

CIRCOLARE N. 27/2012

Pordenone, 12 luglio 2012

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 26 GIUGNO 2012 CAMBIA LA DISCIPLINA IVA DELLE CESSIONI E DELLE LOCAZIONI DI IMMOBILI

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenuta in data 26 giugno 2012 diventano effettive le modifiche al Decreto Iva introdotte dall'art.9 del D.L. n.83 del 22/06/12.

In particolare le disposizioni del DPR n.633/72 interessate sono le seguenti:

punto 8 art.10	disciplina le locazioni sia di terreni agricoli che di immobili abitativi e strumentali
punto 8-bis art.10	disciplina le cessioni di immobili di civile abitazione
punto 8-ter art.10	disciplina le cessioni di immobili strumentali
lett. a-bis) comma 6 art.17	disciplina l'applicazione del meccanismo del <i>reverse charge</i>
n.127-duodevicies) tabella A parte III	casi di applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10%

La richiamata disposizione del D.L. n.83/12, rubricata "Ripristino Iva per cessioni e locazioni nuove costruzioni", si propone di eliminare gli effetti distorsivi che la previgente disciplina di esenzione comportava in particolare nelle operazioni di cessione e di locazioni di immobili abitativi da parte del soggetto che ha costruito o ristrutturato i predetti immobili.

Per un'efficace analisi pare opportuno confrontare le disposizioni oggetto di modifica.

Locazione di immobili

In vigore fino al 25/06/12	In vigore dal 26/06/12
8) 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	8) 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, <u>di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi</u>

<p>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, <i>pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.146 del 24 giugno 2008</i>, 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 b) e c) del numero 8-ter) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. (numero così sostituito dall'art.57, co.1, lett. a), D.L. n.1 del 24 gennaio 2012).</p>	<p><u>hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett. c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al DPR n.380 del 6 giugno 2001, di fabbricati abitativi 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, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.</u></p>
--	---

Dopo le recenti modifiche apportate dall'art.57, co.1, lett. a), D.L. n.1 del 24 gennaio 2012, che hanno previsto l'opzione per il regime di imponibilità anche con riferimento alle locazioni di immobili abitativi destinati ad alloggi sociali, l'ultimo D.L. n.83/12 ha previsto rispettivamente:

- ➔ per gli immobili abitativi, la possibilità di optare senza vincoli temporali per il regime di imponibilità da parte del costruttore o ristrutturatore che concedono in locazione i predetti immobili (viene conseguentemente "assorbita" e pertanto eliminata la previsione che consentiva tale opzione per le locazioni quadriennali in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata); viene confermata la previsione riguardante gli alloggi sociali;
- ➔ per gli immobili strumentali, viene introdotta una generale previsione di imponibilità delle locazioni tutte subordinate all'esercizio di esplicita opzione, con conseguente eliminazione dei precedenti casi assoggettamento ad Iva "obbligatoria" per i privati e i cosiddetti "assimilati ai privati" (cioè coloro che hanno un *pro rata* generale di detrazione pari o inferiore al 25%).

Posto che le nuove disposizioni sono entrate in vigore lo scorso 26 giugno 2012, si pone per i contratti in corso il problema dell'esercizio della possibile opzione. E ciò al fine di consentire al locatore la fatturazione in Iva in luogo dell'esenzione.

Si attendono sul punto chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Cessione di immobili abitativi

In vigore fino al 25/06/12	In vigore dal 26/06/12
<p>8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.31, co.1, lettere c), d) ed e), della L. n.457 del 5 agosto 1978, 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,</p>	<p>8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett. c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica n.380 del 6 giugno 2001, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, <u>ovvero quelle</u></p>

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.
(numero così sostituito dall'art.57, co.1, lett. b), D.L. n.1 del 24 gennaio 2012).

effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Dopo le recenti modifiche apportate dall'art.57, co.1, lett. b), D.L. n.1 del 24 gennaio 2012, che hanno portato da 4 a 5 anni il termine entro il quale la cessione di un fabbricato abitativo da parte di un costruttore o ristrutturatore deve avvenire in regime di imponibilità, il D.L. n.83/12 interviene:

prevedendo per le cessioni effettuate dal costruttore o ristrutturatore successivamente allo spirare del quinto anno, la possibilità di optare in ogni caso per l'applicazione del regime di imponibilità in luogo di quello di esenzione (viene pertanto "assorbita" e quindi eliminata la precedente previsione che differiva il conteggio dei cinque anni nei casi di precedente locazione quadriennale in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata).

Essendo la nuova disposizione in vigore dal 26 giugno 2012, per le cessioni di immobili abitativi poste in essere a partire da tale data (si ritiene anche quelli per i quali a tale data è già trascorso il quinquennio dalla data di ultimazione) il costruttore o ristrutturatore potrà esercitare in occasione dell'atto notarile di vendita l'opzione per la cessione in regime di imponibilità.

Cessione di immobili strumentali

In vigore fino al 25.06.2012	In vigore dal 26.06.2012
<p>8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato 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'art.31, co.1, lettere c), d) ed e), della L. n.457 del 5 agosto 1978;</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%;</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>8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato 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, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett. c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica n.380 del 6 giugno 2001, 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.</p>

Con le disposizioni introdotte dal D.L. n.83/12 vengono

- ➔ eliminate tutte le previsioni di imponibilità Iva "obbligatorie" diverse da quella del costruttore o ristrutturatore che cede l'immobile entro un dato lasso temporale dalla ultimazione o realizzazione dell'intervento (si tratta dei casi dell'assimilato al privato e cioè del soggetto con *pro rata* di detrazione pari o inferiore al 25% e del privato);

- incrementato da 4 a 5 anni il lasso temporale entro il quale il costruttore o ristrutturatore che ha ultimato l'immobile o i lavori deve cedere obbligatoriamente in Iva.

Pertanto, a partire dal 26 giugno 2012:

- il costruttore o ristrutturatore che cede immobili strumentali entro il quinquennio dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione deve obbligatoriamente applicare l'Iva;
- in tutti gli altri casi il cedente soggetto passivo ai fini Iva (chiunque esso sia) può applicare il regime di imponibilità Iva solo a seguito di esplicita opzione da esercitarsi nell'atto di cessione.

Reverse charge (o inversione contabile)

In vigore fino al 25.06.2012	In vigore dal 26.06.2012
a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'art.10. (lettera aggiunta dall'art.1, co.156, L. n.244 del 24 dicembre 2007).	a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'art.10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

In considerazione delle modifiche apportate alla disciplina delle cessioni, il D.L. n.83/12 modifica la disposizione che fino al 25 giugno 2012, regolava i casi di assolvimento dell'imposta secondo il meccanismo del *reverse charge* (o inversione contabile).

In passato (fino al 25/06/12), infatti, solo le cessioni di fabbricati strumentali effettuate nei confronti degli assimilati ai privati e quelle residuali imponibili a seguito di opzione dovevano scontare tale meccanismo.

A partire dal 26 giugno 2012, invece, per effetto delle modifiche apportate dal citato D.L. n.83:

tutte le cessioni di immobili, sia strumentali che abitativi, imponibili ai fini Iva a seguito di esplicita opzione scontano il meccanismo del *reverse charge* (il cedente emette fattura senza applicare l'Iva, cosiddetta "ad aliquota zero", mentre il cessionario procederà ad integrare la fattura ricevuta applicando l'aliquota Iva propria dell'operazione)

Pertanto, solo il costruttore o il ristrutturatore che cede l'immobile ultimato o ristrutturato entro i 5 anni dal completamento dei lavori, deve applicare ordinariamente l'imposta con indicazione del tributo sulla fattura.

Aliquota ridotta 10%

In vigore fino al 25.06.2012	In vigore dal 26.06.2012
127-duodevicies) locazioni di immobili di civile abitazione effettuate in esecuzione di programmi di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'art.31, co.1, lett. c), d) ed e), della L. n.457 del 5 agosto 1978; locazioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.146 del 24 giugno 2008 (numero così sostituito dall'art.57, co.1, lett. c), D.L. n.1 del 24 gennaio 2012, modificato in sede di conversione)	127-duodevicies) locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett. c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica n.380 del 6 giugno 2001, e locazioni di fabbricati abitativi 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 e il Ministro per le Politiche Giovanili e

le Attività Sportive, del 22 aprile 2008.

La resuscitata imponibilità ai fini Iva nelle operazioni di locazione riguardanti gli immobili abitativi ha reso necessario modificare la tabella allegata al Decreto Iva che descrive i casi in cui risulta applicabile l'aliquota ridotta nella misura del 10%.

A partire dal 26 giugno 2012, quindi, per tutte le locazioni di immobili abitativi rese imponibili a seguito di opzione, troverà applicazione l'aliquota ridotta del 10%.

Considerato che l'applicazione del regime di esenzione o di imponibilità, in relazione alle operazioni di cessione o locazione di immobili strumentali e abitativi, produce delicate conseguenze sotto il profilo delle limitazioni al diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti (pro rata generale e rettifica della detrazione), si invia la gentile clientela a prendere contatto con lo Studio per esaminare le singole fattispecie.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.