

IVA E IMMOBILI: norme di riferimento

Art. 2, II c., n. 2	Locazioni con patto di riscatto (<i>ris. 338 del 1°/8/08</i>)
Art. 2, II c., n. 5)	Autoconsumo
Art. 2, III c., lett. c)	Cessioni di terreni non edificabili (art. 36, c. 2, D.L. n. 223/2006)
Art. 3, II c., n. 2)	Locazioni
Art. 4, V c.	Gestione “di comodo”
Art. 6, I c.	Effettuazione dell’ operazione in generale
Art. 6, II c., lett. a)	Cessioni per atto della pubblica autorità (circ. n. 12/2007)
Art. 6, II c., lett. d-bis)	Assegnazioni in proprietà ai soci di cooperative
Art. 7-bis	Territorialità delle cessioni

IVA E IMMOBILI: norme di riferimento

Art. 7-quater, lett. a)	Territorialità delle prestazioni relative a beni immobili
Art. 8, lett. c)	Esclusione dall' agevolazione del plafond
Art. 10, n. 8)	Esenzione delle locazioni
Art. 10, nn. 8-bis), 8-ter), 27-quinquies)	Esenzione delle cessioni
Art. 12	Accessorietà delle operazioni (locazioni: art. 9, c. 4, legge 392/78)
Art. 13	Base imponibile <i>(Cooperative: art. 3, dl n. 90/1990 e art. 1, dl n. 417/91, norme soppresse dalla legge n. 102/2009)</i>
Art. 16	Aliquote (vedi tabelle)
Art. 17, c. 6	Inversione contabile
Art. 19-bis, II c.	Esclusioni dal prorata

IVA E IMMOBILI: norme di riferimento

Art. 19-bis1, lett. i)	Indetraibilità oggettiva
Art. 19-bis2, c. 8	Rettifica della detrazione
Art. 21	Fatturazione delle operazioni (espropriazioni: ris. n. 62/2006)
Art. 22, n. 6)	Non obbligatorietà della fattura per le locazioni esenti
Art. 30, III c.	Rimborso (presupposti)
Art. 36, III c.	Facoltà di separazione delle attività
Art. 36-bis	Dispensa adempimenti

IVA E IMMOBILI: norme di riferimento

Art. 54, III c.	Accertamento sul valore normale (<i>art. 35, c. 23-bis, dl n. 223/2006, norma superata dalla legge 88/2009</i>)
Art. 60-bis, c. 3-bis	Responsabilità solidale dell' acquirente di immobili
Art. 62, V c.	Privilegio dello Stato
Art. 36, c. 19-bis, D.L. n. 331/93	Assegnazioni di aree acquisite dai comuni in via espropriativa
Legge 342/2000, art. 51	Cessioni di aree e opere a scomputo di oneri di urbanizzazione
Legge 289/2002, art. 80, c. 55	Concessione di costruzione e gestione di appalti pubblici
Legge 244/2007, art. 1, c. 37	Estromissione agevolata immobili dell' impresa individuale

IVA E IMMOBILI: norme di riferimento

Art. 1, c. 138, legge n. 296/2006	Conferimento a SIIQ di pluralità immobili prevalentemente locati (circ. n. 8 del 31/1/2008)
Art. 8, c. 1-bis, d.l. n. 351/2001	Apporti ai fondi immobiliari di pluralità di immobili prevalentemente locati (circ. n. 22 del 19/6/2006)

TIPOLOGIE DI IMMOBILI RILEVANTI AI FINI IVA:

- TERRENI EDIFICABILI

Ai fini fiscali (Iva, Registro, Ici, Il.DD.), un' area si considera fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall' approvazione della regione e dall' adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Nozione introdotta dall' art. 36, c. 2, D.L. n. 223/2006, con efficacia retroattiva (Ord. Corte Cost. n. 41 del 25/2/2008)

Ris. 460/E del 2/12/2008:

- Una volta intervenuta l' approvazione della Regione, la qualificazione dell' area sarà quella risultante dallo strumento urbanistico così come approvato dalla Regione***
- I vincoli di inedificabilità posti dalla legge regionale prevalgono sullo strumento urbanistico.***

TIPOLOGIE DI IMMOBILI RILEVANTI AI FINI IVA:

- TERRENI NON EDIFICABILI

(non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere di cui all' art. 9, lett. a, legge n. 10/1977)

- AREE DESTINATE AL PARCHEGGIO DI VEICOLI

- FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA

- FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA

TIPOLOGIE DI IMMOBILI RILEVANTI AI FINI IVA:

QUESTIONE

Qual è l'oggetto della cessione di fabbricati compresi in piani di recupero e destinati alla demolizione?

Secondo l'Agenzia delle entrate, si tratta:

- di cessione di area edificabile agli effetti della tassazione delle plusvalenze come redditi diversi (ris. 395 del 22/10/2008)***
- di cessione di fabbricato agli effetti dell'Iva (circolare AE n. 28/2011)***

TIPOLOGIE DI IMMOBILI RILEVANTI AI FINI IVA:

IL CASO: Cessione di un terreno con annessi due fabbricati dismessi.

Il venditore assume l'obbligo:

- di chiedere il permesso di demolizione dei fabbricati***
- di stipulare l'appalto con l'impresa di demolizione, addebitando le relative spese all'acquirente, mediante inclusione nel prezzo di vendita.***

La demolizione è effettivamente iniziata prima della cessione.

LA QUESTIONE: è cessione di fabbricati o di terreno?

Secondo la Corte di giustizia Ue, in tali circostanze, oggetto della cessione è un terreno inedificato e non i fabbricati, indipendentemente dallo stato d'avanzamento dei lavori di demolizione (sentenza 19/11/2009, C-461/08)

- FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA:

unità immobiliari del gruppo A

(esclusa la categoria A/10)

- FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA:

unità immobiliari dei gruppi B, C, D, E, A/10

INDIPENDENTEMENTE DALL' UTILIZZAZIONE DI FATTO

TIPOLOGIE DI IMPRESE RILEVANTI PER LA DISCIPLINA IVA SUGLI IMMOBILI:

- Impresa costruttrice del fabbricato
- Impresa che ha realizzato sul fabbricato interventi di recupero art. 31, lett. c), d), e), legge n. 457/78 (ora art. 3, lett. c, d, f, DPR n. 380/01)
- Altri soggetti iva

INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

(art. 31, legge 457/78; art. 3, Dpr 380/01)

a) MANUTENZIONE ORDINARIA

Interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti

- sostituzione integrale o parziale di pavimenti e relative opere di finitura e conservazione
- riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);
- rivestimento e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
- rifacimento intonaci interni e tinteggiatura;
- rifacimento pavimentazioni esterne e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
- sostituzione tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, - rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni;
- riparazione recinzioni;
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso (*cir. Finanze-LL.PP. 24/2/98, n. 57*)

b) MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare e integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso

- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, con modifica di materiale o tipologia di infisso,
- realizzazione ed adeguamento di opere accessorie e pertinenziali che non comportino aumento di volumi o di superfici utili, realizzazione di volumi tecnici, quali centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;
- realizzazione ed integrazione di servizi igienico-sanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici;
- realizzazione di chiusure o aperture interne che non modifichino lo schema distributivo delle unità immobiliari e dell'edificio;
- consolidamento delle strutture di fondazione e in elevazione;
- rifacimento vespai e scannafossi;
- sostituzione di solai interpiano senza modifica delle quote d'imposta;
- rifacimento di scale e rampe;
- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;
- sostituzione solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti;
- sostituzione tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare;
- realizzazione di elementi di sostegno di singole parti strutturali;
- interventi finalizzati al risparmio energetico

c) RESTAURO E RISANAMENTO CONSERVATIVO

Interventi edilizi 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

- Modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione
- Innovazione delle strutture verticali e orizzontali
- ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche mediante la demolizione di superfetazioni
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali

d) RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

Interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare a 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 e impianti.

Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, quanto a sagoma, volumi, a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.

- Riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni
- costruzione di servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti
- mutamento di destinazione d'uso degli edifici
- trasformazione dei locali accessori in residenziali
- modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai
- ampliamento delle superfici

e) RISTRUTTURAZIONE URBANISTICA

(ora lettera f dell' art. 3, DPR 380/01)

Interventi 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.

REGIME IVA DELLE CESSIONI E LOCAZIONI DI IMMOBILI

Quadro generale:

- 1. LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI (art. 10, n. 8)**
- 2. CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI (art. 10, n. 8-bis)**
- 3. CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA (art. 10, n. 8-ter)**
- 4. LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA (art. 10, n. 8 e 8-ter)**

LOCAZIONI DI IMMOBILI

Art. 10, n. 8

(testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22/6/2012, n. 83, con effetto dal 26/6/2012)

➡ Costituiscono operazioni esenti 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
-

➡ Sono escluse dall'esenzione, su opzione del locatore:

1. le locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o che vi hanno realizzato interventi di cui all'art. 3, lett. c), d) ed f), del DPR n. 380/2001
2. le locazioni di fabbricati abitativi destinati ad “alloggi sociali” di cui al DM 22/4/2008
3. le locazioni di fabbricati strumentali per natura

LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

Art. 10, n. 8

◆ LE LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI SONO OPERAZIONI ESENTI

◆ FANNO ECCEZIONE, SE IL LOCATORE OPTA PER L' IMPOSIZIONE:



- quelle effettuate dall' impresa costruttrice o ristrutturatrice del fabbricato
- quelle aventi ad oggetto “alloggi sociali”

In tali casi, la locazione è imponibile ad aliquota 10%

Corte di giustizia Ue, sentenza 27/9/2012, C-392/11: i servizi di fornitura acqua, riscaldamento, condominiali, ecc., addebitati al locatario nell' ambito di un contratto di locazione di immobili possono costituire un' unica operazione con l' oggetto principale e seguire, quindi, lo stesso regime Iva della locazione.

a cura di Franco Ricca - Aprile 2013

LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

Art. 10, n. 8

PRINCIPIO DI ALTERNATIVITA' IVA-REGISTRO

I contratti di locazione di fabbricati abitativi sono soggetti a registrazione in termine fisso (30 giorni).

L' IMPOSTA DI REGISTRO E' :

- FISSA, SE IL CONTRATTO E' IMPONIBILE AD IVA**
- DEL 2%, SE IL CONTRATTO E' ESENTE**

Attenzione: dall' 1/1/2011 i contratti di leasing immobiliare sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso, con applicazione dell' imposta fissa (legge n. 220/2010).

LOCAZIONI DI FABBRICATI

Art. 10, n. 8

- Il regime previsto per le locazioni si applica anche alle sublocazioni (circolare n. 12/2007)
- Le locazioni finanziarie, ai fini Iva, sono equiparate alle locazioni semplici
- Le locazioni di lastrici solari, classificati catastalmente nella categoria F, sono esenti
- La locazione di case per vacanze, effettuata nel quadro di attività turistico-alberghiera, è imponibile ad aliquota 10% (tab. A/III, n. 120)
- Il diritto di accesso ai parcheggi, senza diritto di occupare uno spazio specificamente attribuito, non è locazione di immobili (circ. n. 12/2007)
- Non si considera locazione il contratto che prevede, oltre alla messa a disposizione dell'immobile, altri servizi non meramente accessori (segreteria, postali, ecc.)
- L'assegnazione in godimento di alloggi da parte di coop. a proprietà indivisa è imponibile (circ. 33/2006)

LOCAZIONI DI IMMOBILI

Le norme comunitarie

Art. 135, Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006

1. Gli Stati membri esentano le seguenti operazioni:

.....

1) l'affitto e la locazione di beni immobili

2. Sono escluse dall'esenzione di cui al paragrafo 1, lett. 1), le operazioni seguenti:

- a) le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio
- b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli
- c) le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente
- d) le locazioni di casseforti

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni dall'esenzione.

LOCAZIONI DI IMMOBILI

La giurisprudenza della Corte di giustizia Ue

- *Le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione dell'Iva da uno Stato membro all'altro e devono, pertanto, ricevere una definizione comunitaria (12/9/2000, C-358/97)*
- *Costituendo deroghe al principio generale della riscossione dell'Iva, le esenzioni vanno interpretate restrittivamente, nel contesto del sistema comune dell'imposta (12/9/2000, C-358/97)*
- *In mancanza di una definizione comunitaria e di rinvio alle normative degli Stati membri, la nozione "locazione di beni immobili" deve essere interpretata alla luce del contesto nel quale si inserisce, nonché delle finalità e della struttura della direttiva, tenendo conto della ratio legis (18/11/2004, C-283/03)*
- *La locazione di immobili è il diritto conferito dal proprietario dell'immobile al locatario, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, di occupare tale immobile come proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di tale diritto (12/9/2000, C-358/97)*

LOCAZIONI DI IMMOBILI

La giurisprudenza della Corte di giustizia Ue

- *La locazione di un posto barca, sia a terra sia in acqua, rientra nella nozione di locazione di beni immobili. Tuttavia a tale locazione non può applicarsi la norma di esenzione, dalla quale sono escluse le locazioni di aree destinate al parcheggio di veicoli. Poiché tale esclusione ha l'effetto di ampliare il regime di imposizione, essa non deve essere interpretata restrittivamente. Alla luce degli obiettivi della direttiva, pertanto, il termine "veicoli" va interpretato nel senso che comprende anche le imbarcazioni (3/3/2005, C-482/02). In tal senso anche ris. AE n. 1/2010.*
- *La direttiva non consente agli Stati membri di esentare le locazioni di autorimesse chiuse, dovendosi queste ritenere comprese nella nozione di "aree destinate al parcheggio di veicoli", a meno che non siano strettamente connesse a locazioni, esenti, di immobili destinati ad altro uso, nel quadro di un'unica operazione economica. Tale circostanza si verifica se, da un lato, il posto per il parcheggio dei veicoli e l'immobile destinato ad altro uso fanno parte di uno stesso complesso immobiliare e se, dall'altro, questi due beni sono affittati allo stesso locatario dallo stesso proprietario (13/7/89, C-173/88).*

LOCAZIONI DI IMMOBILI

La giurisprudenza della Corte di giustizia Ue

- *Affinché l'operazione possa qualificarsi come locazione di immobili, non è necessario che il rapporto abbia una durata lunga, né che il corrispettivo prenda in considerazione esclusivamente la durata (potendo, al contrario, prendere in considerazione altri elementi, come la superficie occupata). Di conseguenza, anche la concessione a più soggetti di un diritto precario di occupazione del medesimo immobile può costituire locazione di immobili (18/11/2004, C-284/03)*
- *La concessione, in base ad un contratto di locazione, del diritto di pesca non esclusivo, limitato agli specchi d'acqua individuati, con riserva del locatore del diritto di pescare in tali specchi d'acqua e di autorizzare, ogni giorno, un invitato a pescarvi, non è assimilabile all'affitto o locazione di beni immobili e non può, pertanto, beneficiare dell'esenzione dall'Iva (sentenza 6 dicembre 2007, C-451/06).*

LOCAZIONI DI IMMOBILI

La giurisprudenza della Corte di giustizia Ue

- *Il conferimento, da parte del proprietario del locale al proprietario di un distributore di sigarette, del diritto di installare, rifornire e mantenere il distributore, per un certo periodo, dietro pagamento di una percentuale degli incassi, non costituisce una locazione di beni immobili. Oggetto del contratto, infatti, non è la messa a disposizione di uno spazio con diritto di occuparlo come proprietario (12/6/2003, C-275/01)*
- *L'uso di locali aziendali per fini privati del soggetto passivo non può essere considerata locazione di immobili esente dall'Iva. Alla luce della definizione data all'operazione di locazione, non può considerarsi tale l'uso privato, nel quale manca sia il pagamento di un canone sia un accordo (8/5/2003, C-269/00).*

Ciò vale anche nel caso in cui il soggetto passivo sia una persona giuridica che concede l'uso dei locali per fini privati ad un socio (29/3/2012, C-436/10).

LOCAZIONI DI IMMOBILI

La giurisprudenza della Corte di giustizia Ue

- *La locazione di un edificio costruito con elementi prefabbricati, incorporati al suolo in modo da non essere agevolmente smontabili o rimuovibili, costituisce una locazione di beni immobili, anche se alla scadenza del contratto l'edificio deve essere rimosso. Non è rilevante la circostanza che il locatore metta a disposizione anche il terreno oppure il solo edificio che egli ha costruito sul terreno del locatario (16/1/2003, C-315/00).*
- *Il produttore agricolo che cede in affitto la propria azienda effettua una prestazione imponibile con i criteri ordinari, estranea al regime speciale per l'agricoltura (15/7/2004, C-321/02).*
- *L'indennità che il proprietario paga al conduttore per ottenere il rilascio dell'immobile prima della scadenza del contratto di locazione si deve ritenere corrisposta al fine di occupare l'immobile. Tale prestazione rientra, pertanto, nella locazione di beni immobili, per cui se la locazione è esente, lo è anche l'indennità pagata per il rilascio anticipato (15/12/03, C-63/92) **
- * *Richiamandosi anche a questa sentenza, con ris. 73 del 3/6/2005 l'Agenzia delle entrate ha ritenuto imponibile l'indennità dovuta dal locatore al conduttore per la perdita di avviamento commerciale.*

LOCAZIONI DI IMMOBILI

Qualificazione dell' usufrutto temporaneo

Secondo l' Agenzia delle entrate, la cessione (o costituzione) del diritto di usufrutto su un immobile, per la durata di quindici anni, dietro corrispettivo, costituisce ai fini fiscali locazione, in quanto il rapporto giuridico presenta le caratteristiche dell' operazione di affitto e locazione di beni immobili, come definite dalla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue (ris. n. 405 del 30/10/2008).

LOCAZIONI DI IMMOBILI

Concessione di beni demaniali

Le concessioni e le sub-concessioni di beni demaniali non sono riconducibili tra i contratti di locazione di beni immobili (circolare n. 33/E del 16 novembre 2006).

Tuttavia, qualora il rapporto tra l'ente pubblico concedente e i soggetti concessionari degli alloggi presenti le caratteristiche proprie della locazione di immobili, come definite dalla Corte di giustizia, si realizza, ai fini dell'Iva, una prestazione di servizi di locazione immobiliare, che a seconda del caso sarà imponibile oppure esente (risoluzione n. 480 del 17 dicembre 2008).

LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

Art. 10, n. 8

- Le locazioni di fabbricati strumentali per natura sono esenti.
- Fanno eccezione quelle effettuate da locatori che, nel relativo contratto, optano per il regime di imponibilità.

Fino al 25 giugno 2012 facevano eccezione all'esenzione, inoltre:

- *le locazioni a soggetti passivi con detrazione limitata*
- *le locazioni a privati*

LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

Art. 10, n. 8

LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA IMPONIBILI SU OPZIONE

La prassi sulla manifestazione dell' opzione:

- *Omessa registrazione del contratto, oppure mancata manifestazione dell' opzione: è regolarizzabile (ris. 114 del 24/5/2007)*
- *Variazione classificazione catastale (da abitativo a strumentale) nel corso del contratto - come esercitare l' opzione: atto integrativo entro 30 gg. (ris. 364 del 12/12/2007)*
- *Subentro di impresa nel contratto di locazione stipulato dal precedente proprietario privato - come esercitare l' opzione: raccomandata all' ufficio (ris. n. 2 del 4/1/2008).*

LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

Art. 10, n. 8

I contratti di locazione di fabbricati strumentali per natura sono in ogni caso:

- Soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso (30 gg)
- Soggetti, se posti in essere da contribuenti iva, all'imposta proporzionale di registro dell'1% indipendentemente dal regime iva applicato (in deroga al principio di alternatività)

Attenzione: dall'1/1/2011 i contratti di leasing immobiliare, non stipulati in forma solenne, sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso, con applicazione dell'imposta fissa (legge n. 220/2010). Cfr. circolare AE n. 12 dell'11/3/2011.

LOCAZIONI DI FABBRICATI

Art. 10, n. 8

LOCAZIONI ESENTI E IMPONIBILI

L'impresa che effettua attività di locazione di immobili da cui derivano sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, ha facoltà di optare per l'applicazione separata dell'Iva (art. 36, terzo comma).

AFFITTO D' AZIENDA

(art. 35, c. 10-quater, D.L. n. 223/2006)

Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. n. 633/72 ().*

A) LOCAZIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI

Iva 21% oppure esente
più
Imposta di registro 1%

B) AFFITTO DI AZIENDA (in regime d' impresa)

Iva 21%
più
Imposta di registro 168 €

(*) Per ragioni di omogeneità, il criterio del “valore normale”, per verificare la percentuale del 50%, deve essere riferito non soltanto ai fabbricati, ma anche al complesso aziendale (circ. n. 12/2007).

AFFITTO D' AZIENDA

(art. 35, c. 10-quater, D.L. n. 223/2006)

Secondo la circ. n. 12/2007, per individuare il regime più sfavorevole non si tiene conto degli effetti derivanti, in materia di Iva, per il locatore e per il conduttore (in particolare, in ordine alla detrazione dell'imposta).

In sostanza, quindi, il regime di tassazione previsto, ai fini dell'imposta di registro, per le locazioni di fabbricati (aliquota 1%) risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di aziende (168 €).

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

(testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22/6/2012, n. 83, con effetto dal 26/6/2012)

- ◆ **SONO ESENTI LE CESSIONI DI FABBRICATO O PORZIONI DI FABBRICATO DIVERSI DA QUELLI STRUMENTALI PER NATURA.**

- ◆ **FANNO ECCEZIONE (e sono dunque imponibili):**
 - le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno effettuato interventi di recupero di cui all'art. 31, lett. c), d) ed e) della legge n. 457/78, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento

 - ovvero anche successivamente, nel caso in cui l'impresa opti per il regime di imponibilità (in tal caso, l'imposta si applica con il “reverse charge”)

 - le cessioni di “alloggi sociali” di cui al DM 22/4/2008 *(ipotesi aggiunta dalla legge di conversione n. 134/2012, con effetto dal 12/8/2012)*

Definizione di alloggio sociale (dal dossier pubblicato in www.governoitaliano.it)

L'alloggio sociale è una casa data in locazione permanente.

La funzione che svolge l'alloggio sociale è di interesse generale nella salvaguardia della coesione sociale, per ridurre il disagio abitativo di persone e famiglie in condizione svantaggiata, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato.

L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale, costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie.

Rientrano nella definizione di alloggio sociale quegli 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 temporanea per almeno otto anni e anche alla proprietà.

L'alloggio sociale, in quanto servizio di interesse economico generale, costituisce standard urbanistico aggiuntivo da assicurare mediante cessione gratuita di aree o di alloggi sulla base di modalità stabilite dalle norme regionali.

Caratteristiche e requisiti

Spetta alle regioni - di concerto con le Anci regionali - definire i requisiti per l'accesso e la permanenza nell'alloggio sociale e il canone di locazione. Quest'ultimo deve tener conto delle capacità economiche, della composizione del nucleo familiare e delle caratteristiche dell'alloggio.

L'alloggio sociale deve essere adeguato, salubre, sicuro e costruito o recuperato nel rispetto delle caratteristiche tecnico-costruttive indicate negli articoli 16 e 43 della legge 457/1978 (norme per l'edilizia residenziale). Gli alloggi sociali dati in locazione sono considerati adeguati se hanno un numero di vani abitabili tendenzialmente non inferiore ai componenti del nucleo familiare - e comunque non superiore a cinque - oltre ai vani accessori quali bagno e cucina. L'alloggio sociale, infine, deve essere costruito secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, utilizzando, ove possibile, fonti energetiche alternative.

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

PRINCIPIO DI ALTERNATIVITA' IVA-REGISTRO

- Le cessioni esenti sono soggette all' imposta proporzionale di registro, nonché, salva l' ipotesi “prima casa”, alle imposte ipotecaria e catastale proporzionale. (*)
- Le cessioni imponibili sono soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

(*) Nuova disciplina del leasing immobiliare (legge n. 220/2010):

Dall' 1/1/2011 le imposte si applicano in misura fissa alle cessioni conseguenti all' esercizio del diritto di riscatto esercitato dall' utilizzatore, nonché nel caso di cessione dell' immobile a un terzo per effetto della risoluzione del contratto di leasing per inadempimento del conduttore. Cfr. circolare AE n. 12 dell' 11/3/2011.

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

PRESUPPOSTI DELL' IMPONIBILITA' OBBLIGATORIA DELLA CESSIONE:

- **SOGGETTIVO** (cedente: impresa costruttrice o ristrutturatrice)
- **TEMPORALE** (cessione effettuata entro cinque anni dall' ultimazione)

Norma comunitaria (art. 135, Direttiva 2006/112/CE del 18/11/2006):

Gli Stati membri esentano: ... k) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi dai fabbricati ceduti anteriormente alla prima occupazione.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento e la data della prima cessione ... purché tale periodo non superi cinque anni (art. 12, par. 2, Direttiva)

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

VERIFICA DEL REQUISITO TEMPORALE (circ. n. 12/2007)

- La condizione di ultimazione va verificata con riferimento al momento in cui l'immobile è idoneo a espletare la sua funzione. In linea di principio, è tale l'immobile per il quale sia intervenuta, da parte del direttore dei lavori, l'attestazione di ultimazione, che di norma coincide con la dichiarazione in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 380/2001.
- Anche in assenza di una formale attestazione di fine lavori, si deve comunque ritenere ultimato il fabbricato concesso in uso a terzi.

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

FABBRICATI NON ULTIMATI

Sono in ogni caso imponibili, se effettuate da soggetti passivi dell' Iva, le cessioni di fabbricati non ancora ultimati (circ. n. 12/2007).

Questione: è imponibile anche la cessione effettuata, entro cinque anni dall' ultimazione, dal soggetto che ha semplicemente ultimato il fabbricato?

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

FABBRICATI NON ULTIMATI

Nozione di “fabbricato non ultimato”: in assenza di una definizione, specifica o generale, si può fare riferimento all’ art. 2645-bis c.c.

Questione probatoria: cfr. risoluzione 23 del 28/1/2009 (iscrizione catastale provvisoria)

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

REQUISITI PER L'IMPONIBILITA' FACOLTATIVA DELLA CESSIONE:

- **SOGGETTIVO** (cedente: impresa costruttrice o ristrutturatrice)

Attenzione: in questo caso l'imposta si applica con il meccanismo dell'inversione contabile, ovviamente se l'acquirente è un soggetto passivo (art. 17, sesto comma, lett. a-bis, come modificata dal D.L. n. 83/2012).

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

FABBRICATI IN CORSO DI RISTRUTTURAZIONE

La cessione è imponibile se i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale. Non è sufficiente, invece, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione.

Se è stato richiesto o rilasciato il permesso di costruire o è stata presentata la DIA, ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione (circ. n. 12/2007).

Questione: è imponibile anche la cessione effettuata, entro cinque anni dall'ultimazione, dal soggetto che ha ultimato l'intervento?

CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI

(art. 10, n. 8-bis)

Le cessioni di fabbricati abitativi poste in essere da soggetti diversi dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice sono in ogni caso esenti dall'Iva (eccettuati gli "alloggi sociali").

Sono dunque esenti anche le cessioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese aventi per oggetto dell'attività la compravendita di immobili.

INDETRAIBILITA' DELL' IVA PER L' ACQUISTO DI FABBRICATI ABITATIVI (art. 19-bis1, lett. i)

Non è ammessa in detrazione l' Iva relativa

➡ all' acquisto, alla locazione, alla manutenzione, al recupero o gestione di fabbricati abitativi

salvo che per le imprese aventi per oggetto esclusivo o principale dell' attività la costruzione dei predetti fabbricati.

La disposizione non si applica alle imprese che esercitano attività di locazione di immobili ed effettuano sia operazioni imponibili sia operazioni esenti che comportano l' applicazione del prorata.

**INDETRAIBILITA' DELL' IVA
PER L' ACQUISTO DI FABBRICATI ABITATIVI
(art. 19-bis1, lett. i)**

LA DOPPIA PENALIZZAZIONE DELLE IMMOBILIARI DI TRADING

- **Acquisto di fabbricati abitativi: Iva totalmente indetraibile**
- **Acquisto di fabbricati strumentali: detrazione falcidiata dal prorata**

Ipotesi: anno 2012, vendite di fabbricati strumentali imponibili 700.000 € e di fabbricati abitativi esenti 300.000 €. Tot. operazioni 1.000.000. Prorata di detrazione: 70%
- **Iva su acquisti di abitativi: 120.000 oggettivamente indetraibile**
- **Iva su acquisti di strumentali: 280.000, di cui 84.000 (30%) indetraibile**

CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI **(art. 10, n. 8-ter)**

(testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22/6/2012, n. 83, con effetto dal 26/6/2012)

SONO ESENTI LE CESSIONI DI FABBRICATO O PORZIONI DI FABBRICATO STRUMENTALI PER NATURA.

FANNO ECCEZIONE (e sono dunque imponibili):

- **Le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno effettuato interventi di recupero di cui all'art. 31, lett. c), d) ed e) della legge n. 457/78, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento**
- **Le cessioni per le quali il cedente, nel relativo atto, opti per il regime di imposizione**

Fino al 25 giugno 2012 facevano inoltre eccezione all'esenzione (per cui erano obbligatoriamente imponibili):

- *Le cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva con detrazione limitata al massimo al 25%*
- *Le cessioni effettuate nei confronti di cessionari non soggetti passivi.*

CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI (art. 10, n. 8-ter)

In deroga al principio di alternatività, l'atto di cessione di fabbricati strumentali per natura, posta in essere da soggetti passivi dell'Iva, è soggetto in ogni caso:

- ALL'IMPOSTA DI REGISTRO FISSA DI 168 €
- ALL'IMPOSTA IPOTECARIA "RINFORZATA" DEL 3% (*) (**)
- ALL'IMPOSTA CATASTALE DELL'1% (*) (**)

INDIPENDENTEMENTE DAL TRATTAMENTO AI FINI IVA

(*) Nuova disciplina del leasing immobiliare (legge n. 220/2010):

Dall'1/1/2011 le imposte si applicano in misura fissa alle cessioni conseguenti all'esercizio del diritto di riscatto esercitato dall'utilizzatore, nonché nel caso di cessione dell'immobile a un terzo per effetto della risoluzione del contratto di leasing per inadempimento del conduttore (cfr. circolare AE n. 12 dell'11/3/2011).

(**) *Le aliquote sono ridotte alla metà qualora parte nell'atto sia un fondo immobiliare.*

CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI (art. 10, n. 8-ter)

La cessione di fabbricati strumentali non ultimati, effettuata da soggetti passivi, è in ogni caso imponibile *(valgono le stesse considerazioni espresse per i fabbricati abitativi, cfr. circolare n. 12/2007).*

PROBLEMA

Se il fabbricato oggetto di cessione “al grezzo”, imponibile ad Iva, risulta accatastato nella categoria provvisoria (F), sono dovute le imposte ipocastali proporzionali?

- No, secondo CTP Modena (sentenza n. 51 del 23/4/2008)
- Sì, secondo CTP Forlì (sentenza n. 12 del 26/1/2009)
- No, secondo Agenzia entrate (circolare n. 12 del 12/3/2010, punto 3.9)

CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

(art. 10, n. 8-ter)

IPOTESI DI IMPONIBILITA' DELLA CESSIONE:

1. Cessione effettuata dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento

Valgono le medesime considerazioni svolte con riguardo all'analogha previsione concernente le cessioni di fabbricati abitativi.

CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

(art. 10, n. 8-ter)

IPOTESI DI IMPONIBILITA' DELLA CESSIONE:

2. Il cedente opta per l'applicazione dell'Iva

- *Opzione da esercitare nell'atto di vendita*

**IN QUESTA IPOTESI L'IMPOSTA SI APPLICA CON IL MECCANISMO DEL
REVERSE CHARGE**

EDIFICI CON UNITA' IMMOBILIARI DI PIU' TIPOLOGIE

Quale trattamento sulla cessione in blocco di un edificio comprendente sia unità abitative che strumentali?

- *E' da ritenere che si applichi il trattamento proprio per ciascuna tipologia (circolare n. 182 dell'11/7/96)*
- *Necessario distinguere, nell'ambito del corrispettivo unitariamente stabilito, i valori attribuibili alle diverse unità*

CESSIONI DI FABBRICATI

Art. 10, n. 8-bis e 8-ter

CESSIONI ESENTI E IMPONIBILI

L'impresa che effettua attività di cessione di immobili da cui derivano sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, ha facoltà di optare per l'applicazione separata dell'Iva (art. 36, terzo comma).

Questa disposizione è stata introdotta dall'art. 57 del D.L. n. 1/2012, in vigore dal 24/1/2012.

UNITA' IMMOBILIARI PERTINENZIALI

Circ. n. 19/2001

Le cessioni delle pertinenze sono soggette allo stesso trattamento previsto per il bene principale, a condizione che avvengano con lo stesso atto. Unica eccezione, espressamente prevista, riguarda le pertinenze della “prima casa”.

Circ. n. 12/2007

Alla pertinenza si applica la stessa disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell' ipotesi in cui formino oggetto del medesimo atto di cessione, sia nell' ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati.

NOZIONE DI “PERTINENZA”

Non esiste una nozione fiscale di “pertinenza” divergente da quella di cui agli articoli 817 ss del c.c., secondo cui “Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un’ altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”.

Presupposti fondamentali per la sussistenza del c.d. vincolo pertinenziale sono due:

- l’ elemento soggettivo, rappresentato dalla volontà effettiva di creare un vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale tra due beni
- l’ elemento oggettivo, consistente nel rapporto funzionale corrente tra la cosa principale e quelle accessorie (*ris. 149 dell’ 11/4/2008*).