

CIRCOLARE N. 61/2017

Pordenone, 16 Ottobre 2017

Ai gentili Clienti

Loro sedi

LA DISCIPLINA IVA/REGISTRO NELLA CESSIONE DEI FABBRICATI STRUMENTALI

Superata da qualche giorno la scadenza del termine ultimo (30 settembre 2017) che ha consentito agli imprenditori di cedere, assegnare o estromettere dalla sfera imprenditoriale taluni immobili, le imprese che in futuro intenderanno cedere, ma anche acquistare, beni immobili strumentali dovranno confrontarsi (salvo proroghe, peraltro annunciate, delle agevolazioni vigenti in questi ultimi due anni) con la disciplina prevista a regime dall'ordinamento tributario.

Soprattutto con riferimento al comparto delle imposte indirette (principalmente l'Iva, ma anche imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali) si potrà osservare che anche l'ordinaria disciplina applicabile ai trasferimenti di fabbricati strumentali presenta in taluni casi un trattamento di favore.

Vediamo, quindi, di ricordare quali sono le regole attualmente in vigore che disciplinano la cessione di fabbricati strumentali sotto il profilo Iva/registro e delle altre imposte indirette secondarie.

Il trattamento ai fini Iva

L'ultimo intervento normativo che in ordine di tempo ha modificato la disciplina Iva delle cessioni immobiliari è giunto con il Decreto Legge 83/2012, poi commentato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 22/E/2013.

Con riferimento alla cessione di fabbricati strumentali le linee guida introdotte dal Legislatore con le citate modifiche normative sono così riassumibili:

- il regime di esenzione si pone, in generale, quale regime "naturale" applicabile alle operazioni in commento;
- per tutti i soggetti passivi ai fini Iva è sempre possibile "sfuggire" al naturale regime di esenzione mediante opzione per l'imponibilità Iva da esercitarsi in atto a cura del cedente.

Opzione possibile anche nel contratto preliminare

⇒ Con la citata circolare n. 22/E/2013 l'Agenzia delle entrate ha chiarito il concetto espresso nell'articolo 10, primo comma, punto 8-ter), del D.P.R. 633/1972 laddove richiede che l'opzione per l'imponibilità venga espressa "nel relativo atto", precisando che l'opzione può essere esercitata sia nel contratto di cessione (rogito) con il quale si trasferisce la titolarità del fabbricato, ma stante il generico riferimento contenuto nella norma, sia in sede di contratto preliminare.

⇒ Occorre inoltre tenere presente che la scelta per l'imponibilità eventualmente espressa in sede di preliminare deve ritenersi valida e vincolante anche in relazione al regime Iva applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo. In altre parole, nel rogito non si può cambiare idea circa il trattamento Iva da conferire all'immobile.

- quando la cessione è imponibile Iva a seguito di opzione, la cessione deve essere effettuata applicando il meccanismo cosiddetto del reverse charge ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972 e sarà il cessionario che si occuperà di assolvere l'imposta integrando il documento di acquisto

ricevuto dal cedente, avendo cura di applicare l'imposta con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere;

- è prevista una specifica ipotesi di imponibilità per obbligo di legge rappresentata dal caso della cessione effettuata dal costruttore del fabbricato o da colui che vi ha eseguito interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del D.P.R. 380/2001 (Testo Unico dell'edilizia) entro i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.

Relativamente all'ultima previsione sopra richiamata appare importante fornire una definizione di costruttore o di colui che esegue interventi di ristrutturazione e individuare con precisione il termine a partire dal quale i lavori si intendono "ultimati", posto che da tali qualificazioni dipende il trattamento Iva da riservare alle relative cessioni.

Vediamo quindi di precisare alcuni concetti.

Definizione di costruttore o ristrutturatore	<ul style="list-style-type: none">• Per individuare tali soggetti non si deve aver riguardo necessariamente a quanto indicato nello statuto sociale, bensì al caso concreto, nel senso che l'impresa che costruisce o ristruttura l'immobile è quella che detiene il "titolo" amministrativo (permesso di costruire, DIA, etc.);• per 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. (Circolare n. 182 del 11 luglio 1996);• possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori. (Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006);• Il regime di imponibilità si rende applicabile anche se le imprese che eseguono interventi di recupero edilizio affidano i lavori a terzi mediante contratto di appalto. (Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006).
Concetto di ultimazione (circolare n. 12/E/2007)	Ai fini della decorrenza del quinquennio, l'immobile di civile abitazione si considera "ultimato" a partire dalla data in cui viene reso il cosiddetto "fine lavori" o, anche precedentemente, se prima di tale momento l'immobile viene concesso in uso a terzi con appositi contratti (ad esempio, locazione o comodato).
Interventi di ristrutturazione (circolare n. 12/E/2007)	Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione.

Il trattamento ai fini dell'imposta di registro

Quando la cessione di un fabbricato strumentale viene effettuata da un soggetto passivo Iva abbiamo visto in precedenza che l'operazione può a seconda dei casi qualificarsi esente o imponibile (e in quest'ultimo caso, se a seguito di opzione, deve realizzarsi mediante applicazione del meccanismo del *reverse charge*). In forza del cosiddetto principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro, previsto dall'articolo 40, primo comma, del D.P.R. 131/1986, per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad Iva, l'imposta di registro si applica in misura fissa, anziché proporzionale. Nel caso della cessione in regime di imponibilità, quindi, la cessione sconta certamente l'imposta di registro in misura fissa. Con particolare riferimento alle operazioni di cessione dei fabbricati strumentali è interessante osservare che anche quando l'operazione si qualifica in esenzione da Iva, resta valido il richiamato principio di alternatività per cui l'imposta di registro rimane anche in questo caso applicata in misura fissa.

La disciplina delle imposte ipotecaria e catastale

L'eccezione sopra descritta, ovvero l'applicazione generalizzata nell'imposta di registro in misura fissa anche nel caso di operazioni di cessione effettuate in regime di esenzione Iva, trova il suo "contrappeso" nella disciplina riguardante l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

Le stesse, al contrario, risultano infatti determinate in misura proporzionale, rispettivamente pari al 3% e all'1%, tanto nel caso di operazione effettuata in regime di imponibilità Iva che in regime di esenzione da Iva.

Vediamo, quindi, di riepilogare in forma di rappresentazione schematica la disciplina riguardante le operazioni di cessione di fabbricati strumentali ai fini dell'imposizione indiretta.

Operazione	Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipo-catastali (*)
Cessione fabbricati strumentali (p.8-ter articolo 10, D.P.R. 633/1972)	imprese costruttrici o ristrutturatrici entro 5 anni (obbligo)	chiunque	22% (10% se ripristino)	€ 200	3% + 1%
	altri soggetti passivi Iva	chiunque (con opzione Iva del cedente)	22% (10% se ripristino)	€ 200	3% + 1%
		Chiunque (senza opzione Iva del cedente)	esente	€ 200	3% + 1%

(*) Misure ridotte alla metà per le cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi (la percentuale delle imposte ipotecarie e catastali è così suddivisa = 1,50% + 0,50%)

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti