

## **Circolare n. 07/2012**

Chiavari, 08 Ottobre

**A tutti i CLIENTI**

**Loro Sedi**

### **- OGGETTO: IVA - rinnovata la disciplina sulle cessioni e le locazioni immobiliari.**

Con l'art. 9 del DL 83/2012 è stata ulteriormente modificata la disciplina IVA relativa alle locazioni e cessioni di fabbricati abitativi e strumentali. Il regime resta incentrato sull'esenzione, ma di fatto possono essere riattribuite al regime di imposizione IVA, previo esercizio di apposita opzione, molte locazioni e cessioni di fabbricati.

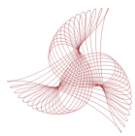
#### ***Cessioni di fabbricati abitativi***

Il decreto riformula anche il n. 8-bis dell'art. 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, mantenendo però la regola ordinaria dell'esenzione.

In deroga a tale generale regime di esenzione, le cessioni di fabbricati abitativi innanzi tutto sono o possono essere imponibili IVA se effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del TUE (interventi di restauro, risanamento e ristrutturazione).

A tale fine occorre distinguere a seconda che la cessione da parte dell'impresa costruttrice o ristrutturatrice avvenga:

- ✎ entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e in tale caso il regime di imponibilità IVA opera *ex lege* (come già previsto anche dalla previgente disciplina);
- ✎ successivamente ai 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e in tale caso il regime di imponibilità IVA opera a condizione che nel relativo atto l'impresa costruttrice o ristrutturatrice abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.



Sostanzialmente la possibilità di optare per l'imponibilità da parte delle imprese costruttrici o ristrutturatrici non è più condizionata alla locazione in edilizia convenzionata ovvero alla destinazione ad alloggi sociali.

Si evidenzia inoltre come la possibilità di assoggettare ad IVA la cessione riguarda generalmente solo le imprese costruttrici o ristrutturatrici e non anche altri soggetti passivi. L'unica eccezione riguarda le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (D.M. 22 aprile 2008), per le quali il cedente può optare per l'imposizione IVA manifestando espressamente la scelta nell'atto, anche qualora non sia un'impresa costruttrice o "ristrutturatrice".

Infine, il decreto ha modificato anche la lett. *a-bis*) del comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972. In base alla nuova versione di tale disposizione, in caso di espressa opzione in atto per l'imposizione IVA delle cessioni di fabbricati abitativi di cui al n. *8-bis* dell'art. 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, l'imposta è assolta tramite il meccanismo del *reverse charge*.

Appare ovvio però che tale meccanismo dell'inversione contabile, nelle ipotesi di cessione a soggetti privati o a essi equiparati, pur in presenza di tale specifica disposizione, non sarà tecnicamente applicabile.

Si può inoltre notare come il *reverse charge* non dovrebbe trovare applicazione nemmeno con riguardo alle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, in quanto, in tale caso, l'applicazione dell'IVA è obbligatoria e il cedente non ha "espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

### **Cessioni di fabbricati strumentali**

Anche a questo riguardo, il "decreto crescita" ha mantenuto in via ordinaria il regime di esenzione.

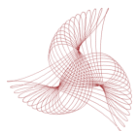
Nondimeno, in base al nuovo disposto del n. *8-ter* dell'art. 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, in deroga alla generale esenzione, le cessioni di fabbricati strumentali sono imponibili IVA nelle seguenti ipotesi:

- ✎ se effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. *c*), *d*) ed *f*), del TUE, entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- ✎ in tutti gli altri casi, se nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

In primo luogo, viene quindi esteso da 4 a 5 anni, rispetto alla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, l'arco temporale entro il quale le cessioni da parte dell'impresa di costruzione o ristrutturatrice sono per legge imponibili IVA, anziché esenti.

Inoltre, come nel caso delle locazioni, vengono abrogate le altre due fattispecie "obbligatoriamente" imponibili IVA previste dalla previgente disciplina, ovvero le cessioni nei confronti di cessionari con diritto alla detrazione pari o inferiore al 25% e le cessioni nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni (lett. *b*) e *c*) del n. *8-ter* del previgente art. 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972).

Anche per tali cessioni, quindi, il cedente potrà valutare e decidere se optare o meno per l'imponibilità IVA.



Come già rilevato, il decreto ha modificato anche la lett. *a-bis*) del comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972.

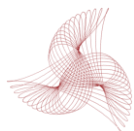
Similmente al caso delle cessioni di fabbricati abitativi, secondo la nuova disposizione, in caso di espressa opzione in atto per l'imposizione IVA, anche in relazione alle cessioni di fabbricati strumentali di cui al n. 8-ter dell'art. 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, trova applicazione il meccanismo del *reverse charge*.

Anche in questo caso, appare però ovvio che tale meccanismo di assolvimento dell'imposta, nelle ipotesi di cessione a soggetti privati o a essi equiparati, pur in presenza di tale specifica disposizione, non sarà tecnicamente applicabile.

Si può inoltre notare come il *reverse charge*, anche in questo caso, come per i fabbricati abitativi, non dovrebbe trovare applicazione nemmeno con riguardo alle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, in quanto, in tale caso, l'applicazione dell'IVA è obbligatoria e il cedente non ha "espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

CESSIONI (art. 10, c. 1, nn. 8-bis e 8-ter, - DPR 633/1972)					
	Cedente	Cessionario	Aliquota IVA	Imposta di registro	Imposte ipocatastali
Fabbricati o porzioni di fabbricati abitativi (n. 8-bis)	Effettuate entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento da parte delle imprese di costruzione o ristrutturatrici	Qualunque soggetto	4%, 10% o 21%	€ 168,00	€ 168,00 + € 168,00
	Effettuate oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento da parte delle imprese di costruzione o ristrutturatrici, a condizione che esse abbiano manifestato in atto l'opzione per l'imposizione	Qualunque soggetto	4%, 10% o 21% (ev.reverse charge)	€ 168,00	€ 168,00 + € 168,00
	Qualunque soggetto passivo che abbia manifestato l'opzione per l'imposizione di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali	Individui e nuclei familiari svantaggiati	4% o 10%	€ 168,00	€ 168,00 + € 168,00
Fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali (n. 8-ter)	Effettuate entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento da parte delle imprese di costruzione o ristrutturatrici	Qualunque soggetto	10% o 21%	€ 168,00	3% + 1% *
	Qualunque soggetto passivo che abbia optato per l'imposizione nell'atto di cessione	Qualunque soggetto	10% o 21% (ev.reverse charge)	€ 168,00	3% + 1% *

**NB: in caso di cessione di fabbricati non ultimati tale fattispecie è imponibile IVA nei modi ordinari (circ. min. n. 12/E dell'1.3.2007).**



### **Locazioni di fabbricati abitativi**

Il regime IVA ordinario di tali locazioni rimane quello caratterizzato dall'esenzione.

Tuttavia, in deroga a tale generale regime di esenzione, il nuovo disposto dell'art. 10, comma 1, n. 8, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che le locazioni di fabbricati abitativi divengono imponibili IVA se effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. 380/2001 (TUE) - interventi di restauro, risanamento e ristrutturazione - e sempre che nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Inoltre viene confermato il regime di imponibilità IVA, sempre a condizione che nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione delle locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle Infrastrutture del 22 aprile 2008.

Nei casi sopra citati di opzione per l'imponibilità IVA si applica l'aliquota ridotta del 10%, ai sensi del nuovo n. 127-*duodevicies* della Tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. 633/1972.

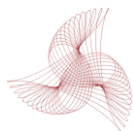
Si rileva poi come la nuova formulazione della norma abbia, allo stato attuale, soppresso l'ipotesi di imponibilità IVA delle locazioni effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata.

### **Locazioni di fabbricati strumentali**

Per quanto riguarda le locazioni dei fabbricati strumentali per natura, l'elemento di novità riguarda la soppressione delle ipotesi nelle quali tali locazioni fossero obbligatoriamente imponibili, ossia qualora il locatario fosse un soggetto passivo d'imposta che svolgesse in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%, oppure un soggetto che non agisse nell'esercizio d'impresa, arti o professioni (lett. b) e c) del n. 8-*ter* del previgente art. 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, cui rimandava il n. 8 della medesima disposizione).

Di conseguenza, a decorrere dal 26 giugno scorso, tutte le locazioni di fabbricati strumentali, da qualunque soggetto passivo IVA siano poste in essere e nei confronti di qualunque soggetto, sono ordinariamente esenti.

Tuttavia tali operazioni possono essere imponibili IVA qualora il locatore, come sopra anticipato, eserciti l'apposita relativa opzione nell'atto di locazione.



LOCAZIONI (art. 10, c. 1, n. 8 - DPR 633/1972)				
	Locatore	Conduttore	Aliquota IVA	Registro
Fabbricati abitativi	Impresa di costruzione o ristrutturatrice che abbia optato, nell'atto di locazione, per l'imposizione IVA	Qualunque soggetto	10%	€ 168,00
	Qualunque soggetto passivo che abbia manifestato l'opzione per l'imposizione di fabbricati abitati destinati ad alloggi sociali	Individui e nuclei familiari svantaggiati	10%	€ 168,00
Fabbricati strumentali	Qualunque soggetto passivo che abbia optato per l'imposizione nell'atto di locazione	Qualunque soggetto	21%	1%

*\* : in caso di trasferimento di fabbricati strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter, del D.P.R. 633/1972 da parte ovvero in favore di fondi immobiliari chiusi, ai sensi dell'art. 35, comma 10-ter, del D.L. 223/2006, le eventuali imposte ipocatastali proporzionali sono ridotte alla metà (1,5% + 0,5%).*

**I Signori Clienti potranno avvalersi della consulenza dello Studio che rimane a completa disposizione per ulteriori chiarimenti e delucidazioni in merito.**

Con Viva Cordialità



STUDIO SCIANDRA