

Guida al regime Iva degli immobili

a cura di Vincenzo D'Andò

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, ha fornito una vera e propria guida pratica al regime Iva degli immobili.

L'occasione è data dall'art. 9 del D.L. n. 83 del 22 giugno 2012, convertito dalla Legge n. 134/2012, che 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. 633/1972.

Peraltro, il Legislatore con tale intervento ha ampliato le ipotesi in cui le cessioni e le locazioni di immobili, in genere 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%.

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%	Fissa (67,00 euro)
Abitativi diversi	Qualsiasi locatore	Esente	Proporzionale (2%)

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%	Fissa (67,00 euro)
		Esente	Proporzionale (2%)
Abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008	Qualsiasi locatore	Imponibilità opzionale con aliquota del 10%	Fissa (67,00 euro)
		Esente	Proporzionale (2%)
Abitativi Diversi	Qualsiasi locatore	Esente	Proporzionale (2%)

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%	Fissa (67,00 euro)
		Esente	Proporzionale (2%)
Abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008	Qualsiasi locatore	Imponibilità opzionale con aliquota del 10%	Fissa (67,00 euro)
		Esente	Proporzionale (2%)

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%)
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%)

Locazione fabbricati strumentali dal 26 giugno 2012

Locatore	Iva	Registro
Qualsiasi locatore	Imponibilità opzionale con aliquota del 21%	Proporzionale (1%)
	Esente	Proporzionale (1%)

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%; del 4% se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"	Fissa (168,00 euro)
		Esente	Proporzionale (7% ovvero 3% se "prima casa")
Qualsiasi cedente	Qualsiasi fabbricato abitativo	Esente	Proporzionale (7% ovvero 3% 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%; del 4% se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; del 21% se abitazione "di lusso"	Fissa (168,00 euro)
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	esenti	Proporzionale (7% ovvero 3% se "prima casa")

Cessioni fabbricati abitativi dal 26 giugno 2012 al 12 agosto 2012

Cedente	Termini	Iva	Registro
Qualsiasi cedente		Esente	Proporzionale (7% ovvero 3% se "prima casa")
Imprese costruttrici o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 10%; del 4% se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; del 21% 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% ovvero del 4% se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; 21% se abitazione "di lusso" (in reverse-charge se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)	Fissa (168,00 euro)
		Esente	Proporzionale (7% ovvero 3% 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%; del 4% se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; del 21% se abitazione "di lusso"	Fissa (168,00 euro)
	Oltre 5 anni dall'ultimazione	Esente	Proporzionale (7% ovvero 3% se "prima casa")
		Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 10% ovvero del 4% se l'acquirente possiede i requisiti "prima casa"; 21% 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% ovvero del 4% 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% ovvero 3% 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% o del 10% (in reverse-charge 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% o del 10%	Fissa (168,00 euro)
	Cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 21% o del 10%	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% o del 10%	Fissa (168,00 euro)
	Oltre 4 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21% o del 10% (in reverse-charge 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% o del 10%	Fissa (168,00 euro)
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per opzione espressa in atto con aliquota del 21% o del 10% (in reverse-charge 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% o del 10% (in reverse-charge se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)	Fissa (168,00 euro)
		Esente	Fissa (168,00 euro)

Separazione dell'attività

La nuova formulazione dell'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 conferma la possibilità di separare le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati e parimenti estende 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 comma 3 dell'art. 36, e, conseguentemente, separare tali attività, poiché 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 es., rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).

Peraltro, 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.

Vincenzo D'Andò
2 luglio 2013