

## Segnalazioni Novità Normative

### LE NOVITÀ IN MATERIA DI IVA NEL DECRETO- LEGGE PER LA CRESCITA

A pochi mesi dall'entrata in vigore del decreto-legge in tema di liberalizzazioni (d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, conv. in l. 24 marzo 2012, n. 27) - il quale aveva apportato alcune modifiche relative al regime di imponibilità IVA delle locazioni e delle cessioni di fabbricati a destinazione abitativa – l'art. 9 (rubricato "Ripristino IVA per cessioni e locazioni di nuove costruzioni") del **decreto- legge 22 giugno 2012, n. 83 (in Gazzetta Ufficiale n. 147 del 26 giugno 2012** – S.O. n. 129) interviene nuovamente sulla materia del regime di imponibilità IVA, con riferimento alle locazioni ed alle cessioni di fabbricati abitativi e strumentali per natura.

#### a. La disciplina delle locazioni

Con riguardo alle locazioni la novella 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 e di fabbricati strumentali (resta invariata invece la disciplina delle locazioni dei terreni, delle aziende agricole e delle aree).

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, 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	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 <b>effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali</b>

<p>e le attività sportive del 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, ed 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 <i>b)</i> e <i>c)</i> del numero 8-ter) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</p>	<p><b>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, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;</b></p>
--	--

A seguito della nuova formulazione del testo normativo si deve ritenere che il regime di imponibilità agli effetti dell'IVA *sia rimesso alla scelta (l'opzione manifestata espressamente nell'atto) del locatore* per:

- *le locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), D.P.R. n. 380/2001.* Ai fini dell'imponibilità per opzione di tale fattispecie è richiesta, quindi, la qualifica soggettiva del locatore, che deve essere l'impresa che ha costruito o che ha effettuato gli interventi di cui all'art. 3 lett. c), d), e f) cit., senza che rilevi, tuttavia, alcun limite temporale legato all'ultimazione dei lavori. La disposizione novellata non reca, peraltro, più alcun riferimento né alla durata della locazione, né alla condizione dell'attuazione dei piani di edilizia abitativa convenzionata;
- *le locazioni relative a fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali di cui al decreto ministeriale 22 aprile 2008.* La fattispecie non presenta differenze rispetto alla previgente, non essendo previsti altri requisiti, oltre a quello oggettivo legato alla tipologia dell'immobile, e restando, quindi, irrilevante anche la qualifica del locatore (sempre che, ovviamente, si tratti di soggetto passivo IVA che abbia effettuato l'opzione);
- *le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.* A differenza della previgente formulazione della norma, tali locazioni sono imponibili IVA solo per effetto dell'opzione del locatore (soggetto passivo IVA), essendo attualmente irrilevanti le qualifiche soggettive del locatore e/o del locatario.

Alle locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lett. c), d) ed f) D.P.R. n. 380/2001 ed alle locazioni di fabbricati abitativi destinati agli alloggi sociali di cui al decreto ministeriale 22 aprile 2008, in caso di esercizio dell'opzione da parte del locatore, è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento per effetto della sostituzione (operata dall'art. 9 del decreto-legge in commento) del n. 127-*duodevicies* della tabella A parte terza, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Nell'ipotesi in cui il locatore non manifesti l'opzione, le locazioni in esame sono esenti da IVA. Parimenti sono sempre esenti da IVA le locazioni di fabbricati abitativi (non destinati ad

alloggi sociali) effettuate da soggetti passivi IVA diversi dalle imprese costruttrici e dalle imprese che hanno effettuato gli interventi citati, per le quali non è ammessa l'opzione.

Nessuna modifica è, invece, intervenuta in ordine al principio di alternatività con l'imposta di registro. Ne deriva che l'imposta di registro è dovuta nella misura dell'1 per cento per le locazioni di fabbricati strumentali, imponibili o esenti, per la deroga all'alternatività di cui all'art. 40, comma 1-*bis*, D.P.R. n. 131/1986; per le altre locazioni di fabbricati di cui all'art. 10 n. 8 cit., l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale nel caso di locazioni esenti (in ragione dell'eccezione al principio di alternatività con l'IVA di cui all'art. 40 comma 1 D.P.R. n. 131/1986), in misura fissa per quelle imponibili.

#### **b. La disciplina delle cessioni di fabbricati abitativi**

Con riferimento al regime delle cessioni la novella sostituisce il n. 8-*bis* dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972 modificando le eccezioni alla regola dell'esenzione dall'IVA delle cessioni di fabbricati abitativi (*rectius*, dei fabbricati diversi da quelli di cui al n 8-*ter*).

ART. 10 PRIMO COMMA N. 8- <i>bis</i> <b>PRIMA DELLE MODIFICHE</b>	ART. 10 PRIMO COMMA N. 8- <i>bis</i> <b>NOVELLATO</b>
<p>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, 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>	<p>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, <b>gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380</b>, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, <b>ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</b></p>

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 cui all'art. 3 lett. c), d), e f) D.P.R. n. 380/2001 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. Si segnala solo che il richiamo normativo relativo alle tipologie di interventi edilizi qualificanti l'impresa cedente è ora al testo unico dell'edilizia approvato con il D.P.R. n. 380/2001, ma può ritenersi che si tratti di un mero aggiornamento del riferimento normativo, poiché le tipologie di lavori - relative a interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica - sostanzialmente coincidono con le precedenti di cui all'art. 31 lett. c), d), ed e), della l. n. 457/1978 (cfr. sul punto Casu, *Testo unico sull'edilizia. I suoi contenuti essenziali. Novità rispetto alla precedente disciplina*, studio n. 4508).
- *le cessioni effettuate dalle stesse imprese (ossia dalle imprese costruttrici o da quelle che hanno effettuato gli interventi citati) dopo i cinque anni, nel caso in cui il cedente abbia manifestato espressamente l'opzione.* Pertanto per le cessioni da parte delle suddette imprese l'IVA è obbligatoria se la cessione avviene nei cinque anni dall'ultimazione dei lavori, per opzione se la cessione avviene decorso tale termine.

Non è più prevista la specifica esclusione dal regime di esenzione per 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, né quella relativa alle cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali di cui al decreto ministeriale 22 aprile 2008 (per le quali era stabilita in precedenza l'imponibilità per opzione).

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 citati, decorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori, qualora il cedente non abbia manifestato l'opzione;**
- **le cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura effettuate da soggetti passivi IVA che non siano le imprese di cui sopra (per le quali cessioni non è prevista la facoltà dell'opzione).**

Resta fermo che per le fattispecie imponibili IVA le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa, in ragione del principio di alternatività con l'IVA; mentre alle cessioni esenti da IVA le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano, in deroga al suddetto principio di alternatività, in misura proporzionale, ovvero in misura fissa tenuto conto anche della previsione di specifici trattamenti di favore (cfr. art. 40 D.P.R. n. 131/1986).

### c. La disciplina delle cessioni di fabbricati strumentali per natura

Con riferimento al regime delle cessioni la novella sostituisce anche il n. 8-ter dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972, da un lato, ampliando il periodo (esteso a cinque anni, come già per gli abitativi) entro il quale le cessioni di fabbricati strumentali da parte delle imprese costruttrici o di quelle che hanno effettuato gli interventi di cui all'art. 3, lett. c), d) e f) del testo unico dell'edilizia, costituiscono operazioni imponibili ai fini dell'IVA; dall'altro lato, modificando le altre eccezioni alla regola dell'esenzione dall'IVA delle cessioni dei suddetti fabbricati.

ART. 10 PRIMO COMMA N. 8-ter <b>PRIMA DELLE MODIFICHE</b>	ART. 10 PRIMO COMMA N. 8-ter <b>NOVELLATO</b>
<p>le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:</p> <p>a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;</p> <p>b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;</p> <p>c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;</p> <p>d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</p>	<p>le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, <b>gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</b></p>

Ai sensi del n. 8-ter novellato sono imponibili IVA:

- le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali per natura effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3 lett. c), d), e f) D.P.R. n. 380/2001 entro cinque anni

dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. Per questa fattispecie la modifica, come anticipato, riguarda solo il limite temporale rilevante agli effetti dell'imponibilità obbligatoria della cessione, ampliato a **cinque anni** dall'ultimazione dei lavori, rispetto ai quattro previsti dalla precedente disposizione. Si ritiene che il momento con riguardo al quale debba essere verificato il decorso o meno del nuovo periodo stabilito dalla novella (cioè i cinque anni) sia quello di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972 (per ulteriori specificazioni cfr. 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*, in Cnn Notizie del 17 gennaio 2011);

- **le cessioni di fabbricati strumentali per natura per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.** Ai fini dell'imponibilità IVA non è, dunque, più rilevante la qualifica del cessionario (soggetto privato o soggetto passivo IVA che svolga attività che conferiscono il diritto alla detrazione di imposta in misura pari o inferiore al 25 per cento), essendo ammessa per tutte le cessioni di fabbricati strumentali per natura da parte di soggetti passivi IVA - se diverse da quelle effettuate nei cinque anni dall'ultimazione dei lavori dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito gli interventi citati (le quali sono soggette ad IVA obbligatoria) - la scelta del cedente in ordine all'imponibilità IVA.

Restano invariate le regole di alternatività con le imposte di registro, ipotecaria e catastale. Pertanto **in ogni caso (cioè sia per le cessioni imponibili che per quelle esenti) l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, l'imposta ipotecaria è dovuta nella misura del 3 per cento, quella catastale nella misura dell'1 per cento.**

#### **d. La disciplina del reverse charge**

A seguito delle modifiche apportate all'art. 10 nn. 8-bis e 8-ter ed all'ampliamento delle ipotesi di imponibilità IVA per opzione, è stata novellata anche la **disciplina del reverse charge, estesa, tra l'altro, alla cessione di fabbricati abitativi** (o meglio, diversi da quelli strumentali per natura).

ART. 17 COMMA 6 PRIMA DELLE MODIFICHE	ART. 17 COMMA 6 NOVELLATO
a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'articolo 10;	<b>a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</b>

Nel caso di cessioni di fabbricati di cui ai nn. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 per le quali l'IVA sia dovuta per l'opzione del cedente, **la fatturazione deve essere effettuata, quindi, con il meccanismo dell'inversione contabile (o reverse charge)**, con il conseguente obbligo di assolvere il tributo a carico dell'acquirente (per approfondimenti si rinvia a Forte, *Le cessioni degli immobili strumentali: la legge finanziaria del 2008 estende l'applicazione del "reverse charge"*, studio n. 17-2008/T).

**Ovviamente condizione per l'applicabilità di tale meccanismo è che il cessionario sia a sua volta soggetto passivo IVA.**

Qualora invece le cessioni in esame siano imponibili per opzione del cedente ma il cessionario non sia un soggetto IVA, gli obblighi di fatturazione e versamento dell'IVA restano a carico del cedente. Parimenti gli stessi obblighi restano a carico del cedente nei casi di cessioni di fabbricati di cui ai nn. 8-*bis* e 8-*ter* obbligatoriamente imponibili IVA.

#### **e. Entrata in vigore**

La nuova disciplina delle locazioni e cessioni di fabbricati di cui ai nn. 8, 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972, nonché del meccanismo del *reverse charge*, entra in vigore il giorno di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale (26 giugno 2012) e deve ritenersi applicabile alle operazioni che si considerano effettuate da quella data secondo i principi dell'IVA. Più precisamente, ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972, per le locazioni l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, per le cessioni di beni immobili, l'operazione si considera effettuata nel momento della stipulazione; tuttavia, se prima di tali eventi o indipendentemente da essi 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, anche per quanto riguarda gli acconti, si rinvia a Agenzia entrate, circ. n. 12/E del 1° marzo 2007. Si vedano altresì Lomonaco, *Le novità in materia di imposta sul valore aggiunto nel decreto legge n. 1/2012*, in Cnn notizie del 30 gennaio 2012; 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*, cit.; Bellini-Forte-Lomonaco, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T).

*Annarita Lomonaco*