



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter *Commercialista – Revisore Contabile*
Rag. Poltronieri Davide *Commercialista*
Dott. Lanza Federica *Consulente del Lavoro*

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare Studio N. 8 / 2012 del 23/10/2012

Oggetto: Il nuovo regime Iva delle cessioni e delle locazioni dei fabbricati.

L'ennesimo "decreto sviluppo" (DL 83/2012) ha riscritto interamente il regime Iva delle cessioni di beni immobili. In particolare l'articolo 9 del DL ha sostituito integralmente i numeri 8-bis e 8-ter dell'articolo 10 DPR 633/1972, i quali contengono la disciplina Iva, rispettivamente delle locazioni di beni immobili (abitativi e strumentali), le cessioni di immobili abitativi e le cessioni di immobili strumentali.

Per determinare se un immobile ha destinazione abitativa o meno è necessario fare riferimento esclusivamente alla categoria catastale di appartenenza. Sono considerati immobili abitativi quelli appartenenti alla categoria catastale A, escluso A10. Gli immobili rientranti nelle altre categorie catastali, inclusa A10, sono considerati strumentali. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 27/E del 2006 prevede espressamente che *"la distinzione tra immobili abitativi e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere da loro effettivo utilizzo"*.

Anteriormente alla modifica legislativa, le cessioni di fabbricati abitativi era, come regola generale, esente Iva a meno che il cedente non fosse stato l'impresa costruttrice o l'impresa che abbia eseguito sullo stesso opere di ripristino (restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica) da meno di 5 anni dalla costruzione dell'immobile o dal termine dei lavori di ripristino.

Dopo la novella legislativa continua ad applicarsi tale regola con l'introduzione della possibilità, solamente per i soggetti costruttori o quelli che abbiano eseguito i predetti lavori di ripristino, di esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva trascorsi 5 anni dalla costruzione. L'opzione per l'imponibilità Iva deve essere manifestata nell'atto di vendita.

La norma vuole favorire le imprese di costruzioni in sede di vendita dei beni invenduti, tenuto conto che sempre più spesso i beni vengono venduti dal costruttore oltre cinque anni dopo la costruzione. Per queste imprese, il vecchio regime prevedeva l'esenzione Iva con ricadute

Dott. Turrina Walter Commercialista – Revisore Contabile
 Rag. Poltronieri Davide Commercialista
 Dott. Lanza Federica Consulente del Lavoro

negative in termini di detrazione dell'Iva; la vendita in regime di esenzione determinava l'applicazione del pro-rata di detraibilità ai sensi dell'articolo 19, comma 5, DPR 633/1972.

D'ora in poi tali soggetti potranno applicare alla cessioni l'Iva, indipendentemente dal momento in cui cedono i beni costruiti o ripristinati, potendo così detrarre l'Iva versata durante la costruzione del bene.

Nella tabella che segue viene riassunto il regime fiscale delle cessioni di beni immobili con destinazione abitativa:

Operazione	Cedente	Cessionario	Iva		Registro	Ipotecarie e catastali
			Regime	Detrazione per il cedente		
Cessione di fabbricati abitativi	1) Imprese costruttrici o che vi abbiano eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica da meno di 5 anni	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Imponibile 4% (prima casa) 10% aliquota ordinaria	Ammessa	Fissa 168 €	Fissa 168 € + 168 €
	2) Imprese costruttrici o che vi abbiano eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica da meno di 5 anni, che hanno esercito l'opzione per l'imponibilità Iva dopo tale termine	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Imponibile 4% (prima casa) 10% aliquota ordinaria	Ammessa	Fissa 168 €	Fissa 168 € + 168 €
	3) Imprese diverse dalle precedenti	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con il pro-rata	3% (prima casa) 7% aliquota ordinaria	Fissa 168 € + 168 € (prima casa) 2%+1% aliquote ordinarie

Dott. Turrina Walter *Commercialista – Revisore Contabile*
 Rag. Poltronieri Davide *Commercialista*
 Dott. Lanza Federica *Consulente del Lavoro*

La modifica più rilevante riguarda le cessioni di fabbricati strumentali; per questi viene stabilita una regola di imponibilità per opzione senza vincolarla alla tipologia del soggetto che la esercita, come accade invece per le cessioni di fabbricati abitativi.

Prima della novella legislativa, le cessioni di immobili strumentali avvenivano in esenzione Iva a meno che il cedente non fosse l'impresa di costruzione o di ripristino entro i 4 anni successivi oppure per i cedenti diversi da questi quando il cessionario:

- aveva una percentuale di detrazione Iva inferiore o uguale al 25%;
- non era un soggetto passivo Iva.

L'opzione per l'imponibilità Iva era ammessa per i cedenti diversi dalle imprese di costruzione o di ripristino entro 4 anni dal termine della costruzione o dei lavori se il cessionario era diverso da quelli testè descritti.

Con l'entrata in vigore del DL 83/2011 lo scorso 26 giugno, le regole per l'imponibilità Iva sono state semplificate. Le cessioni di immobili strumentali sono soggetti ad Iva in due sole ipotesi;

- qualora il cessionario sia l'impresa costruttrice del bene o via abbia eseguito i lavori di ripristino entro 5 anni dal termine della costruzione o dei lavori;
- qualora il cedente abbia manifestato l'opzione per l'imponibilità.

Anche nel caso degli immobili strumentali, l'opzione deve essere manifestata nell'atto di vendita.

Cessione di fabbricati strumentali	1) Imprese costruttrici o che vi abbiano eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica da meno di 5 anni	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	21% aliquota ordinaria	Ammessa	Fissa 168 €	Fissa 168 € + 168 €
	2) Qualunque impresa che ha esercitato l'opzione per l'imponibilità Iva	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	21% aliquota ordinaria	Ammessa	Fissa 168 €	Fissa 168 € + 168 €
	3) Imprese diverse dalle precedenti	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con il prorata	3% (prima casa) 7% aliquota ordinaria	Fissa 168 € + 168 € (prima casa) 2%+1% aliquote ordinarie



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter *Commercialista – Revisore Contabile*
Rag. Poltronieri Davide *Commercialista*
Dott. Lanza Federica *Consulente del Lavoro*

Lo stesso DL 83/2012 ha apportato modifiche anche all'articolo 17, comma 6, lettera *a-bis*) del DPR 633/1972. In tale norma era precedentemente contenuto l'obbligo del *reverse charge* per i cessionari di immobili strumentali, qualora il cedente avesse esercitato l'opzione per l'imponibilità oppure qualora il cessionario era un soggetto passivo con un pro-rata di detraibilità uguale o inferiore al 25%.

Con la modifica apportata, il *reverse charge* è ora obbligatorio, tanto per le cessioni di immobili abitativi quanto per quelli strumentali, qualora il cedente eserciti, nei limiti previsti, l'opzione per l'imponibilità Iva.

Il recente DL 83/2012 modifica strutturalmente anche la disciplina delle locazioni di immobili. Infatti l'articolo 9 del DL riscrive interamente il n. 8), comma 1, dell'articolo 10 del DPR 633/1972.

Anteriormente alla modifica, il regime Iva ordinario delle locazioni di immobili era l'esenzione ad eccezione di alcune tipologie di locazione. In particolare erano soggette all'Iva (10%) le locazioni di immobili abitativi da parte delle imprese costruttrici o di ripristino (cioè quelle che hanno eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica) in attuazione di piani di edilizia convenzionata entro quattro dalla ultimazione della costruzione o dei lavori a patto che il contratto di locazione non abbia una durata inferiore a quattro anni.

Erano inoltre soggetti ad Iva (21%) le locazioni di fabbricati strumentali da chiunque concesse quando il locatario aveva una percentuale di detrazione Iva inferiore o uguale al 25% oppure non era un soggetto passivo Iva oppure il locatore aveva manifestato l'opzione per l'imponibilità.

Con l'entrata in vigore del DL 83/2012 la disciplina viene semplificata. Rimane infatti, come regola generale, l'esenzione Iva per le locazione di immobili, sia abitativi sia strumentali, affiancata da tre eccezioni. L'imponibilità Iva della locazione è riservata, previa esplicita opzione del locatore nel contratto di locazione, per i fabbricati:

- abitativi, effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino (cioè quelle che hanno eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica) senza limite temporale;
- abitativi, destinati ad alloggi sociali (cd. housing sociale);
- strumentali.

Dott. Turrina Walter Commercialista – Revisore Contabile
 Rag. Poltronieri Davide Commercialista
 Dott. Lanza Federica Consulente del Lavoro

Operazione	Cedente	Cessionario	Iva		Registro
			Regime	Detrazione per il cedente	
Locazione di fabbricati abitativi	1) Imprese costruttrici o che vi abbiano eseguito interventi di restauro e di risanamento conservativo, interventi di ristrutturazione edilizia e/o interventi di ristrutturazione urbanistica se hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Imponibile 10%	Ammessa	Fissa 168 €
	2) Qualunque soggetto passivo se l'immobile è destinato ad alloggio sociale	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Imponibile 10%	Ammessa	Fissa 168 €
	3) Imprese diverse dalle precedenti	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con il pro-rata	Aliquota 2%
Locazione di fabbricati strumentali	1) Qualunque impresa che ha esercitato l'opzione per l'imponibilità Iva	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Imponibile 21%	Ammessa	Fissa 168 €
	2) Imprese diverse dalle precedenti	Chiunque (soggetti passivi Iva e privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con il pro-rata	Aliquota 1%

L'Agenzia delle Entrate, considerata la recente entrata in vigore del DL 83/2012, non si è ancora pronunciata sulle modalità di esercita l'opzione per i contratti in corso alla data di entrata in vigore del DL (26 giugno 2012).

Alcuna dottrina ritiene applicabile quanto riportato nella Risoluzione 4 gennaio 2008, n. 2/E. In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate il soggetto subentrante in un contratto di locazione che non ha potuto esercitare l'opzione per l'imponibilità all'Iva in sede di registrazione del



Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter Commercialista – Revisore Contabile
Rag. Poltronieri Davide Commercialista
Dott. Lanza Federica Consulente del Lavoro

contratto, può esercitarla all'atto del sub-ingresso mediante invio di apposita raccomandata a/r al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ove manifesta tale opzione. Si attende sul punto una pronuncia dell'agenzia delle Entrate.

lo Studio è a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, Cordiali saluti.

LA PRESENTE CIRCOLARE HA ESCLUSIVO FINE INFORMATIVO. NESSUNA RESPONSABILITA' LEGATA AD UNA DECISIONE PRESA SULLA BASE DELLE INFORMAZIONI QUI CONTENUTE POTRA' ESSERE ATTRIBUITA ALLO SCRIVENTE, CHE RESTA A DISPOSIZIONE DEL LETTORE PER OGNI APPROFONDIMENTO O PARERE