

IVA CESSIONI E LOCAZIONI DI FABBRICATI

CHIARIMENTI DALL'AGENZIA

In questa Circolare

- 1. Premessa**
- 2. Locazione di fabbricati – regime fiscale**
- 3. Modalità di esercizio dell'opzione**
- 4. Locazione – regime transitorio – contratti in corso al 26/06/2012**
- 5. Locazione – imposta di registro**
- 6. Regime fiscale delle cessioni di fabbricati**
- 7. Cessioni – decorrenza e modalità di esercizio dell'opzione**
- 8. Cessione – imposta di registro**
- 9. Cessione – regime transitorio**
- 10. Separazione delle attività**
- 11. Tabelle riepilogative da CM 22/2013**

1. PREMESSA

Con la CM 22/2013 l'Agenzia fornisce chiarimenti in relazione alle novità introdotte in ambito immobiliare dai DL 1/2012 (cd. "Decreto liberalizzazioni") e DL 83/2012 (cd. "Decreto crescita"), a decorrere rispettivamente dal 24/01/2012 e dal 26/06/2012.

2. LOCAZIONE DI FABBRICATI – REGIME FISCALE

FABBRICATI ABITATIVI

In esito alle modifiche dell'art.10 c.1 n. 8) Dpr 633/72 **per le locazioni di fabbricati abitativi:**

- regola generale: è applicabile l'esenzione IVA;
- deroga: su opzione del locatore (da esercitare nel contratto di locazione) è possibile applicare l'IVA alle seguenti locazioni:
 - di fabbricati abitativi effettuate **dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici** degli stessi;
 - di fabbricati abitativi destinati ad **"alloggi sociali"** (DM 22/04/08).

DECORRENZA: in relazione all'assoggettamento ad IVA delle locazioni (v. Info Fisco 170/2012):

- di fabbricati abitativi (in regime di libero mercato): l'opzione da parte **delle imprese costruttrici e/o di ripristino** degli stessi fabbricati, può essere esercitata **dal 26/06/2012** (data di entrata in vigore del DL 83/2012);
- di **"alloggi sociali"**: l'opzione da parte di qualsiasi soggetto passivo (anche da soggetti passivi che li hanno acquistati già edificati, che non si configurano come i soggetti che li hanno costruiti/ristrutturati) può essere esercitata **dal 24/01/2012** (entrata in vigore DL 1/2012).

In precedenza: l'opzione per l'Iva era riservata ai soli fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali.

IMPRESA "RISTRUTTURATRICE": va individuata nell'impresa:

- che ha effettuato lavori di cui alle lett. c), d) ed f) dell'art. 3 Dpr 380/2001 (già L. 457/78);
- anche in via occasionale (l'attività prevalente è un'altra) e/o concedendo i lavori in appalto a terzi;
- **novità** - anche se tali opere si sono limitate alle parti comuni del fabbricato.

Esempio 1:

La società Alfa Srl, di **gestione immobiliare**, ha acquistato nel 1990 una palazzina residenziale già edificata, procedendo alla sua locazione.

Nel 2010 ha proceduto al completo rifacimento della copertura, all'apposizione di un cappotto esterno ed alla installazione di un ascensore. Considerato che i lavori:

- sono stati avviati in seguito ad una **autorizzazione per "ristrutturazione edilizia"**;
- **per quanto abbiano coinvolto le sole parti condominiali** del fabbricato e per quanto svolti in via occasionale (l'attività principale rimane quella di locazione);
- hanno attribuito alla società lo status di "ristrutturatrice" dell'edificio;
- la **locazione** (o la **cessione** - v. oltre) **di ciascun singolo appartamento** (o dell'intero edificio) potrà avvenire con **opzione per l'Iva**.

ALiquota IVA: in caso di opzione per l'applicazione dell'Iva

- a entrambe le locazioni di cui sopra
- si applica l'**aliquota IVA del 10%** (Tab. A/III Dpr 633/72)

CM 22/2013 - Alloggi sociali: "rientrano nella predetta definizione gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione permanente ovvero temporanea per almeno otto anni, a canone calmierato rispetto al libero mercato, o alla vendita".

FABBRICATI STRUMENTALI

Sempre secondo l'art.10 c.1 n. 8) Dpr 633/72 modificato dal DL 83/2012

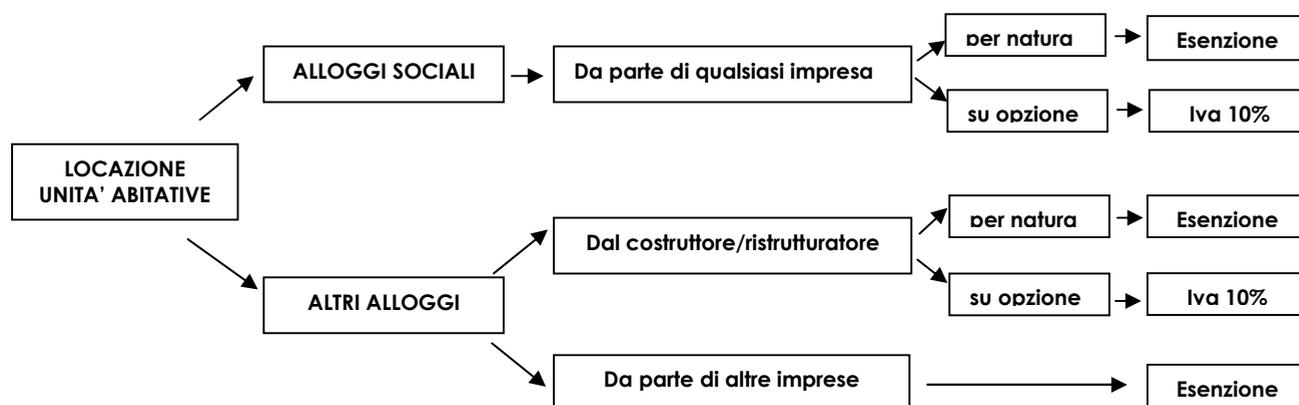
- a **decorrenza dal 26/06/2012**

le locazioni di fabbricati strumentali "per natura" sono soggette:

- regola generale: al regime "naturale" di esenzione IVA;
- deroga: è possibile applicare l'IVA, previa opzione del locatore nel contratto di locazione.

In precedenza: rispetto al regime previgente:

- **non sono più previste** le ipotesi di assoggettamento obbligatorio ad IVA connesse alle caratteristiche del conduttore (nei confronti di soggetti passivi con diritto a detrazione \leq al 25% o di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione);
- **qualunque soggetto passivo può optare per l'applicazione dell'Iva** (con aliquota ordinaria).



DISTINZIONE TRA FABBRICATI ABITATIVI E STRUMENTALI: l'Agenzia ricorda che ai fini Iva la distinzione si basa solo **sulla classificazione catastale** (non esiste il concetto di unità "strumentale per destinazione").

INQUADRAMENTO	CATEGORIE
Abitativi	da A/1 ad A/9 e A11; altre categorie se pertinenze di abitativi (C/6,
Strumentali	Tutte le altre categorie (A10, B, C, D ed E)

3. MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Tanto per gli immobili abitativi che per quelli strumentali **l'opzione va esercitata**:

- **da parte del solo locatore**;
- **nell'ambito del contratto di locazione**.

DURATA: il regime Iva assegnato alla stipula del contratto (esenzione o opzione per l'Iva):

- **è vincolante per tutta la durata naturale del contratto**;
- potendo essere **modificato solo alla scadenza** dello stesso (in generale, allo spirare della 4° annualità per le locazioni abitative e della 6° annualità per le locazioni diverse - commerciali, industriali e professionali).

Proroga del contratto: in sede di eventuale proroga alla scadenza del contratto (di ulteriori 4 anni per gli abitativi e di 6 anni per gli altri immobili), si potrà solo modificare l'opzione esercitata tramite un "addendum" al contratto. Non è invece possibile esercitare la revoca dell'opzione in sede di mero "rinnovo" annuale (a differenza di quanto avviene per l'opzione per la cedolare secca).



SUCCESSIONE DEL CONTRATTO: se prima della scadenza naturale si verifica una successione nel contratto (es.: acquisto/successione ereditaria dell'immobile locato; conferimento d'azienda; ecc.):

- il **nuovo locatore può modificare il regime IVA** cui assoggettare i canoni di locazione;
- in tal caso è necessario comunicare all'Agenzia:
 - la modifica soggettiva del contratto;
 - la variazione del regime IVA applicato ai canoni.

Nota: risultano in tal senso superate le istruzioni rese con la RM 2/2008.

4. LOCAZIONE – REGIME TRANSITORIO – CONTRATTI IN CORSO AL 26/06/2012

L'esercizio dell'opzione per i contratti in corso di esecuzione alla data del 26/06/2012 ha **effetti di segno contrario** a seconda della natura del fabbricato; per i fabbricati:

- a) abitativi: riguarda la **possibilità di optare per l'imponibilità Iva**;
- b) strumentali: riguarda la **possibilità di applicare l'esenzione**.

Per tale motivo l'Agenzia distingue il caso di locazione di immobili abitativi da quella di immobili strumentali.

FABBRICATI ABITATIVI

I canoni di locazione:

- in assenza di opzione: continueranno ad essere esenti da IVA anche dopo il 26/06/2012;
- in presenza di opzione: è possibile optare per l'imponibilità Iva (da parte delle imprese costruttrici/ristrutturatrice o, nel caso di alloggi sociali, da parte di qualsiasi impresa).

MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE : per i contratti in corso al 26/06/2012, l'Agenzia ritiene che l'opzione:

- **vada formalizzata mediante un "atto integrativo"** del contratto di locazione
- che va portata a conoscenza dell'amministrazione finanziaria come segue:
 - ❖ se redatto in forma libera:
 - **non va obbligatoriamente essere registrato** (in caso di **registrazione facoltativa** si applica l'**imposta fissa di € 67,00** senza applicazione di alcun "termine fisso");
 - le modalità di comunicazione dell'opzione saranno stabilite con **futuro provvedimento**;
 - ❖ se redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata: dovendo essere obbligatoriamente registrato, è già stato reso noto all'Agenzia.

Integrazione della fattura: la CM 22/2013 non menziona la possibilità, adottata da alcune imprese, di procedere esclusivamente con una annotazione sulle fatture emesse; in tal caso sarà opportuno procedere all'apposita comunicazione, una volta emanato il relativo Provvedimento.

Opzione effettuata dopo il 26/06/2012: l'opzione può essere esercitata **senza limiti temporali** e dunque anche dopo il 26/06/2012; in tal caso:

- ha effetto dal momento in cui il locatore manifesta l'opzione (fino a scadenza del contratto);
- per i canoni già riscossi o fatturati a tale data (per i quali dunque l'operazione si considera già effettuata) resta fermo il regime IVA applicato.

OPZIONE INVIATA PER RACC. A/R (RM 2/2008): se il locatore ha già provveduto:

- ad **assoggettare ad Iva i canoni incassati dopo il 26/06/2012;**
- dandone **comunicazione all'Agenzia tramite lettera racc. A/R**, secondo la procedura indicata dalla RM 2/2008 in analoga situazione (v. Info Fisco 179/2012)

l'Agenzia ritiene valida l'opzione, "ferma restando la necessità di integrare il contratto".

A maggior ragione va ritenuta efficace l'integrazione del contratto già registrata in via facoltativa, secondo la procedura indicata dalla RM 364/07.

RIMBORSO IMPOSTA REGISTRO: per i contratti in corso al 26/06/2012 per i quali il locatore ha esercitato l'opzione per l'Iva:

- non può formare oggetto di rimborso l'imposta di registro relativa alla **annualità in corso;**
- se l'imposta di registro è stata versata per l'intera durata del contratto, è possibile chiedere il rimborso di quanto versato per le annualità successive all'opzione IVA.

SCADENZA DEL CONTRATTO: resta ferma per qualsiasi contratto la possibilità di modificare il regime originariamente applicato in sede di proroga del contratto venuto a scadenza.

FABBRICATI STRUMENTALI

Per i contratti di locazione di fabbricati strumentali va operata la seguente distinzione:

A) CONDUTTORI DIVERSI DA PRIVATI/IMPRESE CON PRO-RATA ≤ 25%: per tali i contratti non è intervenuta alcuna modifica normativa e pertanto

- **resta vincolante** per tutta la durata del contratto;
- **la scelta del regime IVA** (esenzione con le regime naturale o imponibilità previa opzione) **già espressa** dal locatore in sede di stipula del contratto di locazione.

B) CONDUTTORI SOGGETTI PRIVATI O IMPRESE CON PRO-RATA ≤ 25%

Per i contratti di fabbricati strumentali in corso di esecuzione al 26/06/2012 nei confronti di:

1)	soggetti passivi IVA che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione dell'imposta in percentuale ≤ 25%
2)	soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni (soggetti privati, enti non commerciali privi di partita Iva, ecc.)

l'applicazione dell'Iva in fattura non è più un obbligo e dunque (rientrando così nell'ambito del regime ordinario previsto per la generalità dei fabbricati strumentali):

- in presenza di opzione: si applica l'imponibilità Iva (da parte di qualsiasi impresa);
- in assenza di opzione: i canoni divengono sempre esenti IVA.

Per tali contratti il locatore può aver ritenuto:

a) **di confermare il regime di imponibilità:** continuando in tal caso ad applicare l'IVA ai canoni percepiti dal 26/06/2012, non è necessario **né integrare il contratto né effettuare alcuna comunicazione** all'Agenzia (in quanto non è mutato il regime fiscale del contratto);

b) **di applicare il regime divenuto "naturale" della esenzione:** è necessario **integrare il contratto** e procedere alla comunicazione (che si ritiene dover essere effettuata nelle stesse forme dei fabbricati abitativi, anche se l'Agenzia richiama solo la possibilità della registrazione facoltativa a tassa fissa, senza richiamare le modalità indicate da un futuro provvedimento).

OPZIONE "IMPROPRIA": anche ove il contratto verso conduttori privati/soggetti passivi con prorata $\leq 25\%$ abbia fatto espresso riferimento ad una opzione per l'imponibilità (come spesso accaduto nella prassi aziendale, anche se l'assoggettamento ad Iva era un obbligo di legge):

- opzione non è vincolante;
- il locatore può modificare il regime Iva adottando il regime (divenuto naturale) di esenzione.

CM 22/2013: "non può non essere valutato il fatto che, in assenza di specifiche indicazioni normative o di prassi circa la possibilità di applicare il regime di esenzione (...), la prosecuzione del precedente regime di imponibilità non corrisponda ad una reale volontà del locatore (...); laddove il contribuente abbia **espresso impropriamente l'opzione per l'imponibilità** in relazione ad un **contratto che doveva obbligatoriamente essere assoggettato ad IVA** (in considerazione delle caratteristiche del conduttore), si deve ritenere che **tale opzione non sia vincolante** dovendosi aver riguardo al regime IVA nella sostanza applicabile ai canoni di locazione.

In tale evenienza il locatore può modificare il regime di imponibilità ad IVA obbligatorio per legge, originariamente applicato al contratto di locazione, adottando il regime (naturale) di esenzione.

Esempio 2:

La Beta snc, società di gestione immobiliare, ha concesso in locazione dal 1/05/2010 gli uffici ad una agenzia assicurativa.

Il contratto faceva (impropria) menzione dell'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'Iva 21%; a decorrere dal 26/06/2012 la società, al fine di agevolare il conduttore, ha deciso di applicare l'esenzione ai canoni (pur determinando così un prorata di detrazione e dovendo verificare l'eventuale obbligo di rettifica dell'Iva detratta sugli uffici).

Avendo proceduto ad integrare il contratto con un apposito "addendum" che ha proceduto a registrare in via facoltativa, null'altro sarà richiesto.

SCADENZA DEL CONTRATTO: resta ferma per qualsiasi contratto la possibilità di modificare il regime originariamente applicato in sede di proroga del contratto venuto a scadenza.

5. LOCAZIONE – IMPOSTA DI REGISTRO

Le novità dei DL 1/2012 e 83/2012 non hanno interessato la disciplina dell'imposta di registro; l'eventuale modifica del regime fiscale dei canoni non comporta alcun effetto sotto tale profilo:

FABBRICATI ABITATIVI	<p>se i contratti di locazione di fabbricati ad uso abitativo (soggetti a registrazione in termine fisso se di durata > 30 giorni) risultano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>esenti IVA</u>: si applica l'imposta di registro in misura proporzionale (2%); • <u>imponibili IVA</u> (in quanto il locatore ha espresso l'opzione): l'imposta di registro è dovuta in misura fissa di €.67,00.
FABBRICATI STRUMENTALI	<p>le locazioni di immobili strumentali (in deroga al principio di alternatività IVA/registro) scontano l'imposta di registro in misura proporzionale (1%) indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta.</p>

6. REGIME FISCALE DELLE CESSIONI DI FABBRICATI

FABBRICATI ABITATIVI

In seguito alle modifiche apportate dal DL 83/2012 all'art.10, c.1, n. 8-bis), del DPR 633/72, le cessioni di fabbricati (o di porzioni di fabbricato) diversi da quelli strumentali risultano soggette al **regime "naturale" di esenzione da IVA ad eccezione** delle seguenti ipotesi:

1)	cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi <u>entro 5 anni</u> dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento
2)	cessioni poste in essere dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione
3)	cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali nel relativo atto il cedente abbia manifestato espressamente l'opzione per l'imposizione.

In particolare:

- per le cessioni effettuate entro 5 anni dalle imprese costruttrici/rispristino del fabbricato ceduto: resta ferma l'imponibilità IVA per obbligo di legge;
- per le cessioni realizzate oltre il quinquennio: vale il regime "naturale" di esenzione, salvo l'opzione per l'applicazione dell'imposta espressa nell'atto della cessione.

Nota: l'opzione per l'imponibilità è limitata alle sole imprese costruttrici o attuatrici degli interventi di recupero specificamente richiamati dalla disposizioni; pertanto, **le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da operatori economici diversi restano esenti da IVA.**

CESSIONI "ALLOGGI SOCIALI": come chiarito dall'Agenzia, tale categoria ha sostanzialmente "assorbito" le disposizioni in materia di edilizia convenzionata.

ALIQUOTA IVA: si rammenta che:

- alle cessioni di fabbricati abitativi (non di lusso) effettuate da imprese costruttrici è applicabile:
 - l'aliquota IVA del 10%;
 - l'aliquota del 4 %, qualora il cessionario sia in possesso dei requisiti "prima casa";
- alle cessioni di fabbricati abitativi "di lusso": è applicabile l'aliquota ordinaria.

FABBRICATI STRUMENTALI

Anche le cessioni di fabbricati strumentali sono, in generale, esenti IVA eccetto quelle:

1)	effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, <u>entro 5 anni</u> dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
2)	per le quali nel relativo atto il cedente abbia manifestato l'opzione per l'imposizione.

Pertanto, le cessioni di fabbricati strumentali "per natura":

- **sono imponibili IVA per obbligo di legge**, se poste in essere dall'impresa che li ha costruiti o recuperati entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori;
- **sono esenti IVA, in tutti gli altri casi**, fermo restando il diritto del soggetto cedente di optare per l'imponibilità nell'atto di cessione.

ALIQUOTA IVA: le cessioni di fabbricati strumentali imponibili (per obbligo di legge o su opzione) sono assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria o, in particolari ipotesi, nella misura del 10% (es: nn. 127-undecies) e 127- quinquiesdecies) tab.A, parte III, DPR 633/72.

REVERSE CHARGE

Per effetto delle novità normative, dal 26/06/2012 l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile:

- oltre alle cessioni di fabbricati strumentali imponibili per opzione (ipotesi già prevista dalla previgente disciplina);
- viene ora **esteso anche alla cessione di fabbricati abitativi imponibili su opzione** del cedente (con il conseguente obbligo di assolvere il tributo a carico dell'acquirente) sempreché quest'ultimo sia un soggetto passivo d'imposta, che agisce in quanto tale.

Il reverse-charge:

- si applica solo in caso di imponibilità IVA per opzione;
- non trovando applicazione nei casi di cessioni di fabbricati imponibili IVA per obbligo di legge; in tal caso il cedente deve emettere fattura con Iva (il caso si verifica solo per le imprese costruttrici/ristrutturatrici che cedono il fabbricato dall'oro costruito/edificato entro 5 anni dalla ultimazione dei lavori, indipendentemente che si tratti di fabbricati abitativi o strumentali).

In presenza di reverse charge:

- la fattura emessa dal cedente (senza Iva e con l'indicazione dell' art. 17, comma 6, lett. a-bis));
- va integrata dall'acquirente applicando l'Iva con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere.

ACCONTO: il pagamento di un acconto sul prezzo costituisce, per il relativo importo, momento di effettuazione della cessione e, pertanto, va assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al momento del pagamento. Ne consegue che, sussistendo i presupposti richiesti dalla norma, l'IVA relativa all'acconto sul prezzo deve essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Immobili ceduti "al grezzo" (CM 12/2007): si rammenta che se la cessione del fabbricato viene effettuata da un soggetto passivo prima della data di ultimazione del fabbricato:

- la cessione è esclusa dall'applicazione dell'art. 10 c.1 nn. 8-bis) e 8-ter) DPR 633/72;
- e la fattura da rimessa con Iva (al 4% se si tratta di immobile abitativo, anche in esito ai lavori effettuati, e l'acquirente possiede i requisiti prima casa)

in quanto si tratta di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo.

7. CESSIONI – DECORRENZA E MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Analogamente alle locazioni immobiliari, la nuova disciplina IVA si applica:

- alle cessioni di fabbricati (abitativi e strumentali) effettuate dal 26/06/2012;
- alle cessioni di alloggi sociali, effettuate dal 12/08/2012 (entrata in vigore della L.134/2012).

Pertanto, le **cessioni** di beni immobili si considerano effettuate:

- **all'atto della stipula del contratto**

ovvero

- **alla data della fattura o a quella del pagamento del corrispettivo**, se prima della stipula del contratto sia pagato (in tutto o in parte) il corrispettivo o sia emessa fattura; in tal caso, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato.

Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione, è necessario che detta scelta sia espressa "nel relativo atto"; conseguentemente, sono soggetti ad IVA i contratti di cessione stipulati dal 26/06/2012 (ovvero dal 12/08/2012, per le cessioni di "alloggi sociali") nei quali il cedente abbia espressamente optato per l'imponibilità.

Tuttavia, stante il riferimento all'opzione "nel relativo atto", l'Agenzia precisa che:

CONTRATTO PRELIMINARE	<p>se la compravendita è preceduta da un contratto preliminare, l'opzione può essere espressa anche in sede di preliminare; conseguentemente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ gli acconti sul prezzo, eventualmente dovuti, sono assoggettati ad IVA; ▪ qualora ne ricorrano i presupposti, l'imposta viene assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile; ▪ la scelta per l'imponibilità è valida e vincolante anche in relazione al regime IVA applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo.
CONTRATTO SENZA PRELIMINARE	<p>in mancanza di un contratto preliminare di compravendita, qualora:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ siano corrisposti gli acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione; ▪ in sede di stipula del contratto sia manifestata l'opzione per l'imponibilità la base imponibile IVA è costituita dall'importo dovuto a saldo.

IMPOSTA DI REGISTRO

Per quanto riguarda l'imposta di registro (dovuta in misura proporzionale) l'Agenzia precisa che, in caso di cessione di fabbricati abitativi:

- si deve tener conto degli importi già corrisposti a titolo di acconto sul prezzo per i quali detta imposta non è stata assolta al momento del pagamento.
- al momento del rogito, va applicata l'imposta di registro sul valore del bene immobile, al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad IVA.

Nota: tale principio è applicabile anche nel caso in cui, in sede di registrazione del contratto preliminare, sia stata corrisposta l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3% sugli acconti versati; anche in tal caso, laddove il saldo sia assoggettato ad IVA, in sede di stipula del contratto definitivo dovrà essere corrisposta l'imposta di registro nella misura del 7%, calcolata sul valore dell'immobile al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad IVA.

Dall'imposta di registro così determinata dovrà essere scomputata l'imposta già corrisposta per acconti.

Gli acconti ed il saldo relativi alla cessione possono essere soggetti ad un trattamento fiscale diverso anche qualora l'acconto sia corrisposto all'impresa costruttrice/ripristino entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori e il rogito sia, invece, stipulato oltre il quinquennio.

In tal caso, infatti:

- gli acconti versati: sono soggetti ad IVA per obbligo di legge;
- il saldo da versare al rogito: è soggetto al regime "naturale" di esenzione salva l'opzione per l'imponibilità IVA esercitata in atto dall'impresa cedente.

Nota: in caso di **esenzione**, in sede di stipula del contratto definitivo, **l'imposta proporzionale di registro si applica**, per gli immobili abitativi, **su una base imponibile considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA**.

8. CESSIONE – IMPOSTA DI REGISTRO

Nessuna modifica ha interessato l'imposta di registro applicabile alle cessioni di fabbricati. Pertanto, per le cessioni di fabbricati ad uso abitativo, l'imposta di registro nonché le imposte ipotecarie e catastali, si applicano:

- in **misura fissa**: in caso di cessioni soggette ad IVA;
- in **misura proporzionale**: in caso di cessioni esenti da IVA

ferma restando l'applicazione delle agevolazioni accordate per l'acquisto della "prima casa".

In linea con la CM 12/2007, al fine di evitare una duplice tassazione, si precisa che:

- se gli acconti risultano fatturati in regime di imponibilità per obbligo di legge;
- ed il saldo viene fatturato in esenzione da imposta

l'imposta proporzionale di registro si applica su una base imponibile al netto degli acconti già assoggettati ad IVA.

Pertanto, per le cessioni di fabbricati strumentali l'imposta di registro si applica nella misura fissa di €. 168,00 sia per le operazioni assoggettate ad IVA sia per quelle esenti dall'imposta. Analogamente, a prescindere dal regime IVA applicabile, le cessioni di beni strumentali sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale nella misura del 4% (rispettivamente, 3% e 1%).

9. CESSIONE – REGIME TRANSITORIO

Nella fase transitoria, ossia nel passaggio dalle vecchie alle nuove regole, gli acconti corrisposti prima del 26/06/2012 possono essere stati assoggettati ad un regime IVA diverso rispetto a quello applicabile al saldo da corrispondere alla data del rogito (dopo il 26/06/2012).

In particolare, **si possono verificare i seguenti casi:**

<p>ANTE 26/06/2012: STIPULA PRELIMINARE CON PAGAMENTO DI ACCONTI IN ESENZIONE IVA</p> <p>POST 26/06/2012: STIPULA CONTRATTO DEFINITIVO CON OPZIONE – SALDO IMPONIBILE IVA</p>	<p>applicando la disciplina previgente, gli acconti percepiti sono stati fatturati in regime di esenzione ed il contratto preliminare ha scontato l'imposta di registro in misura proporzionale o fissa, a seconda della tipologia di immobile, rispettivamente, abitativo o strumentale, oggetto della cessione.</p> <p>In sede di rogito, effettuato dopo l'entrata in vigore del DL 83/2012, sussistendo i presupposti per l'esercizio dell'opzione, il cedente può optare per l'applicazione dell'IVA sulla parte costituita dal saldo al netto degli acconti precedentemente fatturati in esenzione da imposta.</p>
<p>ANTE 26/06/2012: ACCONTI IMPONIBILI IVA</p> <p>POST 26/06/2012: ROGITO - MANCANZA DI OPZIONE – SALDO ESENTE IVA</p>	<p>sono stati corrisposti acconti con applicazione dell'IVA in quanto relativi ad una cessione imponibile in base alla disciplina vigente fino al 26/06/2012. Qualora, a decorrere dalla predetta data, il regime naturale previsto sia l'esenzione salvo opzione per l'applicazione dell'IVA espressa in atto, in mancanza dell'opzione in sede di rogito del contratto di compravendita, l'importo dovuto a saldo è esente da IVA.</p>

10. SEPARAZIONE DELLE ATTIVITA'

L'art. 57 del DL 1/2012 modificando la disciplina della separazione dell'attività (art. 36, del DPR 633/72) ha previsto la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta per i soggetti:

"..che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis, sia locazione o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività".

Nota: tale possibilità era, in precedenza, prevista solo per i soggetti passivi che realizzavano sia locazioni di **fabbricati abitativi esenti** da imposta sia locazioni di **altri fabbricati imponibili** ed era ammessa nonostante si trattasse di un'unica attività.

La nuova formulazione dell'art. 36 del DPR 633/72:

- conferma la possibilità di separare le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati;
- estende, simmetricamente, tale facoltà anche in relazione alle cessioni di fabbricati.

In generale, quindi, in caso di esercizio di attività sia di locazione sia di cessione di immobili, è possibile separare tali attività, in quanto le stesse sono contraddistinte, dalla tabella ATECO, da due diversi codice di attività.

I sub-settori di attività ulteriormente separabili sono costituiti, rispettivamente, da:

- locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili;
- cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.

In pratica, **la norma presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA** (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, **ma anche sulla categoria catastale** del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo).

Pertanto, i sub-settori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).

Nota: si rammenta che l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta è vincolante per 3 anni e al termine del triennio si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata

11. TABELLE RIEPILOGATIVE DA CM 22/2013

LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

FINO AL 23/01/2012			
FABBRICATI	LOCATORE	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
ABITATIVI IN EDILIZIA CONVENZIONATA	Imprese costruttrici/ripristino entro 4 anni da ultimazione lavori e contratto di durata > 4 anni	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %	€ . 67,00
ABITATIVI DIVERSI	Qualsiasi locatore	Esente	Proporzionale (2%)

DAL 24/01/2012			
FABBRICATI	LOCATORE	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
ABITATIVI IN EDILIZIA CONVENZIONATA	Qualsiasi locatore con contratto di durata > 4 anni	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %	€ . 67,00
		Esente	Proporzionale (2%)
ALLOGGI SOCIALI	Qualsiasi locatore	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %	€ . 67,00
		Esente	Proporzionale (2%)
ABITATIVI DIVERSI	Qualsiasi locatore	Esente	Proporzionale (2%)

DAL 26/06/2012			
FABBRICATI	LOCATORE	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
ABITATIVI	Imprese costruttrici o di ripristino	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %	€ . 67,00
		Esente	Proporzionale (2%)
ALLOGGI SOCIALI	Qualsiasi locatore	Imponibilità opzionale con aliquota del 10 %	€ . 67,00
		Esente	Proporzionale (2%)

LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

FINO AL 25/06/2012		
LOCATORE	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
Locazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi che svolgono in via esclusiva o prevalente attività con pro-rata pari o inferiore al 25%	Imponibilità per obbligo di legge	Proporzionale (1%)
Locazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni	Imponibilità per obbligo di legge	Proporzionale (1%)
Locazioni diverse	Imponibilità opzionale	Proporzionale (1%)
	Esente	Proporzionale (1%)

DAL 25/06/2012		
LOCATORE	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
Qualsiasi locatore	Imponibilità opzionale con aliquota del 21%	Proporzionale (1%)
	Esente	Proporzionale (1%)

CESSIONE DI FABBRICATI ABITATIVI

FINO AL 25/06/2012			
CEDENTE	TERMINI/ABITATIVO	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
QUALSIASI SOGGETTO	-"alloggi sociali" - abitazioni locate per un periodo > 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata	-imponibile su opzione con aliquota del 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa"	€. 168,00
		Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")
	Qualsiasi Fabbricato abitativo	Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")
IMPRESE COSTRUTTRICI O DI RIPRISTINO	Fabbricati abitativi ceduti entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	- imponibile per obbligo di legge con aliquota 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa" - 21% abitazione "di lusso"	€. 168,00
	Oltre 5 anni da ultimazione lavori	Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")

DAL 26/06/2012 AL 12/08/2012			
CEDENTE	TERMINI	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
QUALSIASI SOGGETTO		Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")
IMPRESE COSTRUTTRICI O DI RIPRISTINO	Fabbricati abitativi ceduti entro 5 anni da ultimazione dei lavori	- imponibile per obbligo di legge con aliquota al 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa" - 21% abitazione "di lusso"	€ 168,00
	Oltre 5 anni da ultimazione dei lavori	- imponibile per opzione con aliquota al 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa" - 21% abitazione "di lusso" (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€ 168,00
		Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")

DAL 12/08/2012			
CEDENTE	TERMINI/ABITATIVO	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
IMPRESE COSTRUTTRICI O DI RIPRISTINO	Fabbricati ceduti entro 5 anni da ultimazione dei lavori	- imponibile per obbligo di legge con aliquota al 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa" - 21% abitazione "di lusso"	€ 168,00
	Oltre 5 anni da ultimazione dei lavori	- imponibile per opzione in atto con aliquota al 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa" - 21% abitazione "di lusso" (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€ 168,00
		Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")
QUALSIASI SOGGETTO	Fabbricati abitativi destinati ad "alloggi sociali"	- imponibile per opzione con aliquota al 10% - 4% se acquirente con requisiti "prima casa" (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€ 168,00
		Esente	Proporzionale (7% o 3% se "prima casa")

CESSIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI

FINO AL 25/06/2012			
CEDENTE	TERMINI/CESSIONARIO	IVA	IMPOSTA DI REGISTRO
QUALSIASI CEDENTE	Qualsiasi cessionario	Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21% o del 10% (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€. 168,00
		Esente	€. 168,00
	Soggetti passivi Iva che svolgono attività con un pro-rata $\leq 25\%$	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 % o del 10%	€. 168,00
	Soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 % o del 10%	€. 168,00
IMPRESE COSTRUTTRICI O DI RIPRISTINO	Entro 4 anni da ultimazione dei lavori	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 % o del 10%	€. 168,00
	Oltre 4 anni da ultimazione lavori	Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21% o del 10% (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€. 168,00
		Esente	€. 168,00

DAL 25/06/2012			
CEDENTE	TERMINI	IVA	IMPOSTA DI
IMPRESE COSTRUTTRICI O DI RIPRISTINO	Entro 5 anni da ultimazione lavori	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 % o del 10%	€. 168,00
	Oltre 5 anni da ultimazione lavori	Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21% o del 10% (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€. 168,00
		Esente	€. 168,00
QUALSIASI CEDENTE		Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21% o del 10% (in reverse se cessionario soggetto passivo d'imposta)	€. 168,00
		Esente	€. 168,00

NORMATIVA

ART. 10 COMMA 1 n. 8) – LOCAZIONI DI IMMOBILI **ESENTI**

FINO AL 24/03/2012	DL 1/2012 (cd. "LIBERALIZZAZIONI") dal 24/03/2012	DL 83/2012 (cd. "CRESCITA") dal 25/06/2012
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,	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,	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 [ndr: senza alcuna opzione] le locazioni	escluse le locazioni, <u>per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione</u>	escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione di fabbricati abitativi <u>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,</u>
di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni,	di fabbricati abitativi, di durata non inferiore a quattro anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata [ndr: anche se ne sono i costruttori]	[ndr: soppresso]
	<u>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 e le attività sportive del 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008,</u>	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, [ndr: anche se ne sono i costruttori]
	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	e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni

e 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		
---	--	--

ART. 10 COMMA 1 n. 8-BIS) – CESSIONE DI IMMOBILI ABITATIVI ESENTI

FINO AL 24/03/2012	DL 1/2012 (cd. "LIBERALIZZAZIONI") dal 24/03/2012	DL 83/2012 (cd. "CRESCITA") dal 25/06/2012
le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter),	le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter),	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'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento	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,	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 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,
o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine [di 4 anni] i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;	<u>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:</u>	<u>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:</u>

ART. 10 COMMA 1 n. 8-TER) – CESSIONE DI IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA ESENTI

FINO AL 24/03/2012	DL 1/2012 (cd. "LIBERALIZZAZIONI") dal 24/03/2012	DL 83/2012 (cd. "CRESCITA) dal 25/06/2012
le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni,	le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni,	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: 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;	escluse: 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;	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 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
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;	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;	[ndr: soppresso]
c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;	c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;	[ndr: soppresso]
d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;	d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;	<u>e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</u>

ART. 17 COMMA 6 – REVERSE CHARGE – CESSIONE DI IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA

FINO AL 24/03/2012	DL 1/2012 (cd. "LIBERALIZZAZIONI") dal 24/03/2012	DL 83/2012 (cd. "CRESCITA) dal 25/06/2012
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;	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	(idem)