

IL REGIME I.V.A. DEGLI ATTI IMMOBILIARI

1. GLI ATTI TRASLATIVI IMMOBILIARI ED IL REGIME IVA

Il cd. "decreto sviluppo 2012" (D.L. 22.6.2012, n. 83 pubblicato in G.U. n. 147 del 26.6.2012 convertito con modificazioni con Legge 7 agosto 2012 n. 134 pubblicata in G.U. 11.8.2012 n. 187)_ha profondamente modificato la disciplina in tema di tassazione degli atti traslativi di immobili da parte di soggetti operanti nell'ambito I.V.A.

Si rammenta, al riguardo, che la materia aveva già subito radicali innovazioni per effetto del cd. *decreto Bersani* (D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248); infatti, mentre prima dell'entrata in vigore di detto decreto la regola, ai fini dell'imponibilità dell'I.V.A., era che detti atti traslativi dovevano considerarsi sempre soggetti ad I.V.A. salvo che nei casi in cui espressamente veniva sancita l'esenzione dall'I.V.A. (e salvi sempre i casi di esclusione dall'I.V.A. come ad esempio per i terreni non suscettibili di destinazione edificatoria), con il *decreto Bersani* questa regola venne sovvertita: le cessioni di immobili dovevano considerarsi sempre esenti da I.V.A. salvo che nei casi in cui veniva espressamente sancito l'assoggettamento ad I.V.A. (e salvi sempre i casi di esclusione dall'I.V.A.); il *decreto Bersani*, inoltre, aveva fissato diversi presupposti ai fini dell'imponibilità/esenzione I.V.A. a seconda che si trattasse di

- **beni strumentali** di cui *all'art. 10 comma 1 n. 8 ter del DPR 633/1972*

- **beni diversi da quelli strumentali** di cui *all'art. 10 comma primo n. 8bis DPR 633/1972.*

In questo contesto normativo è ora intervenuto il D.L. 83/2012, il cui scopo è quello di ampliare le fattispecie di imponibilità ai fini I.V.A. e ciò mediante il ricorso alla figura (già prevista nel *decreto Bersani*) dell'opzione I.V.A.; in pratica è lasciata all'alienante (soggetto I.V.A.) la facoltà di scegliere se assoggettare il trasferimento immobiliare (in precedenza considerato esente IVA) all'imposizione I.V.A., evitando così, nel caso di mancato decorso del decennio, di dover procedere al rimborso dell'IVA a suo tempo detratta (in proporzione al tempo trascorso).

Questo pertanto è il nuovo quadro normativo, desumibile *dall'art. 2 DPR. 26.10.1972 n. 633 (legge I.V.A.), dall'art 10, c.1, n. 8bis, DPR. 633/1972 e dall'art. 10, c.1, n. 8ter, DPR. 633/1972*, nei testi introdotti dal D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248 così come modificati dall'art. 9 del D.L. 22.6.2012 n. 83 convertito con Legge 22.6.2012 n. 83 (e tenuto conto dei chiarimenti a suo tempo forniti dall'Agenzia delle Entrate con le Circolari n. 27/E del 4 agosto 2006 e n. 12/E del 1 marzo 2007):

A) SONO SOGGETTE AD I.V.A.:

le cessioni fatte da imprese ed aventi per oggetto:

- **aree edificabili** (in base allo strumento urbanistico generale ADOTTATO dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo)

- **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali (1)** che siano stati costruiti dalla impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) (2), purchè la cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) purchè la cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento

- **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali (1)** che siano stati costruiti dalla impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) (2), ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento

conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) anche se la cessione avvenga DOPO i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento purchè la ditta cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA (3)

- **fabbricati ad uso abitativo destinati ad alloggi sociali**, come definiti dal *decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella G.U. n. 146 del 24 giugno 2008*, da chiunque vengano ceduti (e quindi anche se il cedente è soggetto diverso dall'impresa costruttrice o da quella che vi ha eseguito interventi di recupero edilizio) purchè, nel relativo atto il cedente, abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA (3)

Imposte da versare per la registrazione dell'atto traslativo (4):

* imposta registro €. 200,00 (art. 40, DPR. 26.4.1986, n. 131);

* imposta di trascrizione: €. 200,00 (art. 1, tariffa allegata al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347);

* imposta catastale €. 200,00 (art. 10, c.2, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347);

NOTE

(1) Per la distinzione tra beni ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali e beni strumentali, ai fini dell'applicazione della normativa I.V.A., vedasi il successivo paragrafo 3.

(2) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 *"in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che ai fini dell'imponibilità prevista dalla norma possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori"*

(3) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 l'opzione per l'assoggettamento della cessione ad I.V.A. deve risultare da apposita dichiarazione riportata nell'atto di vendita. Altrimenti *in assenza di una espressa manifestazione di volontà di applicare l'imposta, da riportare in atto, è previsto, quale regime naturale dell'operazione, quello di esenzione dall'IVA. L'opzione per l'imponibilità, essendo vincolata all'atto di trasferimento, ha effetto per le sole cessioni contemplate nell'atto stesso.* Detta Circolare fa riferimento all'opzione prevista per i beni strumentali, in quanto all'epoca tale opzione era prevista solo per tali beni. Peraltro la formalità in essa prescritta può ritenersi applicabile, in via analogica, anche ai beni non strumentali, per i quali l'opzione è stata introdotta a decorrere dal 26 giugno 2012.

(4) Il *decreto Bersani (D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248)* ha modificato la disciplina in tema di **imposte di trascrizione e catastale**, ma limitatamente ai soli beni strumentali. Nessuna modifica invece è stata apportata per quanto riguarda l'imposta di trascrizione e catastale se oggetto di trasferimento sono i beni di cui *all'art.10, c.1, n. 8bis, DPR 633/1972, (ossia i fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali)* per i quali, pertanto, si applicano le imposte nella misura fissa di €. 50,00 cadauna (fissata nell'art.10, c. 3 dlgs 23/2011, come modificato dall'art. 26 D.L. 104/2013) se le cessioni sono esenti da I.V.A., ovvero, le imposte nella misura fissa di €. 200,00 cadauna se le cessioni sono soggette ad I.V.A., in ottemperanza al principio dell'alternatività.

NOTA BENE:

Il D.L. 83/2012 ha espressamente abrogato la previsione introdotta, a modifica dell'art. 10, c.1, n. 8bis, DPR.633/1972, *dall'art. 1 comma 330 legge 296/2006*, in base alla quale dovevano ritenersi soggette ad IVA anche le cessioni di *fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali* che fossero stati costruiti dalla impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) anche se la cessione fosse stata posta in essere DOPO i 4 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero fossero stati oggetto di restauro,

risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) ANCHE se la cessione fosse avvenuta DOPO i 4 anni dalla ultimazione dell'intervento, purchè il cedente avesse manifestato l'opzione per l'imposizione e purchè detti fabbricati fossero stati LOCATI per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata ovvero destinati ad alloggi sociali; la ragion d'essere di tale disposizione (che prevedeva la possibilità dell'opzione IVA solo per determinati fabbricati) è oggi, infatti, venuta meno, con la previsione della possibilità di esercitare tale opzione per tutte le cessioni dopo i 5 anni, da parte delle imprese costruttrici o realizzatrici di interventi di recupero edilizio, senza distinzioni di sorta. Inoltre, per i fabbricati destinati ad alloggi sociali, il D.L. 83/2012, nel testo introdotto in sede di conversione con la L. 134/2012, prevede la possibilità dell'opzione per l'imposizione IVA anche se il cedente è soggetto diverso dall'impresa costruttrice o da quella che vi ha eseguito interventi di recupero edilizio.

B) SONO, INOLTRE, SOGGETTE AD I.V.A.:

le cessioni fatte da imprese ed aventi per oggetto **fabbricati strumentali** (ossia *fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10*)(1) qualora:

- si tratti di cessioni eseguite dalle imprese costruttrici entro i 5 anni (2) dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla medesima impresa venditrice in proprio o mediante appalto) (3) o dalle imprese che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, entro i 5 anni (2) dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla medesima impresa venditrice in proprio o mediante appalto) (3)

- si tratti di cessioni eseguite dalle imprese costruttrici anche dopo i 5 anni (2) dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla medesima impresa venditrice in proprio o mediante appalto) (3) o dalle imprese che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, anche dopo i 5 anni (2) dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla medesima impresa venditrice in proprio o mediante appalto) (3), purchè il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. (4)

- si tratti di cessioni per le quali nel relativo atto il cedente, diverso dall'impresa costruttrice o dall'impresa che vi ha eseguito lavori di restauro, risanamento o ristrutturazione) (5), abbia espressamente manifestato l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. (4)

Imposte da versare per la registrazione dell'atto traslativo (6):

* imposta registro: € 200,00 (art. 40, DPR. 26.4.1986, n. 131);

* imposta di trascrizione: 3% (art. 1bis, tariffa allegata al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347);

* imposta catastale: 1% (art. 10, c.1, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347);

Nel caso parte (venditore e/o acquirente) di un atto di vendita avente per oggetto immobili strumentali sia un **fondo immobiliare chiuso** l'imposta di trascrizione si applica con l'aliquota ridotta dell'1,5% e l'imposta catastale si applica con l'aliquota ridotta dello 0,5% (art. 35, comma 10ter, D.L. 4.7.2006 n. 223, convertito con Legge 4.8.2006, n. 248, come modificato dall'art. 1, c.15, legge 13.12.2010, n. 220) (7)

NOTE

(1) Per la distinzione tra beni ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali e beni strumentali, ai fini dell'applicazione della normativa I.V.A., vedasi il successivo paragrafo 3.

(2) Il termine di 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori costruzione o di recupero edilizio è stato fissato dal D.L. 83/2012, con decorrenza 26 giugno 2012; in precedenza il termine era stato fissato in 4 anni.

(3) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 *"in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che ai fini dell'imponibilità prevista dalla norma possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori"*

(4) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 l'opzione per l'assoggettamento della cessione ad I.V.A. deve risultare da apposita dichiarazione riportata nell'atto di vendita. Altrimenti *in assenza di una espressa manifestazione di volontà di applicare l'imposta, da riportare in atto, è previsto, quale regime naturale dell'operazione, quello di esenzione dall'IVA. L'opzione per l'imponibilità, essendo vincolata all'atto di trasferimento, ha effetto per le sole cessioni contemplate nell'atto stesso.* Detta Circolare fa riferimento all'opzione prevista per i beni strumentali, in quanto all'epoca tale opzione era prevista solo per tali beni. Peraltro la formalità in essa prescritta può ritenersi applicabile in via analogica anche ai beni non strumentali, per i quali l'opzione è stata introdotta a decorrere dal 26 giugno 2012.

(5) Mentre per gli immobili ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali, il DI 83/2012 consente l'opzione per l'assoggettamento IVA solo alle imprese costruttrici o che abbiano eseguito interventi di restauro, risanamento o ristrutturazione, qualora la cessione venga posta in essere dopo i cinque anni dall'ultimazione dell'intervento edilizio, per quanto riguarda i beni strumentali, l'opzione è consentita senza limitazione di sorta, ogniqualvolta il cedente sia un soggetto I.V.A.

(6) Il *decreto Bersani (D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248)* ha pure inciso sulla disciplina in tema di **imposte di trascrizione e catastale**, distinguendo peraltro tra beni strumentali (per i quali è stato modificato il regime fiscale) e beni ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali (per i quali è rimasto immutato il precedente regime fiscale); *l'art. 35, comma 8bis, del decreto Bersani*, infatti, ha previsto, per i trasferimenti da parte di imprese aventi per oggetto *beni strumentali* (la norma in questione richiama, infatti, soltanto i beni di cui *all'art. 10, c.1, n. 8 ter, DPR 633/1972*), l'applicazione *dell'imposta catastale nella misura del 1% e dell'imposta di trascrizione nella misura del 3%*, sia che si tratti di cessioni esenti da ad I.V.A. che di cessioni invece *soggette ad I.V.A.*, con ciò **derogando al principio dell'alternatività**.

Nessuna modifica invece è stata apportata per quanto riguarda l'imposta di trascrizione e catastale se oggetto di trasferimento sono i beni di cui *all'art. 10, c.1, n. 8bis, DPR 633/1972*, (ossia *i fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali*) per i quali, pertanto, si applicano le imposte nella misura fissa di €. 50,00 cadauna (fissata nell'art.10, c. 3 dlgs 23/2011, come modificato dall'art. 26 D.L. 104/2013) se le cessioni sono esenti da I.V.A., ovvero, le imposte nella misura fissa di €. 200,00 cadauna se le cessioni sono soggette ad I.V.A., in ottemperanza al principio dell'alternatività.

(7) Originariamente la riduzione a metà delle imposte di trascrizione e catastale era prevista anche per le imprese di locazione finanziaria, le banche e gli intermediari finanziari, limitatamente per queste ultime all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria. Con la modifica apportata all'art. 35, c.10ter, del *cd. decreto Bersani (D.L. 223/2006 convertito con legge 248/2010) dall'art. 1, c.15, legge 13.12.2010, n. 220*, ferma restando la previsione che per i trasferimenti di immobili strumentali, ancorchè assoggettati ad I.V.A., siano dovute le imposte di trascrizione e catastale rispettivamente nella misura del 3% e dell'1% , si è stabilito che a decorrere dal 1 gennaio 2011:

i) la riduzione a metà delle imposte suddette sia limitata ai soli atti in cui sia parte un *fondo immobiliare chiuso*;

ii) per le *operazioni di leasing*, invece, le imposte debbano essere pagate per l'intero da subito, con la conseguenza che:

- in occasione dell'atto di acquisto dell'immobile strumentale da parte della società di leasing dovranno essere corrisposte l'imposta di trascrizione nella misura del 3% e l'imposta catastale nella misura dell'1%
- in occasione dell'atto di riscatto da parte dell'utilizzatore o di cessione di immobile strumentale riveniente da contratto di leasing risolto per inadempienza dell'utilizzatore, dovranno essere corrisposte l'imposta di trascrizione e l'imposta catastale in misura fissa

NOTA BENE

Il D.L. 83/2012 non ha più confermato la precedente disposizione che prevedeva la assoggettabilità ad I.V.A., delle cessioni da parte di imprese di BENI STRUMENTALI a favore:

- di soggetti passivi I.V.A con diritto alla detrazione I.V.A. in percentuale pari o inferiore al 25% (banche, assicurazioni ecc.)
- di "privati" ossia di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professione privi quindi del diritto alla detrazione dell'I.V.A..

Con decorrenza dal 26 giugno 2012, le cessioni di BENI STRUMENTALI anche nei confronti di questi soggetti, cessioni che prima erano sempre ed in ogni caso soggette ad I.V.A., potrebbero uscire dall'ambito I.V.A.; per rendere queste cessioni ESENTI da I.V.A. è necessario, peraltro, che si tratti di beni ceduti oltre i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dei lavori di restauro, risanamento e ristrutturazione, ovvero anche prima del decorso dei 5 anni se cedente non è l'impresa costruttrice o quella che ha eseguito gli interventi di recupero, e che il cedente NON eserciti l'opzione per l'assoggettamento ad I.V.A.

C) SONO ESENTI I.V.A.:

ai sensi dell'art. 10, c.1, n. 8bis, D.P.R. 633/1972 e dell'art. 10, c.1, n. 8ter, D.P.R. 633/1972, nei testi, da ultimo modificati dal D.L. 83/2012, **tutte le altre cessioni** (non rientranti nelle fattispecie di cui ai precedenti punti A e B.

Ad esempio sono cessioni **esenti I.V.A.:**

i) le cessioni aventi per oggetto **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali (1)** poste in essere da imprese diverse da quelle costruttrici o da quelle che vi abbiano effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione;

ii) le cessioni aventi per oggetto **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali (1)** poste in essere dalle imprese costruttrici o da quelle che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dell'intervento di recupero, se ed in quanto l'impresa cedente non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione I.V.A.;

iii) le cessioni aventi per oggetto **fabbricati ad uso abitativo destinati ad alloggi sociali**, come definiti dal decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella G.U. n. 146 del 24 giugno 2008, , se ed in quanto l'impresa cedente (non necessariamente coincidente con l'impresa costruttrice o con quella che vi ha eseguito interventi di recupero edilizio), non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione I.V.A.;

iv) le cessioni di **fabbricati strumentali (1)** (a favore anche di soggetti con diritto alla detrazione IVA pari o inferiore al 25% e/o di privati) per le quali l'impresa cedente, nell'atto di cessione non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione I.V.A. qualora:

- si tratti di cessioni poste in essere da imprese diverse da quelle costruttrici o da quelle che vi abbiano effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione (ed in questo caso a prescindere dal tempo decorso dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione e/o recupero);

- si tratti di cessioni poste in essere dalle imprese costruttrici o da quelle che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione e/o di recupero;

Imposte da versare per la registrazione dell'atto traslativo (ex art. 1 tariffa TUR e art. 10 d.lgs 23/2001 e s.m.i.):

EDIFICI AD USO ABITATIVO (prima casa):

*imposta registro: 2% **(2)**;

*imposta di trascrizione: €. 50,00;

*imposta catastale €. 50,00;

EDIFICI AD USO ABITATIVO (no prima casa):

*imposta registro: 9% **(2)**;

*imposta di trascrizione: €. 50,00;

*imposta catastale: €. 50,00;

IMMOBILI STRUMENTALI:

*imposta registro €. 200,00 **(2) (3)**;

*imposta di trascrizione: 3% **(4)**;

*imposta catastale: 1% **(4)**

Nel caso parte (venditore e/o acquirente) di un atto di vendita avente per oggetto immobili strumentali sia un **fondo immobiliare chiuso** l'imposta di trascrizione si applica con l'aliquota ridotta dell'1,5% e l'imposta catastale si applica con l'aliquota ridotta dello 0,5% (*art. 35, comma 10ter, D.L. 4.7.2006 n. 223, convertito con Legge 4.8.2006, n. 248, come modificato dall'art. 1, c.15, legge 13.12.2010, n. 220*) **(5)**

Note

(1) Per la distinzione tra beni ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali e beni strumentali, ai fini dell'applicazione della normativa I.V.A., vedasi il successivo paragrafo 3.

(2) Diversa è la disciplina, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, nel caso di operazioni esenti I.V.A. a seconda che l'atto traslativo abbia per oggetto immobili ad uso abitativo (o comunque non strumentali), soggetti ad imposta di registro in **misura proporzionale**, ovvero immobili strumentali, soggetti ad imposta di registro in **misura fissa**. Infatti, solo per gli immobili ad uso abitativo (o comunque non strumentali) il *decreto Bersani (D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248)* ha previsto una deroga al principio di alternatività fissato dall'art. 40 DPR. 26.4.1986, n. 131 (l'art. 40 suddetto, infatti, esclude debbano considerarsi soggette ad I.V.A., ai fini dell'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa, le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, n. 8bis, della legge I.V.A.; la stessa esclusione, invece, non è prevista per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, n. 8ter, della legge I.V.A.)

(3) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 per le cessioni di immobili strumentali "*l'imposta di registro è applicabile in modo uniforme, nella misura fissa di euro 168 (ora euro 200), sia per le cessioni assoggettate ad IVA che per quelle esenti dall'imposta. In attuazione del principio di alternatività IVA/Registro, previsto dall'art. 40 del dpr 131 del 1986, considerato che in entrambe le ipotesi si tratta di operazioni che rientrano nell'ambito applicativo dell'I.V.A.*"

(4) Il *decreto Bersani (D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248)* ha pure inciso sulla disciplina in tema di **imposte di trascrizione e catastale**, distinguendo peraltro tra beni strumentali (per i quali è stato modificato il regime fiscale) e beni ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali (per i quali è rimasto immutato il precedente regime fiscale); *l'art. 35, comma 8bis, del decreto Bersani*, infatti, ha previsto, per i trasferimenti da parte di imprese aventi per oggetto *beni strumentali* (la norma in questione richiama, infatti, soltanto i beni di cui *all'art. 10, c.1, n. 8 ter, DPR 633/1972*), l'applicazione dell'imposta catastale nella misura dell'1% e dell'imposta di trascrizione nella misura del 3%, sia che si tratti

di cessioni esenti da ad I.V.A. che di cessioni invece *soggette ad I.V.A.*, con ciò **derogando al principio dell'alternatività**.

(5) Originariamente la riduzione a metà delle imposte di trascrizione e catastale era prevista anche per le imprese di locazione finanziaria, le banche e gli intermediari finanziari. Con la modifica apportata all'art. 35, c.10ter, del *cd. decreto Bersani (D.L. 223/2006 convertito con legge 248/2010) dall'art. 1, c.15, legge 13.12.2010, n. 220*, si è stabilito che a decorrere dal 1 gennaio 2011 la riduzione a metà delle imposte suddette fosse limitata ai soli atti in cui sia parte un *fondo immobiliare chiuso*.

2. LE LOCAZIONI DI IMMOBILI ED IL REGIME IVA

Il *cd. "decreto sviluppo 2012" (D.L. 22.6.2012, n. 83)* ha profondamente modificato anche la disciplina in tema di tassazione degli atti di locazione ed affitto (e relative cessioni, risoluzioni e proroghe) di immobili da parte di soggetti operanti nell'ambito I.V.A.

Questo è il nuovo quadro normativo, desumibile **dall'art. 2 DPR. 26.10.1972 n. 633** (*legge I.V.A.*) e **dall'art 10, c.1, n. 8, DPR. 633/1972**, nei testi introdotti dal *D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con legge 4.8.2006 n. 248* così come modificato dall'art. 9 del *D.L. 22.6.2012 n. 83*:

A) SONO SOGGETTI AD I.V.A.:

i contratti di locazione ed affitto fatti da imprese ed aventi per oggetto:

- **aree edificabili** (in base allo strumento urbanistico generale ADOTTATO dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo)
- **aree destinate a parcheggio di veicoli** (anche se gli strumenti urbanistici ne escludono la destinazione edificatoria)
- **fabbricati ad uso abitativo** che siano stati costruiti dalla impresa locatrice (in proprio o tramite appalto) ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa locatrice (in proprio o tramite appalto) purchè la ditta locatrice suddetta abbia espressamente manifestato nel contratto l'opzione per l'imposizione IVA (*in questo caso l'IVA si applica con l'aliquota del 10% per effetto della modifica apportata al n. 127-duodevices della tabella A, parte terza, allegata al DPR. 633/1972 dall'art. 9, ultimo comma, del D.L. 83/2012*);
- **fabbricati ad uso abitativo** destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, purchè il locatore abbia espressamente manifestato nel contratto l'opzione per l'imposizione IVA (*in questo caso l'IVA si applica con l'aliquota del 10% per effetto della modifica apportata al n. 127-duodevices della tabella A, parte terza, allegata al DPR. 633/1972 dall'art. 9, ultimo comma, del D.L. 83/2012*);
- **fabbricati strumentali**, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, purchè il locatore (*anche se soggetto che non ha eseguito la costruzione o interventi di recupero edilizio*) abbia espressamente manifestato nel contratto l'opzione per l'imposizione IVA

Imposte da versare per la registrazione dell'atto di affitto e/o locazione:

- * imposta registro per le aree ed i fabbricati ad uso abitativo: misura fissa (*art. 40, DPR. 26.4.1986, n. 131*);
- * imposta registro per i fabbricati strumentali: 1% (*art. 5, lett. a-bis, tariffa parte prima, DPR. 26.4.1986, n. 131*);

B) SONO ESENTI DA I.V.A.:

i contratti di locazione ed affitto fatti da imprese ed aventi per oggetto:

- **terreni ed aziende agricole**

- **aree** per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria (*escluse quelle destinate a parcheggio di veicoli*)

- **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi dai beni strumentali** che NON siano stati costruiti dalla impresa locatrice ovvero NON siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa locatrice

- **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi dai beni strumentali** che siano stati costruiti dalla impresa locatrice (in proprio o tramite appalto) ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa locatrice (in proprio o tramite appalto) se la ditta locatrice suddetta NON abbia espressamente manifestato, nel contratto, l'opzione per l'imposizione IVA

- **fabbricati ad uso abitativo** destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, se il locatore NON abbia espressamente manifestato, nel contratto, l'opzione per l'imposizione IVA

- **fabbricati strumentali**, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, se il locatore NON abbia espressamente manifestato, nel contratto, l'opzione per l'imposizione IVA

Imposte da versare per la registrazione dell'atto di affitto e/o locazione:

* imposta registro per fondi rustici: 0,50% (*art. 5, lett. a, tariffa parte prima, DPR. 26.4.1986, n. 131 ed art. 40, c. 1, DPR. 26.4.1986, n. 131, per la deroga al principio di alternatività con l'IVA prevista per le operazioni di cui all'art. 10, c.1, nn. 8 e 8bis, legge IVA*);

* imposta registro per fabbricati ad uso abitativo: 2% (*art. 5, lett. b, tariffa parte prima, DPR. 26.4.1986, n. 131 ed art. 40, c. 1, DPR. 26.4.1986, n. 131, per la deroga al principio di alternatività con l'IVA prevista per le operazioni di cui all'art. 10, c.1, nn. 8 e 8bis, legge IVA*);

* imposta registro per i fabbricati strumentali: 1% (*art. 5, lett. a-bis, tariffa parte prima, DPR. 26.4.1986, n. 131*)

Nota: le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche **all'affitto di aziende** il cui valore sia costituito, per oltre il 50%, dal valore normale di fabbricati (*art. 35, c. 10 quater, D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248*).

3. I BENI STRUMENTALI

Come già ricordato **diversa è la disciplina** applicabile agli immobili strumentali di cui *all'8ter* (*art. 10, c.1., n.8ter, DPR. 633/1872*) rispetto a quella applicabile agli immobili ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali e di cui *all'8bis* (*art. 10, c.1., n.8bis, DPR. 633/1872*) e ciò:

- sia per quanto riguarda *presupposti per l'applicazione dell'I.V.A.*
- sia per quanto riguarda *le imposte di trascrizione e catastale.*

Ma quando un bene può considerarsi **strumentale** tale da rientrare nell'ambito applicativo *dell'8ter*?

Secondo le definizioni correnti, si considerano strumentali quei beni che vengono utilizzati o che sono utilizzabili per l'esercizio di un'attività di impresa. In particolare si distingue tra:

- **beni strumentali per destinazione** (ossia i beni che sono effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'impresa)

- **beni strumentali "per natura"** (ossia i beni aventi finalità produttive e che non possono essere destinati a diverse utilizzazione senza radicali trasformazioni, beni considerati strumentali a prescindere dalla loro effettiva utilizzazione per l'esercizio delle attività di impresa)

La Circolare dell'AGENZIA DELLE ENTRATE n. 27/E del 4 agosto 2006 (emanata a commento del *decreto Bersani - D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248*), al riguardo, così stabilisce: "*Per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, adottando il medesimo criterio di tipo oggettivo elaborato in relazione alla pregressa normativa che esentava dall'IVA i soli immobili abitativi. Tale omogeneità interpretativa si rende necessaria tenuto conto che le nuove disposizioni (n. 8) e 8-ter) mutuano dalla previgente formulazione dell'art. 10 n. 8) la definizione degli immobili diversi da quelli a destinazione abitativa, individuandoli nei "fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni".*

Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

Il criterio suggerito da detta Circolare, peraltro, non appare del tutto corretto, in quanto la classificazione catastale non è sempre indice di "strumentalità" del bene secondo le definizioni sopra riportate (si pensi ad un garage classificato nella categoria C/6 o ad un magazzino classificato nella categoria C/2)

Anche il richiamo alla precedente normativa non convince:
 - prima dell'entrata in vigore del *decreto Bersani (art. 10 n. 8bis)* l'esenzione era prevista esclusivamente per "*gli immobili a destinazione abitativa*": e quindi era logico riferirsi agli immobili catastalmente classificati o classificabili nella categoria A (escluso A/10) posto che nelle altre categorie non trovano posto i fabbricati ad uso "abitativo".
 - attualmente l'*8bis* non fa più riferimento, come prima, ai soli "*immobili a destinazione abitativa*" ma fa riferimento ai "*fabbricati diversi da quelli dell'8ter*" (ossia ai fabbricati strumentali): se il legislatore ha modificato la terminologia è perché, evidentemente, nel *nuovo 8bis* ha voluto ricomprendere una categoria di immobili più ampia rispetto al passato: ossia tutti gli immobili che non possano definirsi strumentali e pertanto non solo gli "*immobili a destinazione abitativa*"
- Pertanto se si considera che:
- l'*8ter* si riferisce specificatamente ai *beni strumentali (siano essi strumentali "per natura" o strumentali "per destinazione")* e non a tutti i beni classificati o classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D, E e A/10;
 - che l'*8ter*, in particolare, non si riferisce, in via residuale e per esclusione, a tutti i "*fabbricati diversi da quelli abitativi*" (ciò che la Circolare dell'Agenzia delle Entrate invece finisce col dire) ma si riferisce espressamente ed in positivo "*ai fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*";
 - che la "*strumentalità*" è pertanto un requisito la cui sussistenza condiziona l'applicabilità dell'*8ter* e non è detto che lo stesso ricorra sempre in presenza di fabbricati diversi da quelli classificati o classificabili nella categoria A (escluso l'A/10);
 - che certamente vi sono categorie catastali che identificano dei *beni strumentali per natura* (si pensi alle categorie D/1, D/2, ecc.) ma per determinate categorie (ad esempio **C/2 o C/6** come già ricordato) la strumentalità va verificata nel caso concreto, non costituendo una caratteristica implicita del bene.
 - che la norma di carattere "residuale" non è l'*8ter* bensì l'*8bis*
- da tutto ciò ne consegue che:
- a) rientrano **nell'ambito di applicazione dell'8ter** (ai fini dei presupposti per l'assoggettamento all' I.V.A. e delle imposte di trascrizione e catastale) i fabbricati che:



- possano essere considerati *strumentali per destinazione* (in quanto effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'attività di impresa della parte venditrice) o *per natura* (in quanto utilizzabili per l'attività di impresa a prescindere dalla loro effettiva destinazione)
 - che siano classificati o classificabili nelle categorie catastali B, C, D ed E o A/10
- b) rientrano **nell'ambito di applicazione dell'8bis** (ai fini dei presupposti per l'assoggettamento all' I.V.A. e delle imposte di trascrizione e catastale):
- i fabbricati abitativi che siano classificati o classificabili nelle categorie catastali "A" (escluso l'A/10)
 - i fabbricati che non possano essere considerati *strumentali nè per destinazione* (in quanto non destinati all'esercizio dell'attività di impresa della parte venditrice) *nè per natura* (in quanto utilizzabili anche per destinazioni diverse dall'attività di impresa) *benchè classificati o classificabili in categorie catastali diverse dalla "A"* (escluso l'A/10)

E che vi siano immobili non classificati in categoria catastale "A" ma considerati diversi dai *beni "strumentali"* (destinati ad attività produttive) è confermato dalla normativa in tema di agevolazione prima casa, ove sono ammesse al trattamento fiscale agevolato anche le pertinenze classificate in categoria C/6 e C/2 ed anche se trasferite con atto autonomo. Ad accogliere la tesi della Circolare 27/E bisognerebbe ora escludere dalle agevolazioni tali beni (come si potrebbero concepire delle agevolazioni per l'acquisto di abitazione per dei beni strumentali???) beni da assoggettare invece alla disciplina dell'8ter in contrasto con precise e specifiche disposizioni di legge.

A tal fine non può non riconoscersi un certo "peso" al titolo edilizio.

Si pensi ad un'unità categoria C/6 (non utilizzata dalla parte venditrice per l'esercizio della propria attività di impresa)

Se la stessa fa parte di un fabbricato assentito con titolo edilizio che prevede *una destinazione "industriale"* detta unità dovrà considerarsi "*strumentale per natura*" e quindi assoggettata alla disciplina di cui all'8ter.

Se la stessa, invece, fa parte di un fabbricato assentito con titolo edilizio che prevede *la destinazione "residenziale"* deve escludersi la strumentalità per natura e quindi l'assoggettamento alla disciplina di cui all'8ter.

Detta conclusione ha trovato, in un secondo momento, autorevole conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale, con la **Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007** ha, per gli immobili classificati nelle categorie C/2 e C/6, meglio chiarito la propria posizione, modificando la tesi, rigidamente incardinata sulla distinzione collegata alla sola classificazione catastale, in precedenza manifestata nella Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006 sopra richiamata. Con la circolare del 2007, l'Agenzia delle Entrate, preso atto della differente disciplina applicabile agli immobili a destinazione abitativa rispetto a quella applicabile agli immobili strumentali, afferma che:

"occorre riservare particolare attenzione al trattamento applicabile alle cessioni di unità immobiliari che, ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), sono destinate al servizio di abitazioni, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile. Si deve ritenere, in proposito che la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. Naturalmente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale, che ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale), è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione. La sussistenza di tale nesso, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, consente di estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto

di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati. Tale qualificazione tipologica, tuttavia non comporta che venga meno la autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro quattro anni dalla ultimazione). Ad esempio, il trattamento applicabile alla cessione di un box destinato a pertinenza di un immobile abitativo è determinato in base alla disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A (esclusa A10), ma l'operazione risulterà in concreto rientrate nel regime di esenzione IVA, con applicazione dell'imposta di registro delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale (rispettivamente del sette per cento e del tre per cento, in assenza di agevolazioni prima casa), solo se la cessione del box è posta in essere oltre [cinque] anni dalla ultimazione della costruzione [se ed in quanto l'impresa cedente non manifesti l'opzione per l'imposizione IVA]. Ciò a prescindere dalla circostanza che anche il bene principale sia stato ceduto in regime di esenzione, potendo verificarsi, invece, che l'abitazione, [...] sia stata assoggettata ad IVA con applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa."

4. CESSIONE "AL GREZZO"

Si ritiene che il fabbricato in corso di costruzione debba rimanere soggetto ad IVA. E ciò sulla base delle seguenti considerazioni:

In base alla vigente normativa

- l'area edificabile è sempre soggetta ad IVA
- il fabbricato rimane obbligatoriamente soggetto ad IVA sino a che siano decorsi cinque anni dalla ultimazione dei lavori (dopo i 5 anni diventa infatti esente, salvo che il cedente non opti per l'imposizione IVA).

Questi dovrebbero essere il momento iniziale ed il momento finale del "regime" IVA, senza che nel frattempo si possa ragionevolmente pensare a dei mutamenti di regime (con esenzione da IVA).

Pertanto fino a che l'area rimane ineditata e sino a che non siano trascorsi 5 anni dalla ultimazione dei lavori di costruzione dovrebbe applicarsi sempre la medesima disciplina fiscale (assoggettamento ad IVA). Sarebbe strano, infatti, che se oggetto di cessione sia un'area edificabile "inedificata" si applica l'I.V.A., mentre se su tale area sono iniziati dei lavori di costruzione, si possa avere un'esenzione da IVA (anche se, per avventura, siano decorsi più di 5 anni dalla sospensione dei lavori di costruzione).

Tale soluzione ha trovato l'autorevole conferma dell'Agenzia delle Entrate, la quale, con la Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007 ha stabilito che "la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA. Nell'eventualità che la cessione abbia ad oggetto un fabbricato "non ultimato" per il quale sussistano i requisiti "prima casa" resta ferma l'applicazione dell'aliquota ridotta di cui al n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972."

Con la medesima Circolare l'Agenzia delle Entrate si è inoltre preoccupata di individuare anche il momento nel quale un fabbricato può ritenersi ultimato.

Tale momento va individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto si deve considerare ultimato l'immobile:

- per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380.

- che sia stato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata.

Con riferimento ai fabbricati **in corso di ristrutturazione** si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perchè il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione.

Ovviamente la cessione di **bene strumentale "al grezzo"**, non rientrando nell'ambito della disciplina dettata dall'8ter (dovendosi considerare operazione soggetta ad IVA in base all'art. 2 della legge IVA) è soggetta alle **imposte di trascrizione e catastale in misura fissa** (e non alle imposte di trascrizione e catastale in misura proporzionale, come previsto per le fattispecie di cui all'8ter). Tale conclusione è stata ribadita anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 12/E del 12 marzo 2010, ove si afferma che:

"Con la circolare n. 12/E del 1 marzo 2007 è stato precisato che la cessione di un fabbricato, effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, è esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, in quanto trattasi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria del 20% (oggi 21%). Nel caso in esame, pertanto, trattandosi di cessione di immobili strumentali in corso di costruzione - operazione esclusa dall'ambito applicativo dell'articolo 10 nn. 8-bis e 8-ter citati - non si applicano, rispettivamente, l'articolo 1-bis della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990 (imposta ipotecaria proporzionale del 3%) e l'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto (imposta catastale proporzionale dell'1%), in quanto le disposizioni citate si applicano agli atti che comportano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali ai sensi dell'articolo 10 comma 1, n. 8-ter), del decreto IVA, da cui, come sopra ribadito, sono esclusi i fabbricati non ultimati. Conseguentemente, risulta pienamente operante, nella fattispecie rappresentata, il principio di alternatività tra IVA e imposte di registro, ipotecaria e catastale, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa. Nello specifico, per quanto concerne l'imposta ipotecaria, si rientra nell'ambito applicativo della nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990, laddove viene stabilito che "L'imposta si applica nella misura fissa di euro 168,00 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, nonché per quelli di cui all'articolo 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della Tariffa, parte prima" allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131. Per quanto concerne l'imposta catastale, invece, l'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 168,00, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. n. 347 del 1990 [...]"

5. RETTIFICA DELLA DETRAZIONE I.V.A.

L'art. 19 del DPR. 633/1972 stabilisce che per "la determinazione dell'imposta dovuta [...] è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione" ma che peraltro "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta, salvo il disposto dell'art. 19bis2." A sua volta l'art. 19bis2 stabilisce che la detrazione dell'imposta relativa a fabbricati o porzioni di fabbricati è rettificata in diminuzione qualora detti beni, entro dieci anni decorrenti dal loro acquisto o dalla loro ultimazione, siano utilizzati in operazioni che diano luogo a detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata o addirittura che non diano diritto ad alcuna detrazione (come nel caso di operazioni esenti o comunque non soggette ad I.V.A.)



Per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime.

L'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri simili, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta.

L'articolo 35, c.9, del decreto Bersani (D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248) aveva limitato, in sede di prima applicazione delle nuove regole di tassazione degli immobili, l'obbligo di rettificare la detrazione operata in base al previgente regime IVA, che prevedeva l'assoggettamento ad I.V.A. per molte delle cessioni e delle locazioni di fabbricati divenute, invece, esenti, successivamente all'entrata in vigore del decreto Bersani. A tal fine, erano stati dettati criteri differenti a seconda che l'immobile trasferito fosse un fabbricato strumentale o fosse un fabbricato abitativo e, in quest'ultima ipotesi, inoltre, a seconda che il soggetto che effettuava l'operazione fosse o meno impresa costruttrice o di ristrutturazione.

Per gli immobili abitativi le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardavano:

a) per le imprese costruttrici o di ristrutturazione, gli immobili costruiti o ristrutturati per i quali il termine di 4 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione fosse scaduto entro il 4 luglio 2006. Doveva, pertanto, essere rettificata l'imposta detratta per i fabbricati abitativi che al 4 luglio 2006 risultavano costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, sempre che la cessione fosse intervenuta dopo il decorso del termine di quattro anni (poi rettificato in cinque anni);

b) per le altre imprese, i fabbricati posseduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto Bersani. Per i fabbricati strumentali le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardavano tutti i soggetti passivi IVA, se le operazioni derivanti da contratti stipulati dopo l'entrata in vigore decreto Bersani non fossero state assoggettate ad IVA. In sostanza, per gli immobili strumentali, la relativa rettifica della detrazione doveva essere operata solo se nei contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della nuova normativa non fosse stata esercitata l'opzione per l'assoggettamento ad IVA.

Circa il periodo durante il quale occorre adeguare la detrazione in funzione dell'utilizzo del bene o della variazione di pro-rata, l'articolo 19-bis 2, c.8, DPR n. 633/1972, per i fabbricati, ne fissa la durata in dieci anni, da calcolare a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato. Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale.

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa sì che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio; se, invece, in tale periodo l'immobile è concesso in locazione, in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio.

6. IL REVERSE CHARGE

Il "Reverse Charge" (come disciplinato dal *dell'art. 17 quinto comma DPR. 633/1972*) costituisce una deroga al principio generale fissato dal *primo comma del medesimo art. 17 DPR. 633/1972*, in base al quale l'I.V.A. è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista dalla legge.

Con riguardo a determinate operazioni è, invece, prevista la cd. "*inversione contabile*" (ovvero *Reverse Charge*) in forza della quale al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, anziché il cedente.

Condizioni per l'operare del *Reverse Charge* sono le seguenti:

- che si tratti di una delle operazioni espressamente individuate dalla legge ovvero mediante apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (*art. 17 settimo comma DPR 633/1972*)
- che il cessionario sia soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (non opera il "*Reverse Charge*", ad esempio, con riguardo ai privati)

Queste le **modalità operative** previste nel caso di "*Reverse Charge*":

- la fattura deve essere emessa dal cedente senza addebito d'imposta (pertanto con indicazione di aliquota I.V.A. pari a 0) e con il richiamo espresso alla disposizione dell'art. 17 quinto comma DPR 633/1972:
- detta fattura deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta
- la fattura così integrata deve poi essere annotata dal cessionario sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti (*per effetto di questa duplice annotazione sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti il cessionario può "compensare" immediatamente l'I.V.A. connessa all'operazione e quindi non effettuare alcun versamento a titolo di imposta*).

Operazioni soggette al Reverse Charge: il D.L. 22 giugno 2012, n. 83 ha ampliato anche l'ambito di operatività del "*Reverse Charge*"; già in precedenza:

- per effetto del *decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007* (adottato in applicazione del disposto dell'art. 17 settimo comma DPR 633/1972, comma introdotto dall'art. 1 comma 44 legge 296/2006), al meccanismo del "*Reverse Charge*" erano già stati assoggettati, con decorrenza 1 ottobre 2007, i trasferimenti di immobili strumentali assoggettati ad I.V.A. su opzione del cedente.
- per effetto dell'art. 1, c.156, legge 24 dicembre 2007, n. 244, venne esteso l'assoggettamento al "*Reverse Charge*" anche ai trasferimenti di immobili strumentali assoggettati ad I.V.A., posti in essere nei confronti di soggetti passivi I.V.A. con diritto alla detrazione I.V.A. in misura non superiore al 25%.

In ogni caso, sino al 25 giugno 2012, il "*Reverse Charge*" poteva riguardare solo beni strumentali (e mai beni ad uso abitativo).

Con il D.L. 22 giugno 2012, n. 83, si è ora ampliato l'ambito di operatività del "*Reverse Charge*" ricomprendendovi tutti i beni assoggettabili ad I.V.A. su opzione del cedente, sia che si tratti di beni strumentali sia che si tratti di beni ad uso abitativo (*in pratica, nel comma 6, lett. a-bis, dell'art. 17 DPR 633/1972, non si fa più riferimento ai soli fabbricati strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8ter dell'articolo 10, ma a tutti i fabbricati di cui ai numeri 8bis e 8ter dell'art. 10, semprechè il cedente nell'atto di cessione abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA*). La modifica costituisce una logica conseguenza dell'estensione del meccanismo dell'opzione IVA anche ai fabbricati ad uso abitativo (ceduti dall'impresa costruttrice o che vi ha eseguito interventi di recupero edilizio, oltre i 5 anni dal termine dei lavori).

Restano esclusi invece dal "Reverse Charge":

- tutti i trasferimenti soggetti ad I.V.A. obbligatoria (fabbricati sia ad uso abitativo che strumentali ceduti dall'impresa costruttrice o che vi ha eseguito interventi di recupero edilizio, entro i 5 anni dal termine dei lavori, fabbricati trasferiti "al grezzo")
- tutti i trasferimenti esenti da IVA (in quanto non ammessa ovvero non esercitata l'opzione per



l'imposizione IVA)

- i trasferimenti sia di fabbricati ad uso abitativo che di fabbricati strumentali, anche se assoggettati ad IVA su opzione del cedente, se effettuati nei confronti di "privati" ossia di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professione privi quindi del diritto alla detrazione dell'I.V.A.

7. IL PAGAMENTO DI ACCONTI

Dopo l'entrata in vigore del *decreto Bersani* (D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248), ci si era chiesti se per le cessioni effettuate, in regime di esenzione I.V.A., e pertanto soggette ad imposta di registro in misura proporzionale, in presenza di acconti già fatturati in regime di applicazione dell'I.V.A., la liquidazione dell'imposta di registro dovesse essere effettuata sul residuo prezzo al netto dell'acconto oppure sull'intero prezzo con la facoltà dell'acquirente di richiedere successivamente il rimborso. Al quesito aveva dato risposta positiva l'Agenzia delle Entrate, con la *Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007*. Questa la posizione dell'Amministrazione Finanziaria:

"Il pagamento dell'acconto, per il relativo importo, costituisce ai fini dell'IVA, momento di effettuazione della cessione o della prestazione ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al momento in cui il pagamento è effettuato. [.....]. La modifica nel regime di tassazione di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata. Pertanto, l'imposta relativa agli acconti pagati in relazione a cessioni di immobili imponibili ad IVA prima del 4 luglio 2006 e divenute successivamente esenti dal tributo per effetto del decreto legge n. 223 del 2006, essendo stata correttamente applicata in base alla normativa vigente al momento del pagamento, deve ritenersi determinata a titolo definitivo. Tuttavia, per evitare la duplice tassazione delle cessioni di immobili che hanno scontato l'IVA in sede di pagamento dell'acconto di corrispettivo [.....] si deve ritenere che l'imposta proporzionale di registro si applichi su una base imponibile, considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA (il medesimo criterio deve essere adottato anche nella ipotesi in cui entro i quattro anni successivi alla ultimazione del fabbricato sia pagato l'acconto in regime di imponibilità ad IVA, e, successivamente, sia pagato il restante corrispettivo, in regime di esenzione)"

Gli stessi principi fissati con la suddetta Circolare dall'Agenzia delle Entrate possono ora essere utilizzati per risolvere la questione esattamente opposta a quella che si era presentata all'indomani dell'entrata in vigore del *decreto Bersani*, ossia del comportamento da adottare in caso di operazioni divenute imponibili ai fini ad IVA dopo il 26 giugno 2012, con acconti, invece, pagati prima di tale data ed assoggettati ad imposta proporzionale di registro. Si pensi al caso dell'impresa costruttrice che, prima del 26 giugno 2012, abbia stipulato un preliminare di vendita avente per oggetto un'abitazione dalla stessa costruita da oltre 5 anni; nel preliminare sono stati previsti acconti, regolarmente assoggettati ad imposta di registro nella misura del 3%. In sede di rogito definitivo, stipulato dopo il 26 giugno 2012, l'impresa cedente opta per l'imposizione IVA. Si ritiene, proprio tenendo conto della posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella succitata Circolare 12/E/2007, che l'IVA si applicherà solo sul saldo prezzo dovuto in occasione della stipula del rogito definitivo, fermo restando l'assoggettamento ad imposta di registro degli acconti a suo tempo versati.