

**CESSIONI DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO  
NELL'ESERCIZIO DI IMPRESE**

**[PRONTUARIO ALIQUOTE IVA]**

(a cura del notaio Raffaele Trabace)

**Anno 2011**

## ***Disciplina e principi***

***L'imposta sul valore aggiunto***, disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

***Cessioni di beni***. Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, ivi comprese le vendite con riserva di proprietà, le locazioni con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti, la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore e le assegnazioni ai soci fatte da società di ogni tipo e oggetto.

***Esercizio di imprese***. Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

***Imprenditore individuale***. Ai fini dell'assoggettamento ad IVA delle cessioni fatte dall'imprenditore individuale è necessario verificare la "inerenza" all'impresa del bene ceduto. Mentre per le società in genere gli immobili di qualsiasi categoria (merce, strumentali per natura, strumentali per destinazione o patrimonio) si considerano sempre relativi all'impresa, per l'imprenditore individuale, invece, si considerano relativi all'impresa i beni merce in ogni caso e quelli delle altre categorie solo se indicati nell'inventario o, per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili.

***Fabbricati a destinazione abitativa.*** Le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa (categoria catastale A, esclusa A/10) e relative pertinenze (categorie catastali C/2, C/6, C/7 ...) sono disciplinate dal n. 8-bis) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 1, comma 330, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) e dall'art. 1, comma 86, legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Legge di stabilità 2011) in virtù del quale, con effetto dal 1° gennaio 2011:

le dette cessioni si considerano esenti IVA, ad eccezione di quelle effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni **(1)** dalla 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.

**(1)** Fino al 31 dicembre 2010 “entro quattro anni”.

***Fabbricati strumentali per natura.*** Le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali per natura e relative pertinenze (categorie catastali: B, C, D, E e A/10) sono disciplinate dal n. 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, come introdotto dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, in vigore dal 12 agosto 2006, in virtù del quale, le cessioni stesse si considerano esenti da IVA, escluse quelle:

- a)** 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, interventi di recupero qualificati;
- b)** 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;
- c)** effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- d)** per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Capovolgendo la prospettiva di cui al citato n. 8-ter), attesa la prevalenza delle operazioni soggette rispetto a quelle esenti, si può affermare che le cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate da imprese di ogni tipo ed oggetto, sono in genere soggette ad Iva, ad eccezione di quelle effettuate nei confronti di soggetti passivi con percentuale di detraibilità di imposta pari o superiore al 25%, cessioni che si considerano esenti soltanto nei casi in cui non venga esercitata l'opzione per l'imposizione prevista dalla lettera d) del n. 8-ter) dell'art. 10 citato.

**Regimi esenti.** Ai fini dell'applicazione dei regimi soggetti/esenti assume rilevanza prima di tutto la circostanza che l'immobile oggetto di cessione sia stato acquistato a suo tempo con o senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi dell'art. 10, n. 27- quinquies) del medesimo d.P.R. n. 633/1972.

**Impresa di costruzione/recupero.** In relazione alla disciplina Iva delle cessioni di fabbricati anteriore alle modifiche introdotte dal DL. 223/2006, l'Af ritiene che per impresa costruttrice debba intendersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese. Si considerano imprese costruttrici anche le società cooperative edilizie che costruiscono alloggi da assegnare ai propri soci. (Cfr. Circolare Min. Finanze 11 luglio 1996 n. 182)

Con riferimento alla disciplina attualmente vigente, l'AE, facendo propri i criteri interpretativi di cui sopra, ritiene che siano da considerarsi imprese di costruzione/recupero sia le imprese che realizzano direttamente e con mezzi propri i fabbricati, sia quelle che per l'esecuzione dei lavori si avvalgono di imprese terze. (Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E)

Pertanto, ai fini dell'applicazione della disciplina di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, si considerano imprese costruttrici o di recupero le imprese che hanno realizzato la costruzione o la ristrutturazione dei fabbricati o delle porzioni di fabbricato oggetto di cessione.

Le imprese cedenti rivestono le dette qualifiche sia nelle ipotesi in cui la costruzione o il recupero rientrino nella loro attività abituale, sia nei casi in cui la costruzione o l'intervento assumano i caratteri della occasionalità e rivestono inoltre tali qualifiche anche nelle ipotesi in cui non abbiano realizzato direttamente la costruzione o l'intervento ma si siano avvalse per la esecuzione dei lavori di imprese terze.

## ALIQUOTA: 4%

Si applica:

- alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1, tariffa, parte prima del T.U. R. **[n. 21) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972]**
- alle cessioni di costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 30.12.1993, 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26.2.1994, n. 133. **[n. 21-bis) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972]**
- alle assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi. **[n. 26) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972]**

Alle condizioni di cui sopra, l'aliquota 4% si applica alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze effettuate da imprese costruttrici o di recupero nei cinque anni dalla 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.

Sussistendo i requisiti "prima casa" l'aliquota ridotta si applica anche alle cessioni aventi ad oggetto fabbricati "non ultimati". (Cfr. Circolare 01/03/2007 n. 12/E)

Le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze effettuate da imprese costruttrici o di recupero oltre il termine di cui sopra e da imprese diverse da quelle di costruzione/recupero sono esenti da IVA e soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, rispettivamente del 7%, 2%, 1% oppure, alle condizioni "prima casa", del 3%, fissa, fissa.

Alle cessioni esenti da IVA, su richiesta della parte acquirente, persona fisica che non agisce nell'esercizio di attività commerciale, artistica o professionale, fatta al notaio rogante, si applica il meccanismo del prezzo-valore, con tassazione su base imponibile costituita, indipendentemente dal prezzo pattuito, dal valore degli immobili determinato ai sensi dell'art. 52 commi 4 e 5 del d.P.R. n. 131/1986.

## ALiquOTA: 10%

Si applica:

- alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (in GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni di cui al n. 21) Tabella A - Parte II;
- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato diversi dalle predette case di abitazione, di cui all' art. 13 L. 2 luglio 1949, n. 408, ancorché non ultimati, ceduti da imprese costruttrici.

*[Cfr. n. 127-undecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972]*

- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi. *(N. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. 633/1972)*

Non sussistendo le condizioni per le agevolazioni cd “prima casa, le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, con caratteristiche non di lusso, e relative pertinenze, effettuate da imprese costruttrici o di recupero nei cinque anni dalla 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, sono soggette a IVA con applicazione dell'aliquota del 10%.

Ove sussistano tutti i presupposti l'aliquota agevolata di cui sopra si applica anche alle cessioni di fabbricati “non ultimati”. *(Cfr. Circolare 01/03/2007 n. 12/E)*

Sono soggette alla stessa aliquota del 10% le cessioni, poste in essere da imprese costruttrici, di fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle case di abitazione, per i quali sussistano le condizioni della legge n. 408/1949, cd “legge Tupini”, cioè a condizione che ricorrano simultaneamente le seguenti proporzioni:

- che almeno il 51% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;
- che non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

E' esclusa dall'ambito applicativo della disposizione di cui al n. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972 la cessione effettuata in un momento anteriore alla realizzazione dell'intervento. Il regime di imponibilità IVA, infatti, trova applicazione, sempre che "i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale". Non e' sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative. *(Cfr. Circ. 01/03/2007 n. 12/E e 13/03/2009 n.8/E - 6.4)*

Le disposizioni di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31 della citata legge n. 457/ 1978, norme ora trasfuse nell'art. 3 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo Unico in materia edilizia, disciplinano specificamente:

- gli interventi di restauro e di risanamento conservativo, mediante opere che consentono destinazioni d'uso compatibili con l'organismo esistente;
- gli interventi di ristrutturazione edilizia, mediante opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente;
- gli interventi di ristrutturazione urbanistica volti, attraverso un insieme di interventi, a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso.

Gli interventi esclusi dal n. 127-quinquiesdecies), di cui alle lettere a) e b) dell'art. 31 della legge 457 citata, sono quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Esemplificando, l'aliquota 10% si applica alle cessioni effettuate da imprese costruttrici di:

- interi fabbricati a destinazione abitativa e relative pertinenze;
- porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze;
- interi fabbricati con caratteristiche "Tupini";
- porzioni di fabbricato, con caratteristiche "Tupini", a destinazione diversa da quella abitativa e relative pertinenze.

L'aliquota 10% si applica inoltre alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato di qualsiasi tipo (esclusi quelli con caratteristiche di lusso) effettuate dalle imprese di recupero.

Per le cessioni di fabbricati strumentali per natura, sia per quelle assoggettate ad IVA che per quelle esenti, in attuazione del principio di alternatività IVA/Registro previsto dall'art. 40 del dpr 131 del 1986, si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Alle dette cessioni si applicano in ogni caso le imposte ipotecaria e catastale cd. "rinforzate", rispettivamente del tre e dell'uno per cento. ( Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E)

**Autorimesse "Tognoli".** L'aliquota 10% si applica anche alle cessioni Iva di autorimesse costruite ai sensi dell'art. 9 della legge 24 marzo 1989, n. 122, cd. "legge Tognoli", in quanto considerate opere di urbanizzazione ai sensi del n. 127/quinquies) della Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972, a condizione che sussista il "vincolo pertinenziale" (Cfr. Risoluzione Min. Finanze 3 aprile 1992 n. 430986)

**Pertinenze.** Alle cessioni di pertinenze in genere (box, cantine, locali di deposito ...) di immobili ad uso abitativo si applica il regime Iva proprio di questi ultimi, di cui all' art. 10, comma primo, n. 8-bis) d.P.R. n. 633/1972, con l'applicazione delle seguenti aliquote Iva:

- alle cessioni di pertinenze di "prima casa" (una per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7): aliquota 4% ;
- alle cessioni di ulteriori pertinenze di "prima casa": aliquota 10%;  
(Cfr. *Risoluzione 5 ottobre 2010 n. 94/E*)
- alle cessioni di pertinenze di case d'abitazione in genere: aliquota 10%.

Secondo l' Af:

- la disciplina del fabbricato a destinazione abitativa si estende alle pertinenze, anche se identificate catastalmente con categorie proprie degli immobili strumentali per natura, siano esse trasferite unitamente oppure separatamente dal bene principale;
- alle cessioni delle pertinenze acquistate separatamente dall'abitazione si applica la disciplina astrattamente riferibile al bene principale, indipendentemente da quella in concreto applicata o applicabile alla cessione di quest'ultimo;
- perché il vincolo pertinenziale assuma rilevanza, devono ricorrere sia il requisito oggettivo (destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio di un altro) che quello soggettivo (volontà del proprietario o del titolare di un diritto reale sul bene principale di porre la pertinenza in rapporto di strumentalità funzionale con lo stesso bene principale);
- è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell' atto di cessione.

(Cfr. *Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E; Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E*)

Alla cessione da impresa di immobile ad uso abitativo con più pertinenze si applica l'imposta di registro in misura fissa una sola volta, a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta. (Cfr. *Circolare 12 marzo 2010 n. 10/E*)

## ALiquOTA: 20%

E' l'aliquota prevista dall'art. 16 del decreto IVA.

Si applica:

- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali non ricorrono i presupposti di cui ai nn. 21), 21-bis) e 26) Tabella A Parte II e ai nn. 127-undecies) e 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III – d.P.R. n. 633/1972.

Esemplificando, l'aliquota 20% si applica alle cessioni di:

- fabbricati o porzioni di fabbricato con caratteristiche di lusso;
- interi fabbricati strumentali per natura e relative pertinenze, effettuate da imprese costruttrici o da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero;
- porzioni di fabbricato strumentali per natura, facenti parte di edifici non aventi caratteristiche "Tupini", effettuate da imprese costruttrici o da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero;
- porzioni di fabbricato strumentali per natura, facenti parte di edifici aventi caratteristiche "Tupini", effettuate da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero.

***Fabbricati strumentali in corso di costruzione.*** L'aliquota 20% si applica inoltre alle cessioni di fabbricati strumentali per natura in corso di costruzione, da considerarsi secondo l'AE cessioni di beni al di fuori dell'ambito di applicazione delle discipline di cui al n. 8-ter) del comma primo dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 citato, in quanto ancora nel circuito produttivo. (Cfr. Circolare 01/03/2007 n. 12/E)

Per la cessione di un intero fabbricato avente caratteristiche "Tupini", effettuata da impresa non costruttrice/ristrutturatrice, si rende necessaria la scomposizione del corrispettivo, ai fini dell'assoggettamento ad IVA con aliquota 20% della cessione delle unità non abitative, essendo la cessione di quelle abitative esente da IVA. (Cfr. Circolare Min. Finanze 11 luglio 1996 n. 182)

# IVA – TABELLE SEMPLIFICATE

§§§

**CESSIONI DI FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA SOGGETTE AD IVA AI SENSI DELL'ART. 10 COMMA PRIMO N. 8-BIS) D.P.R. N. 633/1972**

\*\*\*

## **1) Cedente – impresa costruttrice/ristrutturatrice**

A) Fabbricati o porzioni di fabbricato di lusso

**IVA: 20%**

B) Fabbricati o porzioni di fabbricato non di lusso

**IVA “NORMALE” : 10%**

**IVA “PRIMA CASA”: 4%**

## **2) Cedente impresa non costruttrice/ristrutturatrice**

**IVA : esente**

**CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA SOGGETTE AD IVA AI SENSI DELL'ART. 10 COMMA PRIMO N. 8-TER) D.P.R. N. 633/1972**

\*\*\*

**1) Cedente – impresa costruttrice**

A) Porzione di fabbricato strumentale per natura facente parte di edificio con caratteristiche “Tupini”

**IVA: 10%**

B) Fabbricato strumentale per natura o porzione di fabbricato strumentale per natura facente parte di edificio non avente caratteristiche “Tupini”

**IVA: 20%**

**2) Cedente – impresa ristrutturatrice**

**IVA: 10%**

**3) Cedente – impresa non costruttrice/ristrutturatrice**

**IVA: 20%**

\*\*\*\*\*