

Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 11/07/1996 n. 182

Oggetto:

I.V.A. e imposta registro su cessioni e locazioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa. Articolo 10 del decreto-legge 20 giugno 1996, n. 323.

Sintesi:

Le cessioni di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, sono esenti da IVA, e assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, quando sono poste in essere da soggetti diversi dai seguenti:

- imprese costruttrici;
- imprese che hanno effettuato sugli immobili interventi di recupero qualificati;
- imprese che hanno per oggetto dell'attivita' esercitata la rivendita di immobili.

Testo:

Al fine di intraprendere un processo di graduale attuazione del quadro normativo concernente il settore immobiliare, delineato dalla direttiva CEE 77/388 del 17 maggio 1977, sono state previste con il decreto-legge 20 giugno 1996, n. 323, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996, con contestuale entrata in vigore, talune modifiche al regime fiscale applicabile, nei riflessi dell'IVA e dell'imposta di registro, alle cessioni ed alle locazioni di immobili a destinazione abitativa, nonche' alle disposizioni contenute nell'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, afferenti la detrazione dell'imposta assolta per rivalsa sugli acquisti di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa.

Le misure introdotte costituiscono altresì un primo intervento del più ampio disegno di razionalizzazione del delicato settore, volto ad evitare elusioni di imposta o distorsioni di mercato.

Si ritiene opportuno, pertanto, fornire i primi chiarimenti interpretativi in relazione a ciascuna delle modificazioni introdotte.

2) Cessioni di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa.

L'art. 10, comma 4, lettera c), del richiamato decreto-legge, inserendo nell'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il n. 8-bis), introduce il regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, tranne per i casi in cui le dette cessioni siano poste in essere da:

- a) imprese costruttrici degli immobili oggetto della cessione;
- b) imprese che hanno realizzato, anche avvalendosi di soggetti appaltatori, sugli immobili oggetto della cessione, interventi di recupero riconducibili alle tipologie contemplate dalle lettere c), d), o e) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, che prevedono, rispettivamente, gli interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica;
- c) imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attivita' esercitata la rivendita di fabbricati.

Qualora le cessioni siano poste in essere da soggetti appartenenti ad una delle tre categorie sopra elencate, non operando la disposizione esentativa, resta fermo il regime di assoggettamento ad IVA, con applicazione dell'aliquota corrispondente all'immobile, o alla porzione dello stesso, oggetto dell'operazione.

Il comma 5 del richiamato art. 10 del decreto-legge n. 323 del 1996 inoltre, mediante la modifica dell'art. 40, comma 1, secondo periodo, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro,

approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dispone l'assoggettamento all'imposta proporzionale di registro degli atti relativi alle operazioni ora previste dal n. 8-bis) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972. Ne consegue che devono essere assoggettate all'imposta di registro, rimanendo invece esenti da IVA, le cessioni di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, effettuate da soggetti non ricompresi nelle tre categorie sopra elencate.

In relazione alle disposizioni richiamate, appare necessario innanzitutto fornire chiarimenti al fine di individuare con precisione quali siano i soggetti che, in relazione alle cessioni di immobili (o porzioni di immobili) ad uso abitativo, devono applicare l'imposta sul valore aggiunto, in quanto estranei alla previsione del citato art. 10, n. 8-bis), del D.P.R. n. 633 del 1972.

In primo luogo va sottolineato, per quanto concerne il riferimento alle imprese che hanno costruito gli edifici oggetto della cessione, contenuto nelle norme in discorso, che impresa costruttrice deve ritenersi 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.

Questa configurazione definitoria dell'impresa costruttrice del resto, e' gia' stata assunta ai fini dell'IVA, dalla circolare n. 45, protocollo n. 503519, del 2 agosto 1973, della soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari, ulteriormente precisata con la risoluzione n. 330083 del 14 marzo 1981. Si chiarisce, inoltre, che nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le societa' cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci.

Inoltre, sempre per quanto concerne l'ambito soggettivo, si ritiene che possa considerarsi "impresa che ha come oggetto esclusivo o principale dell'attivita' esercitata la rivendita di fabbricati" solo quella che, oltre che per espressa previsione contenuta negli atti societari, svolga effettivamente, in modo esclusivo o prevalente, operazioni di vendita di fabbricati precedentemente acquistati o costruiti.

Non puo' pertanto ritenersi sufficiente, per l'inclusione nella categoria, la sola circostanza che l'oggetto esclusivo o principale dell'attivita' sia dagli atti societari individuato nella rivendita di immobili, dovendo altresì verificarsi che l'attivita' dell'impresa sia diretta prevalentemente alla effettuazione delle predette cessioni.

Altre difficolta', questa volta di carattere oggettivo, possono sorgere per l'individuazione dei "fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa", cui si riferisce la normativa in commento.

Per quanto concerne le cessioni di singole porzioni di fabbricato, si ritiene che la destinazione abitativa sussista nel caso in cui si tratti di unita' immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

Nel caso, invece, in cui sia ceduto un fabbricato contenente unita' immobiliari destinate solo in parte ad uso abitativo, il cedente, ove non rientri nelle categorie di soggetti sopra elencate, dovra' evidenziare distintamente i corrispettivi relativi alle vendite di abitazioni dagli altri relativi alle unita' non abitative, atteso il diverso regime tributario, IVA o registro, previsto dal legislatore.

3) Disposizioni transitorie

Potrebbero sorgere perplessita' circa il trattamento tributario cui assoggettare le cessioni di immobili a destinazione abitativa effettuate da soggetti diversi da quelli compresi nelle tre categorie indicate nelle lettere a), b) e c) del precedente paragrafo 2, i cui contratti preliminari siano stati posti in essere prima dell'entrata in vigore del provvedimento in esame.

In tali circostanze, infatti, l'assoggettamento all'IVA, in sede di contratto preliminare, delle eventuali operazioni per le quali sia stata gia' emessa fattura, potrebbe dare luogo, in mancanza di disposizioni transitorie, a duplicazioni di imposta in quanto al momento della stipula del contratto definitivo il trasferimento viene ad essere assoggettato all'imposta di registro.

Tali perplessita', tuttavia, possono essere superate attraverso un'attenta lettura di tutta la normativa che regola l'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) ed in particolare degli articoli 5, 40, 43, comma 1, lett. i) e dell'art.8, nota II, della Tariffa, Parte Prima, che per le operazioni soggette ad IVA non consentono l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

Per evitare la duplice applicazione in misura proporzionale dei due tributi, soccorrono l'art. 6, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e la nota posta in calce all'art. 10 della Tariffa, Parte Prima, allegata allo stesso D.P.R. n. 131 del 1986.

Il citato art. 6 del decreto n. 633, infatti, considera, limitatamente all'importo fatturato, l'operazione effettuata alla data di emissione della fattura e la citata nota all'art. 10 della Tariffa, Parte Prima, del D.P.R. n. 131 del 1986 prevede, tra l'altro, per quegli acconti di prezzo non soggetti ad IVA, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura prevista dall'art. 9 della stessa Tariffa.

Ne consegue che per gli atti pubblici formati, per gli atti giudiziari pubblicati o emanati e per le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento, nonche' per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data, aventi ad oggetto i trasferimenti immobiliari di cui si tratta, la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta principale di registro e' costituita dalla differenza fra il valore dichiarato in atto e quanto gia' fatturato perche' precedentemente assoggettato ad IVA.

Va da se' che in sede di accertamento l'Ufficio del Registro calcolera' la differenza fra il valore accertato e quello dichiarato per intero nell'atto traslativo; sull'ammontare che ne risulta vanno liquidate le maggiori imposte (registro, ipotecaria e catastale) nonche' il terzo dovuto nel caso di proposizione di ricorso.

Si precisa, inoltre, che al fine dell'applicabilita' o meno delle sanzioni per insufficiente dichiarazione di valore di cui all'art. 71 del piu' volte citato D.P.R. n. 131 del 1986, si avra' riguardo all'intero valore dichiarato.

Per quanto riguarda, infine, l'ipotesi in cui a seguito di verifica sulla sussistenza delle condizioni e dei requisiti richiesti, vengano revocate le agevolazioni applicate ai fini IVA in sede di contratto preliminare e concesse ai fini dell'imposta di registro in sede di registrazione dell'atto definitivo e si debba procedere ai conseguenti recuperi, si rimanda alle istruzioni impartite al riguardo con la circolare 1/E del 2 marzo 1994. Si richiama in proposito l'attenzione degli Uffici sul fatto che, per le diverse aliquote applicabili ai tributi interessati e per la diversa natura degli stessi recuperi, dovranno discriminarsi le liquidazioni tenendo presente che il recupero dell'imposta sul valore aggiunto sara' effettuato sull'ammontare fatturato in sede di contratto preliminare.

4) locazione di immobili destinati ad uso di civile abitazione

L'art. 10, comma 2, lettera e), del decreto-legge in esame ha emendato il n. 127-ter) della tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di modificare il trattamento applicabile, agli effetti dell'IVA, alle locazioni di immobili destinati ad uso di civile abitazione poste in essere dalle imprese che hanno acquistato i detti immobili per la rivendita. Tali locazioni, finora imponibili al tributo con applicazione dell'aliquota ridotta del 10%, per effetto della modifica vengono attratte nel regime di esenzione da IVA ed assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale.

Il trattamento di imponibilita' all'IVA, con aliquota del 10%, continua invece a trovare applicazione per le sole locazioni di immobili ad uso abitativo effettuate dalle imprese che li hanno costruiti, in virtu' del combinato disposto dell'articolo 10, numero 8, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e del richiamato n. 127-ter) della Tabella A, parte terza, allegata al medesimo decreto.

5) Disposizioni in materia di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto

Il medesimo art. 10, comma 4, lettera d), del decreto legge n. 323 del 1996, ha introdotto la lettera e-quinquies) nell'art. 19, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, con il sostanziale effetto di introdurre una nuova fattispecie di indetraibilita'.

La nuova disposizione esclude il diritto alla detrazione dell'imposta

assolta in relazione all'acquisto, o alla locazione passiva, di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, prevedendo, peraltro, un'eccezione per l'ipotesi in cui l'impresa acquirente sia qualificata da particolari caratteristiche soggettive. In particolare, la detrazione continua ad essere consentita, sempreche' ovviamente ricorra il requisito - oggettivo dell'inerenza all'esercizio dell'impresa, nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato da un'impresa che abbia per oggetto esclusivo o principale dell'attivita' esercitata la rivendita di immobili.

Per quanto concerne l'esatta individuazione delle imprese aventi, appunto, la rivendita di immobili quale oggetto principale o esclusivo dell'attivita' esercitata, si fa rinvio a quanto gia' precisato al precedente paragrafo 2) in relazione alla necessita' di aver riguardo all'attivita' svolta in concreto, non potendosi ritenere sufficienti le generiche indicazioni contenute negli atti societari.

Inoltre, si esprime l'avviso che nella categoria in discorso vadano ricomprese, pur in mancanza di una esplicita menzione, anche le imprese costruttrici, atteso che le stesse hanno pur sempre come oggetto esclusivo o principale dell'attivita' la rivendita di immobili, anche se normalmente provvedono direttamente alla costruzione degli stessi.

Possono altresì fruire della detrazione le imprese che effettuano, sugli immobili ad uso abitativo acquistati per la rivendita, interventi di recupero di cui all'art. 31, lettere c), d) o e), della legge n. 457 del 1978.

E' appena il caso di sottolineare che il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di fabbricati, o porzioni di fabbricato, ad uso abitativo, riconosciuto, come sopra detto, alle imprese che esercitano in via esclusiva o principale attivita' di vendita di immobili, e' ammissibile solo nei limiti eventualmente risultanti, in virtu' dell'art. 19, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, dall'esistenza di un pro-rata di indetraibilita'. L'eventualita' che la detrazione sia limitata dall'operare di un pro-rata di indetraibilita' deve ritenersi tutt'altro che improbabile, considerato che le imprese che operano nel settore immobiliare pongono in essere, in genere, operazioni sia di locazione che di vendita di fabbricati ed atteso che alcune di queste operazioni, come sopra precisato, sono esenti dall'imposta, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 (si pensi alle locazioni di immobili ad uso abitazione effettuate da imprese che non li abbiano costruiti).

Si fa presente, al riguardo, che le imprese che pongono in essere operazioni sia di vendita che di locazione di immobili, al fine di evitare che gli effetti negativi del pro-rata di indetraibilita' si riflettano su tutta l'attivita' esercitata, possono optare per la gestione separata delle diverse attivita', esercitando la facolta' prevista dall'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si fa presente, inoltre, che l'art. 10, comma 4, lettera a), del decreto-legge in oggetto, ha modificato l'art. 2, terzo comma, lettera h), del D.P.R. n. 633 del 1972 inserendo nello stesso una nuova previsione, diretta a stabilire l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle cessioni aventi ad oggetto beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto del secondo comma dell'art. 19, lettere da a) ad e-quater), del medesimo D.P.R. n. 633.

Effetto della modifica in discorso e' quello di prevedere che le cessioni di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, poste in essere da soggetti che all'atto dell'acquisto degli stessi non hanno potuto esercitare la detrazione dell'imposta per effetto dell'art. 19, lettera e-quinquies), del D.P.R. n. 633 del 1972, non sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA, bensì sono rilevanti ai fini del tributo, anche se ricomprese nel regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, n.8-bis), del richiamato D.P.R. n. 633 del 1972.

Gli Uffici in indirizzo e le Associazioni di categoria sono pregati di curare la piu' ampia diffusione del contenuto della presente circolare presso gli operatori economici interessati.