

CIRCOLARE N. 22/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 28 giugno 2013

***OGGETTO:* Regime IVA cessioni e locazioni di fabbricati – Decreto-legge
22 giugno 2012, n. 83**

| | |
|--|----|
| Premessa | 3 |
| 1. REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI DI FABBRICATI..... | 8 |
| 1.1 Fabbricati abitativi | 8 |
| 1.2 Fabbricati strumentali | 8 |
| 2. LOCAZIONI – DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE | 9 |
| 3. LOCAZIONI – CONTRATTI IN CORSO DI ESECUZIONE – ESERCIZIO DELL'OPZIONE | 10 |
| 3.1 Fabbricati abitativi | 10 |
| 3.2 Fabbricati strumentali | 12 |
| 4. LOCAZIONI – IMPOSTA DI REGISTRO..... | 14 |
| 5. REGIME FISCALE DELLE CESSIONI DI FABBRICATI..... | 21 |
| 5.1 Fabbricati abitativi | 21 |
| 5.2 Fabbricati strumentali | 22 |
| 5.3 Reverse-charge per le cessioni di fabbricati imponibili ad IVA su opzione del cedente | 23 |
| 6. CESSIONI – DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA - MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE | 24 |
| 7. CESSIONI – IMPOSTA DI REGISTRO..... | 27 |
| 8. CESSIONI – REGIME TRANSITORIO..... | 28 |
| 9. SEPARAZIONE DELL'ATTIVITA' | 37 |

Premessa

L' art. 9 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26 giugno 2012, n. 147 e convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, recante "*Misure urgenti per la crescita del Paese*" (in seguito, "decreto-legge n. 83 del 2012"), ha modificato la disciplina IVA delle locazioni e delle cessioni di fabbricati prevista dall'art. 10, primo comma, nn. 8), 8-*bis*) e 8-*ter*), del d.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'intervento normativo ha ampliato le ipotesi in cui le cessioni e le locazioni di immobili – in linea di principio, esenti da IVA – sono assoggettabili ad imposta ed ha eliminato le ipotesi di imponibilità obbligatoria per le cessioni e le locazioni di immobili strumentali effettuate nei confronti di cessionari e conduttori privi del diritto a detrazione o con pro-rata di detraibilità pari o inferiore al 25 per cento.

La disciplina IVA delle operazioni relative al settore immobiliare è stata, peraltro, precedentemente novellata dall'art. 57, comma 1, lett. a), del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 che ha introdotto, a decorrere dal 24 gennaio 2012, una fattispecie di imponibilità ad IVA opzionale in relazione alle locazioni e cessioni 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) ed ha consentito, altresì, alle imprese operanti nel settore immobiliare di optare per la contabilizzazione separata relativamente alle cessioni di immobili abitativi esenti da IVA.

Per quanto riguarda l'edilizia convenzionata, si rammenta che fino al 23 gennaio 2012 (vale a dire prima dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 1 del 2012) erano imponibili per obbligo di legge (con aliquota del 10 per cento) le locazioni di fabbricati abitativi concesse dalle imprese costruttrici, entro quattro anni

dall'ultimazione dei lavori, in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata e con un contratto di locazione di durata non inferiore a quattro anni.

In seguito alle modifiche introdotte dal decreto-legge n. 1 del 2012, in luogo del regime di imponibilità per obbligo di legge, le locazioni di fabbricati in edilizia convenzionata, possono essere assoggettate ad IVA su opzione del locatore – che può anche essere un soggetto diverso dall'impresa costruttrice.

Dal 26 giugno 2012 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 83 del 2012), l'art. 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, non prevede più l'edilizia convenzionata tra le deroghe al regime naturale di esenzione delle locazioni di fabbricati abitativi.

Si elencano, di seguito, alcune definizioni rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina IVA del settore immobiliare:

- distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali: tale distinzione si basa, di regola, su un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale degli stessi, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo. In particolare, sono fabbricati abitativi quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A" (esclusa la categoria "A/10"). Sono fabbricati strumentali per natura (vale a dire, quelli che *"per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni"*) le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali "B", "C", "D", "E" e nella categoria "A10" qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale delle pertinenze di fabbricati (ad esempio, box, cantine, ecc.), si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, in base ai quali la sussistenza del vincolo pertinenziale – rendendo il bene una proiezione del bene

principale – consente di attribuire all’immobile pertinenziale la stessa natura e, conseguentemente il regime fiscale previsto per l’immobile principale

Come precisato con il citato documento di prassi, resta ferma l’autonoma rilevanza fiscale dell’operazione avente ad oggetto l’immobile pertinenziale, rispetto alla quale è necessario verificare i presupposti oggettivi e soggettivi del trattamento fiscale in concreto applicabile all’operazione.

- Imprese costruttrici e imprese di ripristino: ai sensi dell’articolo 10, primo comma, numeri 8, 8-bis e 8-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, le “imprese costruttrici” si identificano nei soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato. In particolare, ai fini dell’imponibilità prevista dalla norma, possono considerarsi “imprese costruttrici” oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l’esecuzione dei lavori. Si rammenta che, coerentemente con i criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa, per impresa costruttrice deve intendersi anche l’impresa che occasionalmente svolge l’attività di costruzione di immobili. Le “imprese di ripristino” sono quelle che acquistano un fabbricato ed eseguono o fanno eseguire sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall’art. 3, primo comma, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell’Edilizia, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all’art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457.
- Interventi di recupero sugli immobili: consentono, al soggetto che li ha eseguiti di assumere il ruolo di impresa di ripristino gli interventi

elencati dall'art. 3, primo comma, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'Edilizia, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Si tratta, in particolare, delle seguenti tipologie di interventi edilizi:

1) “*interventi di restauro e di risanamento conservativo*” rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio (art. 3, primo comma, lett. c) del Testo Unico dell'Edilizia);

2) “*interventi di ristrutturazione edilizia*” rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica (art. 3, primo comma, lett. d) del Testo Unico dell'Edilizia);

3) “*interventi di ristrutturazione urbanistica*” rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del

disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale (art. 3, primo comma, lett. f) del Testo Unico dell'Edilizia).

Stante l'aggiornato riferimento normativo, viene esplicitamente compreso tra gli interventi di ristrutturazione edilizia la totale demolizione e successiva ricostruzione del fabbricato (cfr. lett. d) dell'art. 3 del Testo Unico sull'Edilizia), peraltro, già ricondotto dalla prassi amministrativa, nella vigenza dell'art. 31, lett. d), della legge n. 457 del 1978, nell'ambito delle fattispecie di ristrutturazione edilizia (cfr. circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, punto 3).

Ai fini in esame si considerano ristrutturate anche le unità immobiliari comprese in fabbricati sui quali gli interventi descritti sono stati eseguiti solo sulle parti comuni dello stesso.

Non rilevano ai fini in esame i semplici interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria (come definiti dalle lettere a) e b) del Testo Unico sull'Edilizia e, precedentemente, dall'art. 31, lettere a) e b) della legge n. 457 del 1978).

- Alloggio sociale: il decreto ministeriale 22 aprile 2008 considera “*alloggio sociale*” “*l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato*”. In particolare, 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.

1. REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI DI FABBRICATI

1.1 Fabbricati abitativi

In base al nuovo testo dell'art. 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, risultante dalle modifiche apportate dal decreto-legge n. 83 del 2012, la regola generale prevista per le locazioni di fabbricati abitativi è l'esenzione IVA, salva la possibilità di applicare l'imposta – previa opzione del locatore espressa nel relativo contratto di locazione - alle seguenti operazioni:

- 1) locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi;
- 2) locazioni di fabbricati abitativi destinati ad “alloggi sociali” come definiti dal D.M. 22 aprile 2008.

L'opzione per l'imponibilità delle locazioni di fabbricati abitativi in regime di libero mercato può essere esercitata, quindi, soltanto dalle imprese costruttrici e/o di ripristino dei fabbricati medesimi. Diversamente, l'opzione per imponibilità delle locazioni degli “alloggi sociali” – come definiti in premessa – può essere esercitata a prescindere dalle caratteristiche soggettive del locatore (vale a dire, anche da un soggetto passivo diverso dalle imprese di costruzione o di ripristino).

Si ricorda infine, che, ai sensi del n. 127-*duodevicies*) della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dal decreto-legge in commento sono soggette ad IVA con aliquota del 10 per cento le locazioni di fabbricati abitativi, imponibili su opzione dell'impresa costruttrice ovvero di ripristino, nonché le locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali.

1.2 Fabbricati strumentali

Le locazioni di fabbricati che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (*rectius*, fabbricati strumentali per natura) sono soggette al regime “naturale” di esenzione, salva la possibilità per il

locatore di optare per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto di locazione.

Rispetto alla precedente formulazione, il novellato art. 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, non prevede più le ipotesi di imponibilità ad IVA obbligatoria connesse alle caratteristiche del locatario (in particolare, locazioni effettuate nei confronti di un soggetto passivo con diritto a detrazione in percentuale pari o inferiore al 25 per cento, ovvero nei confronti di un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione), ma consente a qualunque soggetto passivo di optare per l'applicazione dell'imposta. In caso di opzione per l'assoggettamento ad IVA, trattandosi di immobili strumentali, si applica l'aliquota nella misura ordinaria.

2. LOCAZIONI – DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

I contratti di locazione di immobili abitativi stipulati a partire dalla data di entrata in vigore del decreto- legge n. 83 del 2012 (26 giugno 2012) sono soggetti al regime "naturale" di esenzione a meno che - sussistendo le condizioni richieste dalla norma – l'impresa di costruzione o di ripristino che loca l'immobile manifesti, nel relativo atto, l'opzione per l'applicazione dell'imposta.

Come già precisato in premessa, il regime di imponibilità opzionale previsto per le locazioni di alloggi sociali è stato introdotto, dall'art. 57 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e non ha subito modifiche da parte del citato decreto-legge n. 83 del 2012.

Conseguentemente, possono essere assoggettati ad IVA, previo esercizio di opzione da parte del locatore, i canoni relativi ai contratti di locazione stipulati a decorrere dal 24 gennaio 2012, data di entrata in vigore del citato decreto-legge n. 1 del 2012.

Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione, tanto per gli immobili abitativi che per quelli strumentali, in base al tenore letterale del novellato

art. 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, è necessario che il locatore manifesti tale scelta nel contratto di locazione.

Il regime IVA prescelto al momento della stipula del contratto di locazione, vale a dire l'applicazione dell'IVA ai canoni di locazione per opzione ovvero, in assenza di opzione, il regime di esenzione da imposta, è vincolante per tutta la durata del contratto.

Qualora prima della scadenza del contratto di locazione si verifichi una successione nel contratto, nella specie il subentro di un terzo in qualità di locatore, quest'ultimo, in quanto tale, può modificare il regime IVA cui assoggettare i canoni di locazione. In tal caso, la modifica soggettiva del contratto e la variazione del regime IVA applicato ai canoni sarà comunicata all'Agenzia delle Entrate con modalità operative che saranno successivamente indicate (devono, pertanto, intendersi superate le istruzioni rese con la risoluzione 4 gennaio 2008, n. 2/E).

3. LOCAZIONI – CONTRATTI IN CORSO DI ESECUZIONE – ESERCIZIO DELL'OPZIONE

3.1 Fabbricati abitativi

La nuova disciplina interessa la parte di contratto per la quale non si è ancora verificato il fatto generatore dell'imposta, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, vale a dire i canoni di locazione non ancora pagati o non ancora fatturati.

Tali canoni, pertanto, continueranno ad essere esenti da IVA anche dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, salva la possibilità di optare per l'imponibilità ad IVA (da parte delle imprese costruttrici locatrici o, nel caso di alloggi sociali, da parte di locatori diversi dalle imprese costruttrici).

Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA ai contratti in corso di esecuzione, si ritiene che l'opzione – vincolante per tutta la durata residua del contratto – debba essere formalizzata mediante un atto

integrativo del contratto di locazione che, se non redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, non deve essere obbligatoriamente essere portato a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, ferma restando, naturalmente, la facoltà di procedere alla registrazione dello stesso, corrispondendo l'imposta di registro in misura pari ad euro 67,00.

La redazione dell'atto integrativo e la relativa registrazione volontaria consente, infatti, di dare certezza ai rapporti tra le parti contraenti e di rendere edotta l'Agenzia delle entrate circa il nuovo trattamento fiscale applicato ai canoni di locazione.

Pertanto, in caso di mancata registrazione volontaria dell'atto integrativo, la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio dell'opzione dovrà essere effettuata con modalità operative che saranno successivamente indicate.

Si ritiene, inoltre che, l'opzione per il regime di imponibilità possa essere esercitata anche successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge, senza limiti temporali; in tal caso l'opzione avrà effetto per i canoni riscossi o fatturati a partire dal momento in cui il locatore manifesti l'opzione e fino alla scadenza del contratto.

Per i canoni già riscossi o fatturati precedentemente all'esercizio dell'opzione resta fermo il regime IVA applicato nel momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, momento che per le prestazioni di servizi – ambito nel quale è riconducibile la locazione di immobili - coincide con il pagamento del corrispettivo o se antecedente con l'emissione della fattura.

Qualora nella fase di prima applicazione della nuova disciplina, il locatore abbia assoggettato ad imposta i canoni di locazione percepiti successivamente all'entrata in vigore della norma in esame, dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate sulla base dei chiarimenti forniti con la risoluzione 4 gennaio 2008, n. 2/E, si deve ritenere valida ed efficace l'opzione ferma restando la necessità di

integrare il contratto, nei termini anzidetti.

3.2 Fabbricati strumentali

Per quanto riguarda i contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, la nuova disciplina ha innovato il regime IVA limitatamente ai contratti che, in base alla disciplina previgente, erano assoggettati ad un regime di imponibilità obbligatorio.

Si tratta, in particolare:

- 1) locazioni di immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione dell'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;
- 2) locazioni di fabbricati strumentali effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

In base al novellato art. 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, anche tali locazioni sono ricondotte nella regola generale, secondo la quale il regime naturale è l'esenzione da IVA e qualunque soggetto passivo d'imposta può optare, in qualità di locatore, per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto, con effetto (vincolante) per tutta la durata del contratto.

In relazione ai predetti contratti in corso, il locatore può “confermare” il regime di imponibilità continuando ad applicare l'IVA ai canoni di locazione percepiti dal 26 giugno 2012. Poiché sotto il profilo sostanziale non muta il regime fiscale del contratto, si ritiene che non sia necessario né integrare il contratto né effettuare comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, 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 anche ai contratti sopra descritti in corso alla data di entrata in vigore

della nuova disciplina, la prosecuzione del precedente regime di imponibilità non corrisponda ad una reale volontà del locatore. Deve, quindi, ritenersi che il locatore che abbia continuato ad applicare l'IVA ai canoni percepiti dal 26 giugno 2012, pur non avendo un effettivo interesse all'applicazione dell'imposta, possa assoggettare i canoni al regime naturale di esenzione, con efficacia vincolante per tutta la durata residua del contratto, anche successivamente all'entrata in vigore della nuove disposizioni.

Anche in tal caso, è necessario formalizzare l'applicazione del regime di esenzione mediante un atto integrativo dell'originario contratto di locazione che le parti potranno registrare facoltativamente mediante il pagamento dell'imposta di registro nella misura fissa di 67,00 euro. Come già detto, la redazione di un atto integrativo e la relativa registrazione volontaria consentirà di dare certezza ai rapporti tra le parti contraenti e di rendere edotta l'Agenzia delle entrate circa il nuovo trattamento fiscale applicato ai canoni di locazione.

Per i contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione, sin dall'origine esenti da IVA con possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta, per i quali la novella normativa non produce alcun effetto innovativo, resta vincolante, per tutta la durata del contratto, la scelta del regime IVA (esenzione ovvero imponibilità) già espressa dal locatore in sede di stipula del contratto di locazione.

Tuttavia, 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.

Resta ferma, in linea generale, la possibilità di modificare il regime originariamente applicato in sede di rinnovo del contratto di locazione venuto a scadenza.

In particolare, in occasione del rinnovo del contratto, il locatore potrà manifestare l'opzione per l'imponibilità ad IVA rendendosi, altrimenti, applicabile il regime di esenzione.

4. LOCAZIONI – IMPOSTA DI REGISTRO

Le nuove disposizioni normative non hanno modificato la disciplina dell'imposta di registro applicabile ai contratti di locazione di fabbricati.

La misura dell'imposta per i contratti di locazione di fabbricati ad uso abitativo (soggetti a registrazione in termine fisso se di durata superiore a 30 giorni) è differente a seconda del regime IVA applicabile.

In particolare:

- se il contratto è esente da IVA, si applica l'imposta di registro in misura proporzionale (2 per cento);
- se il contratto è imponibile ad IVA (in quanto il locatore ha espresso l'opzione in tal senso), l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (67,00 euro).

Per contro, le locazioni di immobili strumentali, in deroga al principio di alternatività IVA/registro - ai sensi del combinato disposto dell'art. 40 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'art. 5, comma 1, lett. *a-bis*), della Tariffa, parte prima, del medesimo testo unico - scontano l'imposta di registro in misura proporzionale (1 per cento) indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta. Pertanto, in relazione ai contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, la modifica del regime fiscale

dei canoni non comporta alcun effetto sotto il profilo dell'imposta di registro.

Per quanto riguarda l'imposta di registro pagata in relazione ai contratti di locazione di fabbricati a destinazione abitativa in corso di esecuzione al 26 giugno 2012 (ovvero, nel caso di alloggi sociali, dal 24 gennaio 2012), per i quali il locatore abbia optato per l'applicazione del regime di imponibilità, si rammenta che non può formare oggetto di rimborso l'imposta di registro relativa all'annualità in corso.

Diversamente, qualora l'imposta di registro relativa ai predetti contratti di locazione sia stata versata per l'intera durata del contratto, è possibile chiedere il rimborso dell'importo pagato per le annualità successive a quella in cui è esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA.

| LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI | | | |
|---|---|--|------------------------------------|
| Fino al 23 gennaio 2012 | | | |
| Tipologia dei fabbricati | Locatore | Iva | Registro |
| Abitativi in edilizia convenzionata | Imprese costruttrici o di ripristino, entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori e con contratto di durata non inferiore a 4 anni | Imponibilità per obbligo di legge con aliquota del 10 per cento | Fissa (67,00 euro) |
| Abitativi diversi | Qualsiasi locatore | Esente | Proporzionale (2 per cento) |

| LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI | | | |
|---|---|--|------------------------------------|
| Dal 24 gennaio 2012 | | | |
| Tipologia dei fabbricati | Locatore | Iva | Registro |
| Abitativi in edilizia convenzionata | Qualsiasi locatore con contratto di durata non inferiore a 4 anni | Imponibilità opzionale con aliquota del 10 per cento | Fissa (67,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (2 per cento) |
| Abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008 | Qualsiasi locatore | Imponibilità opzionale con aliquota del 10 per cento | Fissa (67,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (2 per cento) |
| Abitativi diversi | Qualsiasi locatore | Esente | Proporzionale (2 per cento) |

| LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI | | | |
|--|---|--|--------------------------------|
| Dal 26 giugno 2012 | | | |
| Tipologia dei fabbricati | Locatore | Iva | Registro |
| Abitativi | Imprese costruttrici o di ripristino | Imponibilità opzionale con aliquota del 10 per cento | Fissa (67,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (2 per cento) |
| Abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008 | Qualsiasi locatore | Imponibilità opzionale con aliquota del 10 per cento | Fissa (67,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (2 per cento) |

| LOCAZIONE FABBRICATI STRUMENTALI | | |
|---|-----------------------------------|--------------------------------|
| Fino al 25 giugno 2012 | | |
| Locatore | Iva | 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 per cento) |
| Locazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni | Imponibilità per obbligo di legge | Proporzionale (1 per cento) |
| Locazioni diverse | Imponibilità opzionale | Proporzionale (1 per cento) |
| | Esente | Proporzionale (1 per cento) |

| LOCAZIONE FABBRICATI STRUMENTALI | | |
|---|--|--------------------------------|
| Dal 26 giugno 2012 | | |
| Locatore | Iva | Registro |
| Qualsiasi locatore | Imponibilità opzionale con aliquota del 21 per cento | Proporzionale (1 per cento) |
| | Esente | Proporzionale (1 per cento) |

5. REGIME FISCALE DELLE CESSIONI DI FABBRICATI

5.1 Fabbricati abitativi

In base all'art. 10 primo comma, n. 8-*bis*), del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dal decreto-legge n. 83 del 2012, le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali sono soggette al regime “naturale” di esenzione da IVA, ad eccezione delle seguenti ipotesi:

- 1) cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro 5 anni 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, nulla è mutato per le cessioni infraquinquennali effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino del fabbricato ceduto che restano imponibili per obbligo di legge. È, invece, mutato il regime IVA delle cessioni realizzate oltre il quinquennio, le quali sono soggette al regime “naturale” di esenzione, salva l'opzione per l'applicazione dell'imposta espressa dalle imprese costruttrici o di ripristino all'atto della cessione.

L'opzione per l'imponibilità è, quindi, soggettivamente limitata alle sole imprese costruttrici o attuatrici degli interventi di recupero specificamente richiamati dalla disposizione. Pertanto, le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da operatori economici diversi restano – come nella precedente disciplina - esenti da IVA.

Per quanto riguarda le cessioni aventi ad oggetto fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali, l'imponibilità ad IVA su opzione di tali operazioni – ammessa a

prescindere dalle caratteristiche soggettive del cedente (che, quindi, può essere un soggetto diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino) - è stata introdotta inizialmente con il decreto-legge n. 1 del 2012. A decorrere dal 26 giugno 2012, il decreto-legge n. 83 del 2012 ha eliminato tale deroga al regime di esenzione successivamente reintrodotta nell'art. 10, primo comma, n. 8-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972, a decorrere dal 12 agosto 2012, in sede di conversione del decreto-legge n. 83 del 2012, con la legge n. 134 del 2012. Tale categoria ha sostanzialmente assorbito quella dell'edilizia convenzionata.

Per quanto riguarda la misura dell'aliquota IVA, in base al n. 127-*undecies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di fabbricati abitativi (non aventi le caratteristiche di abitazioni di lusso secondo i criteri stabiliti dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969) effettuate dalle imprese costruttrici sono assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, salva l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento qualora il cessionario sia in possesso dei requisiti "prima casa" di cui alla nota II-*bis*) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

La cessione avente ad oggetto un fabbricato abitativo aventi le caratteristiche di abitazione di lusso è, invece, soggetta ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

5.2 Fabbricati strumentali

In base alla nuova formulazione dell'art. 10, primo comma, n. 8-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di fabbricati strumentali sono esenti da IVA ad eccezione delle cessioni:

- 1) effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

- 2) per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

In base alla nuova disciplina, le cessioni di fabbricati strumentali per natura, imponibili per obbligo di legge sono solo quelle poste in essere dall'impresa che li ha costruiti o recuperati entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori.

In tutti gli altri casi, le cessioni di immobili strumentali sono esenti da IVA, fermo restando il diritto del soggetto cedente di optare per l'imponibilità nell'atto di cessione.

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 dieci per cento (vedi, ad esempio, i numeri 127-*undecies*) e 127- *quinquiesdecies*) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972).

5.3 Reverse-charge per le cessioni di fabbricati imponibili ad IVA su opzione del cedente

Per quanto riguarda gli adempimenti connessi all'applicazione dell'imposta, l'art. 9 del decreto-legge ha modificato l'art. 17, sesto comma, lett. a-bis), del D.P.R. n. 633 del 1972, estendendo l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, oltre alle cessioni di fabbricati strumentali imponibili per opzione (ipotesi già prevista dalla previgente disciplina), anche alla cessione di fabbricati abitativi imponibili su opzione del cedente, con il conseguente obbligo di assolvere il tributo a carico dell'acquirente, sempre che quest'ultimo sia un soggetto passivo d'imposta che agisce in quanto tale.

È opportuno sottolineare che il sistema del *reverse-charge* si applica soltanto nel caso di regime di imponibilità ad IVA opzionale. Diversamente, nei casi di cessioni di fabbricati di cui ai numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'art. 10 imponibili ad IVA per obbligo di legge, l'imposta deve essere assolta dal cedente secondo le modalità

ordinarie (ad esempio, nell'ipotesi in cui l'impresa costruttrice ceda un fabbricato abitativo entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione).

In base al testo novellato dell'art. 17, lett. *a-bis*), la fattura emessa dal cedente (senza addebito dell'imposta e con l'indicazione della norma di riferimento, vale a dire il citato art. 17, sesto comma, lett. *a-bis*)) deve essere integrata dall'acquirente applicando l'imposta con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere.

Peraltro, in base all'art. 6, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, il pagamento di un acconto sul prezzo costituisce, per il relativo importo, momento di effettuazione della cessione e, pertanto, deve essere 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.

Per quanto riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta nell'ipotesi in cui la cessione sia effettuata da un soggetto passivo in un momento anteriore alla data di ultimazione del fabbricato, si rammenta, preliminarmente, che – come chiarito con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E – la cessione di un fabbricato non ultimato è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto si tratta di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo la cui cessione, pertanto, deve essere assoggettata ad IVA.

In tal caso, non ricorrendo un'ipotesi di imponibilità opzionale/facoltativa, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, quindi, è assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie previste dall'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972.

6. CESSIONI – DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA - MODALITA' DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Analogamente a quanto previsto per le locazioni immobiliari, la nuova disciplina IVA si applica alle cessioni di fabbricati (abitativi e strumentali) effettuate a decorrere dal 26 giugno 2012, data di entrata in vigore del decreto-legge n. 83 del 2012, ovvero, nel caso di cessione di alloggi sociali, effettuate dalla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 134 del 2012 (12 agosto 2012).

In base ai criteri previsti dall'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di beni immobili si considerano effettuate all'atto della stipula del contratto ovvero, qualora prima della stipula sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo o sia emessa la fattura, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data della fattura o a quella del pagamento del corrispettivo.

Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione per l'imponibilità, in base a quanto previsto dal novellato art. 10, primo comma, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972, è necessario che detta scelta sia espressa "nel relativo atto".

Conseguentemente, sussistendo i presupposti normativamente previsti, sono soggetti ad IVA i contratti di cessione stipulati a decorrere dal 26 giugno 2012 (ovvero dal 12 agosto 2012, nel caso di cessione di alloggi sociali) nei quali il cedente abbia espressamente optato per l'imponibilità.

In base al tenore letterale del novellato art. 10, primo comma, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972, l'opzione per l'applicazione dell'imposta deve essere espressa dal cedente "nel relativo atto"; stante tale generico riferimento, si ritiene che, nel caso in cui la compravendita sia preceduta da un contratto preliminare, l'opzione possa essere espressa anche in sede di preliminare.

Conseguentemente, gli acconti sul prezzo, eventualmente dovuti, sono assoggettati ad IVA e, come innanzi precisato, qualora ricorrano i presupposti previsti dall'art. 17, sesto comma, lett. a-*bis*), del d.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta deve essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Tenuto degli effetti vincolanti dell'opzione, 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 mancanza di un contratto preliminare di compravendita, qualora siano stati corrisposti gli acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione e in sede di stipula del contratto di compravendita sia manifestata l'opzione per l'imponibilità, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita dall'importo dovuto a saldo.

Per quanto concerne l'imposta di registro, dovuta in misura proporzionale, qualora la cessione abbia ad oggetto fabbricati a destinazione abitativa, si deve, invece, tener conto anche degli importi già corrisposti a titolo di acconto sul prezzo per i quali detta imposta non è stata assolta al momento del pagamento. Pertanto, al momento del rogito dovrà essere applicata l'imposta di registro sul valore del bene immobile, al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad imposta sul valore aggiunto.

Tale principio risulta applicabile anche nell'ipotesi in cui, in sede di registrazione del contratto preliminare di compravendita di un immobile abitativo, sia stata corrisposta l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento 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 per cento, 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 in relazione agli acconti.

Gli acconti e il saldo relativi alla cessione dell'immobile possono essere soggetti ad un trattamento fiscale diverso anche nell'ipotesi in cui l'acconto sia stato corrisposto all'impresa costruttrice o di ripristino entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori e il rogito sia, invece, stipulato oltre il quinquennio.

In tal caso, infatti, in base all'art. 10, primo comma, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972, gli acconti eventualmente pagati sono soggetti ad IVA per obbligo di legge, mentre il saldo da versare al rogito è soggetto, in linea di principio, al

regime naturale di esenzione salva opzione per l'imponibilità ad IVA esercitata in atto dall'impresa cedente.

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.

7. CESSIONI – IMPOSTA DI REGISTRO

Gli interventi normativi non hanno interessato la disciplina dell'imposta di registro applicabile alle cessioni di fabbricati.

Pertanto, in applicazione del principio di alternatività IVA/imposta di registro, per le cessioni di fabbricati ad uso abitativo l'imposta di registro, nonché le imposte ipotecaria e catastale, si applicano in misura fissa in caso di cessioni soggette ad IVA e 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 i chiarimenti forniti con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, al fine di evitare una duplice tassazione, qualora gli acconti vengano fatturati in regime di imponibilità per obbligo di legge e il saldo sia, invece, fatturato in esenzione da imposta - come nell'ipotesi di cui al paragrafo precedente in cui l'impresa costruttrice o di ripristino non eserciti l'opzione per l'applicazione dell'imposta in sede di rogito stipulato oltre il quinquennio dall'ultimazione dei lavori - l'imposta proporzionale di registro si applica su una base imponibile considerata al netto degli acconti già assoggettati ad IVA.

Ai sensi dell'art. 40, comma 1, del Testo unico dell'Imposta di registro di cui al d.P.R. n. 131 del 1986, rientrano fra le operazioni soggette ad IVA, per le quali – in virtù del principio di alternatività IVA/imposta di registro – l'imposta di registro si applica in misura fissa, anche le cessioni di cui all'art. 10, n. 8-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente, per le cessioni di fabbricati strumentali, l'imposta

di registro si applica in modo uniforme, nella misura fissa di euro 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 per cento (rispettivamente, 3 per cento e 1 per cento).

8. CESSIONI – REGIME TRANSITORIO

Nella fase transitoria, ossia nel passaggio dalle vecchie alle nuove regole, gli acconti corrisposti prima del 26 giugno 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 giugno 2012).

In particolare, si possono verificare i seguenti casi:

- 1) prima del 26 giugno 2012: stipula del contratto preliminare con pagamento di acconti in esenzione da IVA – Dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo con esercizio di opzione per l'applicazione dell'imposta – Saldo imponibile ad IVA.

In tal caso, in applicazione della disciplina previgente, gli acconti percepiti sono stati fatturati in regime di esenzione e 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.

In sede di rogito - effettuato dopo l'entrata in vigore delle novità introdotte con il decreto-legge n. 83 del 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.

- 2) prima del 26 giugno 2012: Acconti imponibili ad IVA per obbligo di legge – Dopo il 26 giugno 2012: rogito del contratto di compravendita – Mancanza di opzione - saldo esente da IVA.

In tal caso, sono stati corrisposti acconti con applicazione dell'IVA in quanto relativi ad una cessione obbligatoriamente imponibile in base alla disciplina vigente fino al 26 giugno 2012. Qualora, a decorrere dalla predetta data, il regime naturale previsto per la medesima operazione 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.

Relativamente all'imposta di registro si rinvia ai chiarimenti resi nel precedente paragrafo 6.

| CESSIONI FABBRICATI ABITATIVI | | | |
|--|--|---|--|
| Fino al 25 giugno 2012 | | | |
| Cedente | Termini/ Tipologia di abitativo | Iva | Registro |
| Qualsiasi cedente | Fabbricati abitativi destinati ad “alloggi sociali” di cui al D.M. 22 aprile 2008, o fabbricati abitativi locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata | Imponibile su opzione con aliquota del 10 per cento; del 4 per cento se l’acquirente possiede i requisiti “prima casa” | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se “prima casa”) |
| Qualsiasi cedente | Qualsiasi fabbricato abitativo | Esente | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se “prima casa”) |
| Imprese costruttrici o imprese o di ripristino | fabbricati abitativi ceduti entro 5 anni dall’ultimazione dei lavori | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 10 per cento; del 4 per cento se l’acquirente possiede i requisiti “prima casa”; del 21 per cento se abitazione “di lusso” | Fissa (168,00 euro) |
| | Oltre 5 anni dall’ultimazione dei lavori | esenti | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se “prima casa”) |

| CESSIONI FABBRICATI ABITATIVI | | | |
|---|--|---|---|
| Dal 26 giugno 2012 al 12 agosto 2012 | | | |
| Cedente | Termini | Iva | Registro |
| Qualsiasi cedente | | Esente | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se “prima casa”) |
| Imprese costruttrici o di ripristino | Entro 5 anni dall’ultimazione dei lavori | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 10 per cento; del 4 per cento se l’acquirente possiede i requisiti “prima casa”; del 21 per cento se abitazione “di lusso” | Fissa (168,00 euro) |
| | Oltre 5 anni dell’ultimazione dei lavori | Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 10 per cento ovvero del 4 per cento se l’acquirente possiede i requisiti “prima casa”; 21 per cento se abitazione “di lusso” (in reverse-charge se il cessionario è un soggetto passivo d’imposta) | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se “prima casa”) |

| CESSIONI FABBRICATI ABITATIVI | | | |
|--|--|---|--|
| Dal 12 agosto 2012 | | | |
| Cedente | Termini/ Tipologia di abitativo | Iva | Registro |
| Imprese costruttrici o di ripristino | Entro 5 anni dall'ultimazione | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 10 per cento; del 4 per cento se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; del 21 per cento se abitazione "di lusso" | Fissa (168,00 euro) |
| | Oltre 5 anni dall'ultimazione | Esente | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se "prima casa") |
| | | Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 10 per cento ovvero del 4 per cento se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; 21 per cento se abitazione "di lusso" (in reverse-charge se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta) | Fissa (168,00 euro) |

| | | | |
|-------------------|---|---|--|
| Qualsiasi cedente | Fabbricati abitativi destinati ad “alloggi sociali” di cui al D.M. 22 aprile 2008 | Imponibile per opzione con aliquota del 10 per cento ovvero del 4 per cento se l’acquirente possiede i requisiti “prima casa” (in reverse-charge se il cessionario è un soggetto passivo d’imposta) | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Proporzionale (7 per cento ovvero 3 per cento se “prima casa) |

| CESSIONI FABBRICATI STRUMENTALI | | | |
|---------------------------------|--|---|------------------------|
| Fino al 25 giugno 2012 | | | |
| Cedente | Termini/ Caratteristiche del cessionario | Iva | Registro |
| Qualsiasi Cedente | Qualsiasi cessionario | Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta) | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Fissa (168,00 euro) |
| | Cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono attività che comportano un pro-rata pari o inferiore al 25% | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento | Fissa (168,00 euro) |
| | Cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento | Fissa (168,00 euro) |

| | | | |
|--------------------------------------|--|--|------------------------|
| Imprese costruttrici o di ripristino | Entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento | Fissa (168,00 euro) |
| | Oltre 4 anni dall'ultimazione dei lavori | Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta) | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Fissa (168,00 euro) |

| CESSIONI FABBRICATI STRUMENTALI | | | |
|--|--|--|------------------------|
| Dal 25 giugno 2012 | | | |
| Cedente | Termini | Iva | Registro |
| Imprese costruttrici o di ripristino | Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori | Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento | Fissa (168,00 euro) |
| | Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori | Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta) | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Fissa (168,00 euro) |
| Qualsiasi cedente | | Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21 per cento o del 10 per cento (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta) | Fissa (168,00 euro) |
| | | Esente | Fissa (168,00 euro) |

9. SEPARAZIONE DELL'ATTIVITA'

L'art. 57 del decreto-legge n. 1 del 2012, convertito con modificazione dalla legge n. 27 del 2012, modificando la disciplina della separazione dell'attività di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972, 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”*.

Questa possibilità era, in precedenza, prevista soltanto 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. È noto, infatti, che – in base alla regola di carattere generale di cui all'art. 36, terzo comma, del citato d.P.R. n. 633 del 1972 - sono suscettibili di essere separate, ai fini dell'applicazione dell'imposta, soltanto le attività sostanzialmente diverse fra loro, di regola individuate da diversi codici della tabella ATECO di classificazione delle attività economiche.

La nuova formulazione dell'art. 36, terzo comma, del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972 conferma la possibilità di separare le locazioni di **fabbricati abitativi esenti** dalle locazioni di **altri fabbricati** ed estende, simmetricamente, tale facoltà anche in relazione alle cessioni di fabbricati.

In linea generale, in caso di esercizio di attività sia di locazione sia di cessione di immobili, è possibile applicare la regola di carattere generale di cui al terzo comma dell'art. 36, e, conseguentemente, 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 nell'ambito di ciascun settore sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di **fabbricati abitativi esenti** e locazioni di **altri fabbricati o immobili** e dalle cessioni di **fabbricati abitativi esenti** e cessioni di **altri fabbricati o immobili**.

In sostanza, la formulazione letterale della 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). I subsettori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).

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

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA