà viene concessa a favore dei soggetti passivi IVA che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato - o, nel caso di inizio attività, prevedano di realizzare - un volume d'affari non superiore a 200.000 euro.

L'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo che il cessionario/committente, prima del decorso di tale termine, sia stato assoggettato a procedure di tipo concorsuale o esecutivo.

Alla luce della citata modifica normativa ed in assenza dei necessari chiarimenti ministeriali, si deve ritenere che, in caso di opzione per la cosiddetta IVA per cassa, il versamento del tributo debba essere dovuto con l'aliquota al 21% per le fatture emesse ed i pagamenti effettuati a partire dal 17 settembre 2011. In ogni caso, come chiarito a suo tempo dalla C.M. n. 20/E/2009, il sistema dell'IVA per cassa incide unicamente sull'esigibilità del tributo, mentre non modifica le regole ordinarie relative al momento di effettuazione della relativa operazione (articolo 6 del D.P.R. 633/1972). In mancanza di ulteriori chiarimenti, si ritiene che tali precisazioni siano valide anche nel caso di applicazione dell'IVA per cassa, a seguito dell'aumento dell'aliquota dal 20% al 21%.

Sul piano operativo,

il cedente/prestatore deve:

- emettere fattura evidenziando che si tratta di un'operazione con IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'articolo 7 del Decreto Legge 29 novembre 2008, numero 185, convertito dalla

Legge 28 gennaio 2009, numero 2(13);

- computare l'imposta nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale), in cui è avvenuto il pagamento del corrispettivo, o nella prima liquidazione utile dopo la scadenza del termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione(14);

il cessionario/committente:

- deve numerare la fattura ricevuta, ed annotarla nel registro degli acquisti (di cui all'articolo 25 D.P.R. 633/1972);
- ha diritto alla relativa detrazione dell'imposta a partire dal momento in cui viene effettuato il pagamento del corrispettivo.

In particolare, la citata C.M. numero 20/E/2009 ha provveduto a precisare che il cessionario/committente, al fine di effettuare la detrazione, deve «dare evidenza della data del pagamento» del corrispettivo. In tal ambito, si ricorda che l'IVA per cassa, come chiarito dalla C.M. numero 20/E/2009, non si applica:

- nell'ipotesi in cui il cedente/prestatore, che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato - o, nel caso di inizio attività, prevedano di realizzare - un volume d'affari superiore a 200mila euro;
- alle operazioni eseguite nei confronti di cessionari/committenti che non agiscono nell'esercizio di attività d'impresa;
- alle operazioni di cui al citato articolo 6, comma 5, periodo 2, del D.P.R. 633/1972 (operazioni eseguite nei confronti dello Stato e degli altri Enti ivi specificati);
- alle operazioni eseguite nei confronti di cessionari o committenti che applicano la disciplina del "reverse charge" (es. subappalti di lavori edili).

Effetti finanziari dell'aumento dell'Iva dal 20% al 21%

Secondo quanto rinvenibile nella Relazione tecnica allegata al maxiemendamento governativo, che ha introdotto, nel corso dell'esame al Senato, la disposizione sull'incremento dell'IVA, viene stimato un incremento di gettito pari a circa 4,23 miliardi di euro annuali per il periodo ricompreso nel triennio 2012-2014.

Rispetto a tale previsione, tuttavia, il Servizio bilancio dello Stato della Camera ha rilevato che, al fine di determinare la variazione di gettito, la stessa ha preso in considerazione le basi imponibili relative alle singole aliquote, determinate secondo la metodologia utilizzata per il calcolo della base imponibile ai fini delle risorse proprie UE (consumi finali delle famiglie, consumi assimilati a quelli finali, acquisti con IVA indetraibile) per l'anno 2008.

A parere del citato Servizio bilancio dello Stato, la stima del Governo non tiene quindi conto di una possibile riduzione del gettito collegata ad un calo dei consumi, derivante dall'attuale fase di congiuntura economica sfavorevole. Viene inoltre rilevata la necessità che vengano chiariti:

- quali siano stati «i criteri utilizzati per la quantificazione del dato in termini di cassa nel primo anno di applicazione (2011)»;
- «la distribuzione fra contribuenti mensili e trimestrali tenuto conto che, relativamente a questi ultimi, il gettito ascrivibile al 2011 interessa le operazioni effettuate dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto legge e il 30 settembre».

NOTE

1) Cfr. il nuovo articolo 16 del D.L. 633/1972, che disciplina il tributo, modificato dall'articolo 2, comma 2-bis, del D.L. 138/2011.

2) Si allega un prospetto delle aliquote IVA applicabili in alcuni Paesi europei elaborato dalla Commissione europea, riportato sul Sole 24 Ore del 7 settembre 2011.

3) La C.M. numero 142/1994 ha fornito un elenco della materie prime e dei semilavorati, quali: i materiali e prodotti dell'industria lapidea in qualsiasi forma e grado di lavorazione; materiali inerti, quali polistirolo liquido o in granuli; leganti e loro composti; laterizi quali tegole, mattoni, tavelle, tabelloni e comignoli; manufatti e prefabbricati in gesso, cemento, laterocemento, ferrocemento, fibrocemento; materiali per pavimentazione interna o esterna e per rivestimenti, quali moquette, pavimenti in gomma, pavimenti in Pvc, piastrelle di gres, marmo, maiolica, ceramica, lastre di marmo, listoni e doghe in legno, perline, pannelli di legno per rivestimenti, linoleum, carte da parati, piastrelle da rivestimento murale in sughero, battiscopa; materiale di coibentazione, impermeabilizzanti, quali isolanti flessibili in gomma per tubi.

4) Sotto tale profilo, la C.M. numero 14/1981 ha chiarito che non si considerano beni finiti quelli

che, pur costituendo prodotti finiti per cedente, sono materie prime e semilavorati per l'acquirente, quali cemento, mattoni, calce, piastrelle, ecc.

5) L'IVA continua, invece, ad essere dovuta con l'aliquota del 10% in caso di:

- cessioni di porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa (es. uffici e negozi) effettuate dall'impresa costruttrice (n.127-undecies, Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972);
- cessioni di fabbricati, o loro porzioni, effettuate dalle imprese che hanno eseguito sugli stessi interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia o urbanistica (n.127-quinquiesdecies, Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972).

6) La posa in opera in quanto operazione accessoria, non ha un'autonoma rilevanza ai fini del tributo (articolo 12 del D.P.R. 633/1972), pertanto non incide in alcun modo sull'individuazione del momento in cui l'operazione s'intende "effettuata", che rimane la consegna o spedizione del bene.

7) Cfr. articolo 2, comma 2, numero 1, D.P.R. 633/1972.

8) Ad esempio, nell'ipotesi di permuta di un'area edificabile con un'abitazione da costruire - cfr. R.M. 460210/1989.

9) Cfr. Articolo 2, comma 2, numero 2, D.P.R. 633/1972.

10) Cfr. Articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972.

11) Ai sensi degli articoli 21-23 e 24 del D.L. 633/1972.

12) Articolo 5 del Decreto 26 marzo 2009, in attuazione dell'articolo 7 del D.L. 185/2008, convertito, con modifiche, dalla legge 2/2009.

13) Art.1, c. 3, Decreto 26 marzo 2009.

14) Art.2, c. 3, Decreto 26 marzo 2009.

15 ottobre 2011

Massimo Pipino

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l