

LE NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO NEL DECRETO LEGGE N. 1/2012

Il cd. decreto legge in tema di liberalizzazioni (decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, recante “Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività”, in GU n. 19 del 24 gennaio 2012 - Suppl. Ordinario n.18) interviene anche in materia di IVA, apportando modifiche con riguardo al regime di imponibilità delle locazioni e delle cessioni di fabbricati a destinazione abitativa e con riguardo al regime della rivalsa del cedente (o del prestatore) nei confronti del cessionario (o del committente).

A. La disciplina delle locazioni di fabbricati abitativi

Sotto il primo profilo e con riferimento al regime delle locazioni la novella (art. 57, comma 1, lett. a) sostituisce il n. 8 dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972 modificando le eccezioni all'esenzione dall'IVA delle locazioni di fabbricati abitativi (resta invariata infatti la disciplina delle locazioni dei terreni e aziende agricole, delle aree e dei fabbricati strumentali per natura).

ART. 10 PRIMO COMMA N. 8 PRIMA DELLE MODIFICHE	ART. 10 PRIMO COMMA N. 8 NOVELLATO
le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni, e le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali	le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi, di durata non inferiore a quattro anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, di fabbricati di civile abitazione 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 ed

trasformazioni effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e c) del numero 8-ter) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione	escluse le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e c) del numero 8-ter) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Regime di imponibilità

Più in particolare, per effetto della nuova disposizione, sono imponibili IVA:

- *le locazioni di fabbricati abitativi di durata non inferiore a quattro anni effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.* Il regime di imponibilità IVA delle locazioni di abitazioni in attuazione dei piani di edilizia abitativa convenzionata è, dunque, rimesso alla scelta (l'opzione manifestata espressamente nell'atto) del locatore. La fattispecie, peraltro, appare sotto altro profilo più ampia rispetto a quella precedentemente in vigore non essendo previsti né il requisito soggettivo legato alla qualifica dell'impresa né il limite temporale legato all'ultimazione dei lavori (in precedenza erano imponibili le locazioni poste in essere dalle imprese che avevano costruito o ristrutturato i fabbricati in esame entro quattro anni dalla data di ultimazione dell'intervento). Si segnala inoltre che attualmente la disposizione fa riferimento alla condizione della durata della locazione (non inferiore a quattro anni), e non più alla durata del contratto;

- *le locazioni relative a fabbricati di civile abitazione destinate ad alloggi sociali di cui al decreto ministeriale 22 aprile 2008, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.* Si tratta di una nuova fattispecie anche per la quale, dato il tenore letterale della disposizione, l'imponibilità IVA dovrebbe dipendere dalla scelta del locatore (l'opzione manifestata in atto). Rispetto a questa ipotesi non sono previsti altri requisiti, oltre a quello oggettivo legato alla tipologia dell'immobile (ai sensi dell'art. 1 d.m. 22 aprile 2008 «2. È definito "alloggio sociale" l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. (...) 3. Rientrano nella definizione di cui al comma 2 gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà»), e quindi dovrebbe essere irrilevante la durata della locazione (e la qualifica del locatore, sempre che, ovviamente, si tratti di soggetto passivo IVA).

Aliquote IVA e alternative con l'imposta di registro

Alle due fattispecie, in caso di esercizio dell'opzione da parte del locatore, è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento per effetto della sostituzione del n. 127-*duodevicies* della tabella A parte terza, allegata al d.p.r. n. 633/1972.

L'imposta di registro è dovuta in misura fissa per il principio di alternatività di cui all'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.

È appena il caso di segnalare che il regime di imponibilità IVA non comporta invece conseguenze sotto il profilo dell'obbligatorietà della registrazione in termine fisso anche delle locazioni stipulate per scrittura privata non autenticata recante tutte disposizioni soggette ad IVA, posto che l'eccezione di cui all'art. 5 comma 2 d.p.r. n. 131/1986 già prevedeva "*le operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'art. 10 primo comma, numeri 8), ...*".

Qualora il locatore non manifesti l'opzione, le locazioni in esame sono esenti da IVA e per esse è dovuta l'imposta di registro proporzionale in ragione dell'eccezione al principio di alternatività con l'IVA di cui all'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.

Entrata in vigore

La nuova disciplina delle locazioni entra in vigore il giorno di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale (24 gennaio 2012) e deve ritenersi applicabile alle operazioni che si considerano effettuate da quella data secondo i principi dell'IVA. Più precisamente, trattandosi di prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 6 d.p.r. n. 633/1972 l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo; tuttavia, se prima di tale evento o indipendentemente da esso sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data del pagamento o della fattura.

Ciò pone il problema di stabilire, in assenza di una specifica regolamentazione della fase transitoria, quali effetti possa avere la novella su locazioni già stipulate per le quali siano ancora da effettuare pagamenti di corrispettivi, verificando peraltro se – tenuto conto del tenore letterale della disposizione - sia possibile per il locatore effettuare l'opzione.

B. La disciplina delle cessioni di fabbricati abitativi

Con riferimento al regime delle cessioni la novella (art. 57, comma 1, lett. b) sostituisce il n. 8-*bis* dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972 modificando una delle eccezioni alla regola dell'esenzione dall'IVA delle cessioni di fabbricati abitativi (*rectius*, dei fabbricati diversi da quelli di cui al n 8-*ter*) e inserendone una nuova.

ART. 10 PRIMO COMMA N. 8BIS PRIMA DELLE MODIFICHE	ART. 10 PRIMO COMMA N. 8BIS NOVELLATO
le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8- <i>ter</i>), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31	le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8- <i>ter</i>), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31,

<p>primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata</p>	<p>primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e cessioni, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata ovvero destinati ad alloggi sociali come definite 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</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Regime di imponibilità e alternatività con l'imposta di registro

Ai sensi del n. 8-*bis* novellato sono imponibili IVA (in quanto escluse dal regime di esenzione):

le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati diversi da quelli di cui al numero 8-ter) effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31 lett. c), d), e) l. 457/1978 entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. La fattispecie già prevista nel testo vigente prima dell'entrata in vigore del decreto legge in esame non ha subito modifiche;

le cessioni di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a quattro anni effettuate in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Il regime di imponibilità IVA delle cessioni di abitazioni locate in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata è, dunque, rimesso alla scelta (l'opzione manifestata espressamente nell'atto) del cedente. La fattispecie, peraltro, appare sotto altro profilo più ampia rispetto a quella precedentemente in vigore non essendo previsto il limite temporale legato al termine entro il quale gli immobili dovevano essere locati (in precedenza, con riferimento a tale tipologia di immobili, erano imponibili le cessioni poste in essere dalle imprese che avevano costruito o ristrutturato i fabbricati a condizione che entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento gli stessi fossero stati locati). Quanto al requisito soggettivo, la nuova norma nulla indica con riferimento alla qualifica del cedente. Pertanto si potrebbe ritenere che quest'ultima sia indifferente (purché ovviamente si tratti di soggetto passivo IVA) potendo trattarsi anche dell'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile. In tal caso allora occorrerebbe coordinare questa ipotesi di imponibilità, caratterizzata dalla specificità della destinazione dell'immobile, con

la precedente, apparendo ragionevole concludere che l'opzione possa essere esercitata per le cessioni effettuate decorsi i cinque anni dall'ultimazione dei lavori (al riguardo si consideri che nella relazione tecnica del decreto si legge che «la proposta prevede di assoggettare ad IVA le operazioni relative al social housing, in modo da non penalizzare il settore con l'applicazione della vigente normativa che prevede l'assoggettamento a IVA limitatamente nel tempo, in funzione del periodo di conclusione dei lavori»). Si potrebbe tuttavia anche interpretare la norma considerando le fattispecie di esclusione dall'esenzione separatamente, con la conseguenza che le cessioni dei fabbricati a destinazione abitativa per le quali è ammissibile l'opzione dovrebbero essere poste in essere da soggetti passivi IVA diversi dalle imprese costruttrici e ristrutturatrici degli stessi;

le cessioni relative a fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali di cui al decreto ministeriale 22 aprile 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Si tratta di una nuova fattispecie anche per la quale, dato il tenore letterale della disposizione, l'imponibilità IVA dipende dalla scelta del cedente (l'opzione manifestata in atto). Rispetto a questa ipotesi non sono previsti ulteriori requisiti (oltre a quello oggettivo legato alla tipologia dell'immobile e salvo quanto precisato per la precedente ipotesi con riguardo alla qualifica del cedente).

Per le fattispecie in esame imponibili IVA le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa per il principio di alternatività con l'IVA (ex art. 40 d.p.r. n. 131/1986).

A seguito delle modifiche esaminate sono, allora, esenti da IVA:

- le cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura effettuate dalle *imprese costruttrici* degli stessi fabbricati o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di ristrutturazione, decorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori;

- le cessioni di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a quattro anni effettuate in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata o destinati ad alloggi sociali per le quali *il cedente non abbia manifestato l'opzione*. È da sottolineare che se si ritiene, rispetto a tali cessioni, indifferente la qualifica del cedente, nel caso quest'ultimo sia l'impresa costruttrice o ristrutturatrice, sembrerebbe doversi considerare esente da IVA la cessione effettuata decorsi i cinque anni dall'ultimazione dei lavori per la quale non sia manifestata l'opzione;

- le *altre* cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura effettuate da soggetti passivi IVA (esercenti imprese o arti e professioni) che non siano le imprese costruttrici o ristrutturatrici degli stessi.

Alle cessioni esenti le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in deroga al principio di alternatività con l'IVA (cfr. art. 40 d.p.r. n. 131/1986), e quindi in misura proporzionale, ovvero in misura fissa tenuto conto anche della previsione di specifici trattamenti di favore.

Sotto il profilo dell'obbligatorietà della registrazione in termine fisso il nuovo regime di imponibilità IVA non comporta invece conseguenze nell'eventuale ipotesi di cessioni stipulate per scrittura privata non autenticata recante tutte disposizioni soggette ad IVA, posto che l'eccezione di cui all'art. 5 comma 2 d.p.r. n. 131/1986 già prevedeva "*le operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'art. 10 primo comma, numeri ... 8-bis*".

Entrata in vigore

La nuova disciplina delle cessioni di fabbricati di cui al n. 8-*bis* dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972 entra in vigore il giorno di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale (24 gennaio 2012) e deve ritenersi applicabile alle operazioni che si considerano effettuate da quella data secondo i principi dell'IVA. Più precisamente, trattandosi di cessioni di beni immobili, ai sensi dell'art. 6 d.p.r. n. 633/1972 l'operazione si considera effettuata nel momento della stipulazione; tuttavia, se prima di tale evento o indipendentemente da esso sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data del pagamento o della fattura (per le eventuali problematiche interpretative che potrebbero porsi con riferimento alla fase transitoria, specie per quanto riguarda gli acconti, si rinvia a Agenzia entrate, circ. n. 12/E del 1° marzo 2007. Si vedano altresì Bellini-Forte-Lomonaco, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T; Forte, *Il regime di imponibilità IVA delle cessioni di immobili abitativi da parte di imprese costruttrici: cinque anni a disposizione del costruttore per l'ultimazione dei lavori*, segnalazione novità normativa in Cnn Notizie del 17 gennaio 2011).

C. La rivalsa IVA anche per l'imposta accertata o rettificata

L'art. 93 del decreto legge sostituisce il comma 7 dell'art. 60 d.p.r. n. 633/1972 introducendo il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario o del committente anche per l'imposta o la maggiore imposta pagata in relazione ad avvisi di accertamento o rettifica.

ART. 60 COMMA 7 PRIMA DELLE MODIFICHE	ART. 60 COMMA 7 NOVELLATO
Il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi	Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione

La nuova disposizione, invero, non appare di facile lettura. Infatti, considerato che l'IVA, ai sensi dell'art. 17 d.p.r. n. 633/1972 «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 nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo» (si tratta, quindi, di un'imposta su singole operazioni imponibili liquidata però per masse di operazioni), e che la rettifica e l'accertamento potrebbero anche non riguardare (o riguardare non solo) la singola operazione, occorre valutare come possa essere attuata la riferibilità dell'imposta o della maggiore imposta accertata ad un'operazione al fine di individuare il cessionario o il committente nei confronti del quale rivalersi (ad esempio, ci si chiede se la nuova norma possa o debba essere coordinata con la previsione della responsabilità solidale del cessionario di cui all'art. 60-bis del medesimo testo unico). Peraltro, la relazione tecnica, con riferimento alle previsioni di stima degli effetti finanziari della disposizione, sembra tener conto solo delle «violazioni relative all'irregolare fatturazione, suscettibili di determinare la successiva rivalsa della maggiore imposta nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi».

Inoltre ci si chiede se e in che modo questi ultimi soggetti possano venire a conoscenza degli avvisi (e con quale effetto), specie ove si consideri che il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio immobiliare ai sensi dell'art. 2772 c.c.

Sarebbe anche da valutare se tale rivalsa sia obbligatoria o se per il diritto di cui alla novella sia ammissibile la rinuncia (o la remissione del debito). Al riguardo si ricorda che l'obbligatorietà della rivalsa è prevista dall'art. 18 comma 1 d.p.r. n. 633/1972 ai sensi del quale *«il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile, deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente»* (mentre il comma 3 disciplina espressamente i casi di rivalsa non obbligatoria). Ci si limita, pertanto, al momento solo ad osservare come il testo novellato non utilizzi la medesima formulazione dell'art. 18 cit., in quanto non si esprime in termini di “dovere” ma di “diritto” (il quale, peraltro, nasce solo a seguito del pagamento dell'imposta accertata, nonché delle sanzioni e degli interessi). Si segnala anche come nella relazione tecnica si affermi che la disposizione è finalizzata alla chiusura di una procedura di infrazione aperta contro l'Italia dalla Commissione Europea sull'art. 60 comma 7 e che la stessa ripristinerà a regime –consentendo la rivalsa e così facendo ricadere l'onere finanziario a carico del cessionario o committente che avrà contestualmente diritto a esercitare la relativa detrazione subordinatamente al pagamento dell'IVA al cedente o prestatore - il principio della neutralità dell'IVA secondo i principi elaborati dalla Corte di Giustizia Europea.

Annarita Lomonaco