

SCHEDA MONOGRAFICA TMG

LOCAZIONE E CESSIONE IMMOBILI

IVA E IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

Data aggiornamento scheda	26 agosto 2014
Redattore	dott. Davide David
Ultimi interventi normativi	Legge 147/2013, DI 69/2013, DI 104/2013
Ultimi documenti di prassi	Circolare Agenzia delle Entrate 2/E/2014

GLOSSARIO

Ai fini della disciplina IVA su locazioni e cessioni di fabbricati valgono le seguenti definizioni.

Fabbricati strumentali

Tutti i fabbricati accatastati nelle categorie A10, B, C, D, E (a prescindere dalle effettive modalità di utilizzo)¹, fatta eccezione per gli immobili pertinenziali di fabbricati abitativi.

Fabbricati abitativi

Tutti i fabbricati accatastati nella categorie A, esclusi gli A10 (a prescindere dalle effettive modalità di utilizzo)².

Immobili pertinenziali

Immobili per i quali ricorre il vincolo pertinenziale di cui all'art. 817 c.c., ai sensi del quale sono da considerare pertinenziali al bene principale gli immobili che hanno una destinazione durevole e funzionale a servizio o ad ornamento del bene principale. Ai fini IVA gli immobili pertinenziali rimangono soggetti alla medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale. Così, ad esempio, box e cantine, ancorché rientranti nelle categorie catastali C/6 o C/2, se sono pertinenziali a fabbricati abitativi rimangono soggetti alla disciplina dettata per i fabbricati abitativi³.

Interventi di manutenzione ordinaria

Interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti (cfr. art. 3, lettera a, DPR 380/2001).

¹ Circ. 27/E del 2006.

² Circ. 27/E del 2006.

³ Circ. 12/E del 2007.

Interventi di manutenzione straordinaria

Le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed 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 di uso (cfr. art. 3, lettera b, DPR 380/2001).

Interventi di restauro e di 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 (cfr. art. 3, lettera c, DPR 380/2001).

Interventi di ristrutturazione edilizia

Interventi 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 di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica (cfr. art. 3, lettera d, DPR 380/2001). A seguito delle modifiche apportate alla lettera d) dell'art. 3 del DPR 380/2001 dal DI 69/2013 costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con sagoma diversa da quella preesistente, a condizione che venga mantenuta la medesima volumetria (fatta eccezione per gli immobili sottoposti ai vincoli di cui al D.Lgs. 42/2004, per i quali deve essere mantenuta anche la medesima sagoma).

Interventi di nuova costruzione

Interventi di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite in precedenza (cfr. art. 3, lettera e, DPR 380/2001).

Sono comunque da considerarsi tali:

- 1) la costruzione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente, fermo restando, per gli interventi pertinenziali, quanto previsto al punto 6);
- 2) gli interventi di urbanizzazione primaria e secondaria realizzati da soggetti diversi dal comune;
- 3) la realizzazione di infrastrutture e di impianti, anche per pubblici servizi, che comporti la trasformazione in via permanente di suolo inedificato;
- 4) l'installazione di torri e tralicci per impianti radio-ricetrasmittenti e di ripetitori per i servizi di telecomunicazione;
- 5) l'installazione di manufatti leggeri, anche prefabbricati, e di strutture di qualsiasi genere, quali roulotte, campers, case mobili, imbarcazioni, che siano utilizzati come abitazioni, ambienti di lavoro, oppure come depositi, magazzini e simili, e che non siano diretti a soddisfare esigenze meramente temporanee;
- 6) gli interventi pertinenziali che le norme tecniche degli strumenti urbanistici, in relazione alla zonizzazione e al pregio ambientale e paesaggistico delle aree, qualificano come interventi di nuova costruzione, ovvero che comportino la realizzazione di un volume superiore al 20% del volume dell'edificio principale;
- 7) la realizzazione di depositi di merci o di materiali, la realizzazione di impianti per attività produttive all'aperto ove comportino l'esecuzione di lavori cui consegua la trasformazione permanente del suolo inedificato.

Interventi di ristrutturazione urbanistica

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 (cfr. art. 3, lettera f, DPR 380/2001).

Recupero pesante

Termine genericamente utilizzato per distinguere gli interventi di recupero da quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Rientrano nella definizione di recupero pesante:

- gli interventi di restauro e di risanamento conservativo (cfr. art. 3, lettera c, DPR 380/2001);
- gli interventi di ristrutturazione edilizia (cfr. art. 3, lettera d, DPR 380/2001);
- gli interventi di ristrutturazione urbanistica (cfr. art. 3, lettera f, DPR 380/2001).

Non sono invece ricompresi nella definizione di recupero pesante:

- la manutenzione ordinaria (cfr. art. 3, lettera a, DPR 380/2001);
- la manutenzione straordinaria (cfr. art. 3, lettera b, DPR 380/2001).

Imprese costruttrici o di recupero

Imprese che realizzano i fabbricati o vi eseguono interventi di recupero pesante, anche qualora si avvalgano in tutto o in parte di altre imprese e indipendentemente dai motivi per i quali viene intrapresa l'iniziativa edilizia (quindi anche se occasionale o accessoria rispetto alla attività tipica dell'impresa)⁴.

Ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero

Momento in cui il fabbricato diviene idoneo a espletare la sua funzione o a essere destinato al consumo.

Si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi nonché l'immobile concesso in uso a terzi con i fisiologici contratti relativi al suo utilizzo (anche in assenza dell'attestazione di ultimazione dei lavori)⁵.

LOCAZIONI DI FABBRICATI

Il **regime IVA** delle locazioni di fabbricati (compreso il leasing) è disciplinato dal n. 8) dell'art. 10 del DPR 633/1972.

Locazioni (compreso il leasing) di fabbricati abitativi

Per i fabbricati abitativi la situazione è la seguente:

- le locazioni di fabbricati abitativi (diversi da quelli destinati ad alloggi sociali di cui al DM 22.04.2008) effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o che vi hanno eseguito interventi di recupero "pesante" sono esenti da IVA, senza alcuna possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA;
- le locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici o che vi hanno eseguito interventi di recupero "pesante" sono esenti da IVA, fatta salva la possibilità per il locatore di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto;
- le locazioni di durata non inferiore a 4 anni di fabbricati abitativi in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata sono esenti da IVA, fatta salva la possibilità per il locatore di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto;
- le locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali di cui al DM 22.04.2008 sono esenti da IVA, fatta salva la possibilità per il locatore di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto.

⁴ Circ. 182/E del 1996; circ. 27/E del 2006.

⁵ Circ. 12/E del 1997.

Locazioni (compreso il leasing) di fabbricati strumentali

Come regola generale tutte le locazioni di fabbricati strumentali sono esenti da IVA, indipendentemente dai requisiti soggettivi del conduttore (quindi anche se effettuate nei confronti di pro-ratisti o privati).

Per tutte le locazioni il locatore ha però la possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA, evitando così eventuali ipotesi di indetraibilità (o rettifica) dell'IVA assolta sugli acquisti.

Da evidenziare che può sorgere un "conflitto di interessi" per gli immobili locati a pro-ratisti, dato che i pro-ratisti sono logicamente interessati a canoni di locazione esenti da IVA (non potendo portare in detrazione, in tutto o in parte, l'imposta), mentre i locatari, in diverse situazioni, hanno tutto l'interesse di optare per l'applicazione dell'IVA per non avere conseguenze sulla detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti.

Esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA

L'opzione per l'applicazione dell'IVA va manifestata dal locatore nel contratto di locazione.

Aliquota IVA

Sulle locazioni di fabbricati soggette ad IVA (anche per opzione) trovano applicazione le seguenti aliquote:

- aliquota intermedia (attualmente del 10%) per le locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o che vi hanno eseguito interventi di recupero "pesante";
- aliquota intermedia (attualmente del 10%) per le locazioni di immobili di civile abitazione effettuate in esecuzione di programmi di edilizia abitativa convenzionata e di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal DM 22.04.2008);
- aliquota ordinaria (attualmente del 22%) per tutte le altre locazioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali).

Imposta di registro

Ai sensi dell'art. 5 della Tabella – Parte I allegata al DPR 131/1986, per le locazioni di immobili l'imposta di registro è dovuta:

- in misura fissa (si discute se € 67 o € 200) per le locazioni di fabbricati abitativi soggette ad IVA (anche per opzione) e non in regime di esenzione;
- nella misura dell'1% per le locazioni di immobili strumentali, sia per quelle esenti che per quelle soggette ad IVA (in deroga al principio di alternatività tra IVA e imposta di registro);
- nella misura del 2% in ogni altro caso (locazione fabbricati abitativi in esenzione da IVA o da parte di soggetti non passivi IVA, ecc.).

Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità.

CESSIONI DI FABBRICATI

Il regime IVA delle cessioni di fabbricati è disciplinato:

- dai numeri 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del DPR 633/1972;
- dall'art. 17 del DPR 633/1972;
- dal numero 127-duodevicies) della Tabelle A, Parte III, allegata al DPR 633/1972.

Cessioni di fabbricati abitativi

Per i fabbricati abitativi la situazione è la seguente:

- le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o che vi hanno eseguito interventi di recupero "pesante" sono esenti da IVA, senza alcuna possibilità

di optare per l'applicazione dell'IVA (fatta eccezione per l'edilizia residenziale convenzionata e gli alloggi sociali);

- le cessioni di fabbricati abitativi effettuate entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero "pesante" dalle imprese costruttrici o che hanno eseguito l'intervento sono sempre imponibili IVA;
- le cessioni di fabbricati abitativi effettuate dopo 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero "pesante" dalle imprese costruttrici o che hanno eseguito l'intervento sono esenti da IVA, fatta salva la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto;
- le cessioni di fabbricati abitativi locati per non meno di 4 anni in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata sono esenti da IVA, fatta salva la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto;
- le cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali (come definiti dal DM 22.04.2008) sono esenti da IVA, fatta salva la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto.

Cessioni di fabbricati strumentali

Per i fabbricati strumentali la situazione è la seguente:

- le cessioni di fabbricati strumentali effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o che vi hanno eseguito interventi di recupero "pesante" sono tutte esenti da IVA (anche se effettuate nei confronti di pro-ratisti o privati), fatta salva la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto;
- le cessioni di fabbricati strumentali effettuate entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero "pesante" dalle imprese costruttrici o che hanno eseguito l'intervento sono sempre imponibili IVA;
- le cessioni di fabbricati strumentali effettuate dopo 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero "pesante" dalle imprese costruttrici o che hanno eseguito l'intervento sono esenti da IVA (anche se effettuate nei confronti di pro-ratisti o privati), fatta salva la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA nel relativo atto.

Da evidenziare che per le cessioni esenti con possibilità di opzione per l'imponibilità può sorgere un "conflitto di interessi" per gli immobili ceduti a pro-ratisti, dato che i pro-ratisti sono logicamente interessati ad acquistare in esenzione da IVA (non potendo portare in detrazione, in tutto o in parte, l'imposta), mentre i cedenti, in diverse situazioni, hanno tutto l'interesse di optare per l'applicazione dell'IVA per non avere conseguenze sulla detraibilità dell'imposta assolta a monte.

Il medesimo "conflitto di interessi" si può presentare anche per le cessioni effettuate a favore di privati (per i quali l'IVA rappresenta un costo aggiuntivo).

Aliquota IVA

Sulle cessioni di fabbricati soggette ad IVA (anche per opzione) trovano applicazione le seguenti aliquote.

Aliquota minima (attualmente del 4%) per le cessioni di:

- case di abitazione non di lusso aventi i requisiti "prima casa" di cui al n. 21) della Tabella A – Parte II allegata al DPR 633/1972;
- costruzioni rurali di cui al n. 21-*bis*) della Tabella A – Parte II allegata al DPR 633/1972;

Aliquota intermedia (attualmente del 10%) per le cessioni di:

- opere di urbanizzazione, linee di trasporto, impianti di produzione e distribuzione di energia, impianti di depurazione e altri edifici di cui al n. 127-*quinquies*) della Tabella A – Parte III allegata al DPR 633/1972;
- case di abitazione non di lusso non aventi i requisiti "prima casa";

- fabbricati "Tupini" di cui al n. 127-undecies) della Tabella A – Parte III allegata al DPR 633/1972;
- fabbricati (sia abitativi che strumentali) sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero "pesante" ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi.

Per tutte le altre cessioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali) trova applicazione l'aliquota ordinaria (attualmente del 22%).

Inversione contabile per le cessioni di fabbricati

Per quanto disposto dalla lettera a-bis) del sesto comma dell'art. 17 del DPR 633/1972, l'inversione contabile (reverse charge) opera per tutte le cessioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali) per le quali nel relativo atto il cedente (soggetto passivo d'imposta) abbia optato per l'applicazione dell'IVA.

Anche se la norma non lo prevede esplicitamente, l'inversione contabile non dovrebbe comunque operare per le cessioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali) effettuate a favore di privati (non soggetti passivi d'imposta).

L'inversione contabile comporta l'obbligo per il cedente di emettere la fattura per il solo imponibile (senza l'IVA) e per il cessionario di integrare la fattura ricevuta indicando l'aliquota IVA e la relativa imposta.

La situazione è la seguente:

- per le cessioni di immobili (sia abitativi che strumentali) esenti da IVA per le quali il cedente non abbia optato per l'applicazione dell'imposta, il cedente emette fattura in esenzione da IVA senza obblighi di integrazione da parte dell'acquirente;
- per le cessioni di immobili (sia abitativi che strumentali) a soggetti passivi d'imposta per le quali il cedente abbia optato per l'applicazione dell'imposta (in luogo del regime naturale di esenzione), il cedente emette fattura senza evidenziare l'IVA e il cessionario integra la fattura con aliquota IVA e relativa imposta;
- per le cessioni di immobili (sia abitativi che strumentali) a privati per le quali il cedente abbia optato per l'applicazione dell'imposta (in luogo del regime naturale di esenzione), si ritiene che il cedente debba continuare a emettere la fattura con addebito dell'IVA (essendo impensabile una inversione contabile a carico del privato);
- per le cessioni di immobili (sia abitativi che strumentali) per le quali il regime naturale è quello dell'imponibilità ad IVA (e non quello dell'esenzione) il cedente emette la fattura con IVA (anche qualora il cessionario sia un soggetto passivo d'imposta), non trattandosi di cessioni soggette ad IVA per opzione. E' il caso, ad esempio, delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro i 5 anni dal termine della costruzione.

Ai fini sanzionatori, il mancato rispetto degli obblighi sull'inversione contabile comporta:

- l'applicazione di una sanzione del 3% dell'IVA irregolarmente fatturata dal cedente (con un minimo di € 258), quando il cedente o l'acquirente provvedono comunque a versare l'IVA fatturata. Della sanzione rispondono in solido entrambi i contraenti (cedente e acquirente);
- l'applicazione di una sanzione dal 100% al 200% dell'IVA irregolarmente fatturata dal cedente (con un minimo di € 258), quando il cedente ne omette il versamento. La sanzione si applica sia al cedente che all'acquirente. In tale ipotesi entrambi i contraenti (cedente e acquirente) rispondono in solido sia per il versamento dell'IVA che per il pagamento della sanzione applicata al cedente;
- per evitare l'applicazione della sanzione dal 100% al 200% l'acquirente può regolarizzare l'operazione presentando all'Ufficio competente un documento integrativo in duplice copia, con indicazione dell'imponibile, dell'aliquota IVA e dell'IVA, entro 30 giorni dalla registrazione, avendo cura di non detrarre l'IVA addebitata in fattura, di annotare il documento integrativo

secondo le regole dell'inversione contabile e di liquidare l'IVA nei modi ordinari⁶.

Particolare attenzione va poi posta al fatto che l'inversione contabile opera per le sole cessioni assoggettate ad IVA per opzione e non anche per quelle assoggettate ad IVA per obbligo (ad esempio le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro i 5 anni dal termine della costruzione).

Di conseguenza, per le cessioni assoggettate ad IVA per obbligo la mancata fatturazione dell'imposta (in quanto erroneamente ritenuta applicabile l'inversione contabile) comporterà:

- in capo al cedente, l'applicazione della sanzione per mancata fatturazione dell'imposta (dal 100% al 200% dell'IVA che doveva essere fatturata);
- in capo all'acquirente, l'applicazione della sanzione per mancata regolarizzazione della fattura (100% dell'IVA che doveva essere fatturata, con un minimo di € 258).

Imposta di registro

Per il principio dell'alternatività sancito dall'art. 40 del DPR 131/1986, l'imposta di registro è dovuta:

- in misura fissa (€ 200) per tutte le cessioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali) soggette ad IVA (anche per opzione) e non in regime di esenzione;
- in misura fissa (€ 200) per le cessioni di fabbricati strumentali esenti da IVA (ciò in quanto l'art. 40 del DPR 131/1986 considera soggette ad IVA le cessioni esenti di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR 633/1972)⁷;
- in misura proporzionale per le cessioni di fabbricati abitativi esenti da IVA;
- in misura proporzionale per le cessioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali) effettuate da soggetti "non IVA" (privati, ecc.).

L'imposta di registro, quando è dovuta in misura proporzionale, è pari (con un minimo di € 1.000):

- al 9% per tutti i beni immobili per i quali non ricorrono le condizioni di cui ai punti successivi;
- al 2% per gli immobili abitativi per i quali ricorrono le condizioni "prima casa", con esclusione di quelli di categoria catastale A1 (abitazione di tipo signorile), A8 (abitazioni in ville) e A9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici), per i quali trova sempre applicazione l'aliquota del 9% (anche se "prima casa");
- al 12% per i terreni agricoli e relative pertinenze trasferiti a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

L'imposta di registro è dovuta nelle medesime misura di cui sopra sia per gli immobili situati in Italia che per quelli situati all'estero.

Dal 2014 non sono più in vigore le precedenti misure differenziate e agevolative, tra le quali:

- la misura fissa di € 168 precedentemente prevista per i trasferimenti di immobili situati all'estero;
- quella dell'1% precedentemente prevista per i fabbricati abitativi ceduti in esenzione da IVA a imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro 3 anni;
- quella del 3% precedentemente prevista per gli immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1089/1939;
- quella dell'1% precedentemente prevista per gli immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro 5 anni dalla stipula dell'atto.

⁶ Circ. 12/E del 2008.

⁷ Circ. 27/E del 2006.

Imposte ipocatastali

Le imposte ipotecarie e catastali sono dovute:

- in misura fissa (€ 50 + € 50) per i trasferimenti di immobili abitativi soggetti a imposta di registro in misura proporzionale (compresi quelli in esenzione da IVA);
- in misura fissa (€ 200 + € 200) per i trasferimenti di immobili abitativi soggetti ad IVA (esclusi quelli in esenzione da IVA);
- nella misura del 4% (3% + 1%) per i trasferimenti di immobili strumentali⁸ effettuati da imprese (sia esenti che soggette ad IVA);
- in misura fissa (€ 50 + € 50) per i trasferimenti di immobili strumentali effettuati da privati.

Le imposte ipocatastali sono dovute per i soli trasferimenti di immobili situati in Italia e non anche per quelli di immobili situati all'estero.

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

La locazione o la cessione di un immobile può comportare il recupero dell'IVA portata in detrazione per l'acquisto e/o per interventi riferibili all'immobile nonché, se in rilevante per il pro rata, dell'IVA portata in detrazione per la generalità degli acquisti.

Le fattispecie che possono comportare il recupero dell'IVA sono:

- la indetraibilità "specifica" (art. 19, c.2, DPR 633/1972), in forza della quale non è detraibile l'IVA relativa a acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta;
- la indetraibilità "da pro rata" (art. 19, c. 5, DPR 633/1972), in forza della quale i soggetti che esercitano anche attività che danno luogo a operazioni esenti possono detrarre l'IVA sulla generalità degli acquisti solo in una determinata percentuale;
- la indetraibilità "oggettiva" (art. 19-bis1 DPR 633/1972), che trova applicazione per alcuni specifici acquisti di beni e servizi, a prescindere dal soggetto che li pone in essere e dalla tipologia di attività esercitata.

Per il settore immobiliare una ipotesi di indetraibilità oggettiva è quella prevista dall'art. 19-bis1, lettera i, DPR 633/1972, ai sensi del quale non può essere portata in detrazione l'IVA sull'acquisto di fabbricati abitativi né quella sulla locazione, manutenzione, recupero e gestione degli stessi, fatta eccezione:

- per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la costruzione di detti fabbricati;
- per i soggetti tenuti ad applicare il pro rata per l'effettuazione di locazioni immobiliari in esenzione da IVA.

Sempre nell'ambito del settore immobiliare si può incorrere:

- nella indetraibilità specifica, in ipotesi di locazioni o cessioni effettuate in esenzione che abbiano natura occasionale o accessoria;
- nella indetraibilità da pro rata, in ipotesi di locazioni o cessioni effettuate in esenzione in via non occasionale o accessoria.

Per quanto concerne le ipotesi di indetraibilità specifica e da pro rata è opportuno evidenziare che:

- l'indetraibilità specifica non opera per gli immobili ceduti o locati in esenzione in regime di pro rata;
- in regime di indetraibilità specifica la rettifica della detrazione riguarda soltanto l'IVA sostenuta sugli acquisti afferenti l'immobile ceduto o locato in esenzione, mentre il pro rata comporta una limitazione della detrazione dell'IVA assolta su tutti gli acquisti effettuati nell'anno di cessione dell'immobile o negli anni di locazione dello stesso nonché la rettifica dell'IVA assolta

⁸ Circ. 27/E del 2006.

negli anni precedenti per acquisti afferenti tutti i beni ammortizzabili (e non solo per gli immobili).

Per i beni ammortizzabili sia la indetraibilità specifica che quella da pro rata possono anche comportare la rettifica dell'IVA portata in detrazione negli anni precedenti.

Ciò accade quando negli anni successivi a quello in cui è stata portata in detrazione l'IVA si verifica un mutamento dei presupposti della detrazione.

Ai fini della rettifica i fabbricati o porzioni di fabbricati sono sempre considerati beni ammortizzabili (indipendentemente dal loro utilizzo e dalla loro destinazione).

Per i fabbricati la rettifica opera quando il mutamento dei presupposti della detrazione interviene entro i dieci anni decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione (c.d. periodo di osservazione fiscale).

In tale ipotesi la rettifica della detrazione va operata con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio.

Da evidenziare che la giurisprudenza comunitaria ha chiarito che per le spese incrementative la rettifica va operata limitatamente a quegli elementi incorporati nell'immobile che abbiano prodotto un incremento duraturo del valore del bene, non completamente consumato al momento del mutamento dei presupposti della detrazione⁹.

Come detto, per le cessioni e le locazioni occasionali non opera il pro rata ma opera invece la indetraibilità specifica.

Ciò comporta l'obbligo di rettificare l'IVA portata in detrazione nell'anno in cui è effettuata l'operazione e nei 9 anni precedenti, ma solo per l'IVA sostenuta per gli acquisti afferenti l'immobile locato o ceduto in esenzione.

Esempio di cessione occasionale in esenzione:

- immobile acquistato nel 2009 per euro 100.000 e IVA 20.000 (detratta interamente)
- cessione "occasionale" dell'immobile nel 2012 in esenzione da IVA
- recupero IVA nel 2012 = 20.000 x 7/10 = 14.000

In regime di pro rata (operante per cessioni e locazioni non occasionali) l'IVA assolta su tutti gli acquisti dell'anno può essere portata in detrazione nei limiti del pro rata, da determinare con la seguente formula:

$$PD = (OI + OA) / (OI + OA + OE)$$

dove:

PD = percentuale di detraibilità

OI = operazioni imponibili

OA = operazioni assimilate alle imponibili e con diritto alla detrazione

OE = operazioni esenti

Le locazioni e le cessioni di fabbricati in esenzione da IVA vanno escluse sia al numeratore che al denominatore quando sono accessorie ad operazioni imponibili o se non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Per le imprese di compravendita immobiliare le locazioni di fabbricati concorrono sempre a

⁹ Sentenza del 17.05.2001, cause C-322/99 e C-323/99.

formare il pro rata¹⁰.

I fabbricati, essendo sempre considerati beni ammortizzabili (indipendentemente dal loro utilizzo e dalla loro destinazione), sono soggetti alla rettifica della detrazione se nei 9 anni successivi al loro acquisto o alla ultimazione della loro costruzione il pro rata varia per un importo maggiore o minore al 10% rispetto al pro rata applicato per effettuare la detrazione iniziale.

Locazioni immobili esenti da IVA

Se durante il periodo di osservazione fiscale (10 anni) l'immobile viene locato in esenzione da IVA occorre operare la rettifica della detrazione iniziale nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio¹¹.

Esempio:

- immobile costruito nel 2009 con IVA portata in detrazione per 20.000
- immobile concesso in locazione nel 2012 in esenzione da IVA
- pro rata di detraibilità per il 2012 del 60% (anche per effetto della locazione in esenzione)
- IVA su costruzione immobile che sarebbe risultata indetraibile se l'operazione fosse stata effettuata nel 2012 = $20.000 - 20.000 \times 60\% = 8.000$
- recupero IVA nel 2012 = $8.000/10 = 600$

Cessioni immobili soggette ad IVA

Per le cessioni di immobili soggette ad IVA la rettifica della detrazione va operata se nell'anno di cessione il contribuente presenta una percentuale di detrazione diversa da quella applicata per l'acquisto o l'ultimazione dei lavori.

In tale ipotesi la rettifica va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, considerando la percentuale di detrazione pari al 100%, ma l'ammontare dell'IVA detraibile non può eccedere quello dell'IVA relativa alla cessione del bene.

Esempio:

- immobile acquistato nel 2009 per euro 100.000 e IVA 20.000, con percentuale di detrazione del 70% (IVA non detratta = 6.000)
- cessione dell'immobile nel 2012 per euro 80.000 e IVA 16.800
- recupero IVA = $6.000 \times 7/10 = 4.200$ (interamente recuperabile in quanto inferiore all'IVA sulla cessione)

Cessioni immobili esenti da IVA

Se durante il periodo di osservazione fiscale (10 anni) l'immobile viene ceduto in esenzione da IVA occorre operare la rettifica della detrazione iniziale in una unica soluzione, nell'anno in cui è effettuata la cessione, in ragione di tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio¹².

Esempio:

- immobile acquistato nel 2009 per euro 100.000 e IVA 20.000 (detratta interamente)
- cessione dell'immobile nel 2012 in esenzione da IVA
- pro rata di detraibilità per il 2012 del 60% (anche per effetto della cessione in esenzione)
- IVA su acquisto immobile che sarebbe risultata indetraibile se l'acquisto fosse stato effettuato nel 2012 = $20.000 - 20.000 \times 60\% = 8.000$
- recupero IVA nel 2012 = $8.000 \times 7/10 = 5.600$

¹⁰ Ris. 54/E del 2002.

¹¹ Circ. 12/E del 2007.

¹² Circ. 12/E del 2007.

SEPARAZIONE ATTIVITA'

Ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/1972 è possibile optare per la separazione delle attività tra i seguenti due settori:

- locazione o cessione di fabbricati abitativi in esenzione da IVA;
- locazione o cessione di altri fabbricati o immobili.

Allo stato attuale la possibilità di optare per separazione delle attività interessa prevalentemente le imprese immobiliari diverse da quelle costruttrici o attuatrici degli interventi di recupero "pesante".

Ciò in quanto:

- le imprese costruttrici e di recupero possono sempre optare per l'assoggettamento ad IVA delle locazioni o cessioni di fabbricati abitativi, evitando così di incappare nel pro rata;
- le imprese che locano o cedono fabbricati abitativi in via occasionale non fanno concorrere i relativi proventi alla formazione del pro rata, giusto quanto disposto dall'art. 19-bis, c. 2, del DPR 633/1972.

ESTROMISSIONE IMMOBILE STRUMENTALE

A seguito delle modifiche apportate dal DL 83/2012 la cessione di un immobile strumentale ad un soggetto privato è operata in esenzione da IVA, fatta salva la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA.

In precedenza, invece, la cessione di un immobile strumentale ad un soggetto privato era sempre da assoggettare ad IVA.

Da ciò consegue che a seguito delle modifiche anche l'estromissione di un immobile strumentale dal patrimonio aziendale (per trasferimento alla sfera privata dell'imprenditore individuale, anche a seguito della cessazione dell'attività, o per assegnazione ai soci) può essere effettuata in esenzione da IVA, mentre in precedenza comportava obbligatoriamente l'applicazione dell'IVA (per gli immobili originariamente acquistati con IVA).

Di norma l'estromissione di un immobile strumentale è una operazione occasionale e quindi non rilevante ai fini del pro rata.

In tale ipotesi l'eventuale rettifica dell'IVA opera soltanto per l'imposta specificatamente sostenuta per l'acquisto e/o per gli interventi di recupero dell'immobile.

Se poi l'immobile è posseduto da più di 10 anni e in questi 10 anni non sono stati fatti interventi di recupero, l'estromissione non comporterà alcun recupero di IVA.

Resta logicamente inteso che l'estromissione può comunque fare insorgere una plusvalenza da assoggettare a tassazione ai fini dell'imposizione diretta.