
STUDIO
SIRRI GAVELLI ZAVATTA
& ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

Iva nel settore immobiliare

A cura del Dott. Massimo Sirri

Cremona, 20 gennaio 2023

Premessa

La revisione della disciplina della cosiddetta «Iva immobiliare» a opera dell'art. 9, D.L. n. 83/2012

Fabbricati abitativi e strumentali

L'art. 9 del D.L. n. 83/2012 (convertito nella legge 7 agosto 2012, n. 134) ha riordinato la disciplina delle **locazioni** e delle **cessioni** di **fabbricati abitativi e strumentali**, «ripristinando» l'**imponibilità Iva** per alcune operazioni.

D.M. 22 aprile 2008

Gli alloggi sociali

Un'ulteriore ipotesi d'imponibilità è prevista per le cessioni e locazioni di **alloggi sociali** (D.M. 22 aprile 2008), da chiunque effettuate e senza limiti temporali (purchè il cedente/locatore eserciti l'apposita opzione nell'atto di trasferimento o nel contratto).

La fiscalità immobiliare e l'imposizione indiretta

In via preliminare, è opportuno sottolineare che le modifiche apportate dal **D.L. n. 83/2012** rappresentano, in realtà, l'ennesimo intervento «correttivo» apportato alla disciplina della **FISCALITÀ IMMOBILIARE** (nel settore dell'**imposizione indiretta**), così come «disegnata» dal **D.L. n. 223/2006** (convertito con modificazioni nella legge n. 148/2006)

D.L. n. 223/2006

D.L. n. 83/2012

Premessa

Esenzione Iva

A livello di sistema, è comunque bene sottolineare che, nello specifico settore, la disciplina resta incentrata sul **regime dell'esenzione Iva** per le **locazioni/cessioni di unità immobiliari** (fabbricati), peraltro in linea con le disposizioni della direttiva n. 2006/112/CE che, agli artt. 12 e 135, prevede l'esenzione dall'imposta per le operazioni della specie

Imponibilità Iva

Ciò che è mutato è l'ambito, notevolmente esteso (dal D.L. n. 83/2012), del ricorso alla «**deroga**» e, dunque, al regime d'**imponibilità Iva**

Premessa

Prima di procedere oltre, è altresì bene precisare che l'intervento normativo del 2012, al pari del precedente D.L. n. 223/2006, concerne **esclusivamente l'inquadramento fiscale, ai fini Iva, delle operazioni aventi per oggetto i «fabbricati»**

Nozione di fabbricato

A tale specifico riguardo, vale la pena rammentare che, nell'ottica delle **imposte indirette**, la **nozione di fabbricato** prescinde dai criteri assunti nell'ambito dell'imposizione diretta (strumentalità dei beni per natura o per destinazione), rilevando esclusivamente la **distinzione** (immediatamente sottolineata dalla circolare n. 27/E del 4 agosto 2006 e recentissimamente dalla risposta n. 25 del 13 gennaio 2023) fra «**fabbricati a destinazione abitativa**» e «**fabbricati strumentali per natura**», da assumere in base al criterio della **classificazione catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo**

La destinazione

La rilevanza della classificazione catastale è stata recentemente ribadita dalla **Cassazione** (**sentenza n. 4074/2020**)

Rilevanza classificazione catastale

Premessa

FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA

tutti quelli
classificati o classificabili
nella **categoria catastale**
A,
con **esclusione** dell'**A/10**

FABBRICATI STRUMENTALI

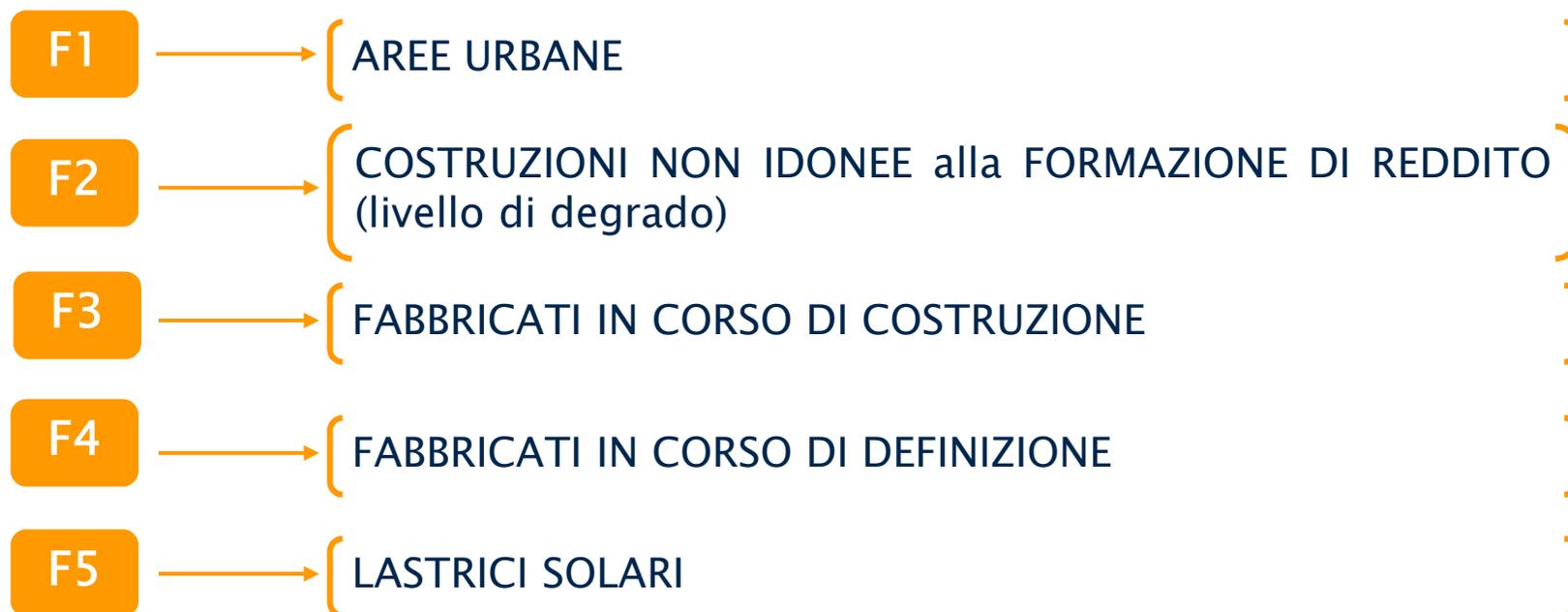
tutti quelli **diversi** dai
fabbricati a destinazione abitativa
e dunque quelli
classificati o classificabili
nelle **categorie catastali**
B, C, D, E e A/10

Attenzione!

La risoluzione n. 18/E del 22 febbraio 2012 ha tuttavia previsto,
ai fini della detrazione,
che l'**indetraibilità** dell'Iva sugli immobili a **destinazione abitativa**
(di cui all'art. 19 bis1, lett. i, del D.P.R. n. 633/1972)
non si applica alle **unità abitative utilizzate in attività ricettive**
che comportino l'**effettuazione** di **prestazioni imponibili Iva**
(in argomento, si segnala anche la sentenza della Cassazione n. 7226/2020
e la recente ordinanza n. 35256 del 30 dicembre 2022).
Il concetto è stato ripreso dalla citata risposta n. 25/2023
con riguardo alla rettifica della detrazione.

La categoria catastale «F»

A livello di classificazione catastale, è inoltre rilevante anche la **categoria «F»** (cosiddetta «**categoria fittizia**») destinata ad accogliere le unità immobiliari ai fini di una loro identificazione, pur in assenza di attribuzione di rendita (circolare n. 4/T/2009, nota Entrate n. 29439/2013, circolare n. 27/E/2016).



La categoria catastale «F»

I fabbricati iscritti nella categoria F sono trattati nella circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (par. 6), nella risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007 (con specifico riguardo ai fabbricati in corso di costruzione), oltre che nella risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009, in base alla quale l'iscrizione del fabbricato oggetto dell'intervento nella specifica **categoria (F)**, **non** è idonea ad **obliterare l'originaria destinazione** abitativa dell'**unità immobiliare** ai fini del divieto di detrazione dell'Iva di cui all'art. 19bis1, lett. i), del D.P.R. n. 633/1972.

Immobile in costruzione,
destinazione e categoria catastale

La categoria F nella prassi

Circolare n. 12/E (par. 6)
del 1° marzo 2007

Risoluzione n. 99/E
dell'8 aprile 2009

Risposta n. 554
del 7 novembre 2022

Risoluzione n. 91/E
dell'8 maggio 2007

Risposta n. 241
del 4 agosto 2020

STUD

TTA & ASSOCIATI

Classificazione catastale: il momento della verifica

Con specifico riguardo al **momento** nel quale occorre **verificare** la **classificazione catastale del bene**, si ricorda che la risoluzione n. 196/E del 31 luglio 2007 ha precisato, con riferimento al caso di un immobile per il quale, prima del rogito, si è provveduto al cambio di destinazione d'uso (da A/2 a D/2), che occorre accertare la **classificazione del bene al momento della stipulazione** (nel caso di specie, ciò impone l'emissione di note di variazione in aumento per sola Iva per effetto del differenziale di aliquota).

Pare dunque necessaria una verifica «puntuale»

Risoluzione n. 196/E del 31 luglio 2007

Con **sentenza n. 309 del 28.01.2019**, la **CTR Lazio** considera che le unità facenti parte di un compendio, classificati come **«ente urbano senza reddito»** e successivamente classificati come D/7, sono fabbricati strumentali in quanto **«classificabili»** come tali

Se la vendita concerne un **fabbricato imponibile Iva per opzione**, sarà il **cessionario** a dover applicare il **reverse charge per la maggiore imposta** (in caso di aumento di aliquota)

Premessa

Si è detto che la **normativa** di cui al **D.L. n. 223/2006** (e così i successivi interventi legislativi in materia) interessa **esclusivamente** la **disciplina Iva** (e delle imposte indirette) delle operazioni aventi per oggetto **fabbricati**, restandone dunque esclusi i beni diversi dai fabbricati

D.L. n. 223/2006



**ESCLUSIVAMENTE
DISCIPLINA IVA E
IMPOSTE INDIRETTE
IN OPERAZIONI SU
FABBRICATI**

Area edificabile

Sul punto, è tuttavia opportuno ricordare che lo stesso **D.L. n. 223/2006 (art. 36, comma 2)** ha provveduto a fornire la nozione «**fiscale**» di «**area edificabile**»

(norma di interpretazione autentica, sia secondo l'Agencia delle entrate, sia secondo la Corte di Cassazione, sentenza n. 25506 del 30 settembre 2006, che secondo la Corte Costituzionale, ordinanza n. 41 del 25 febbraio 2008)

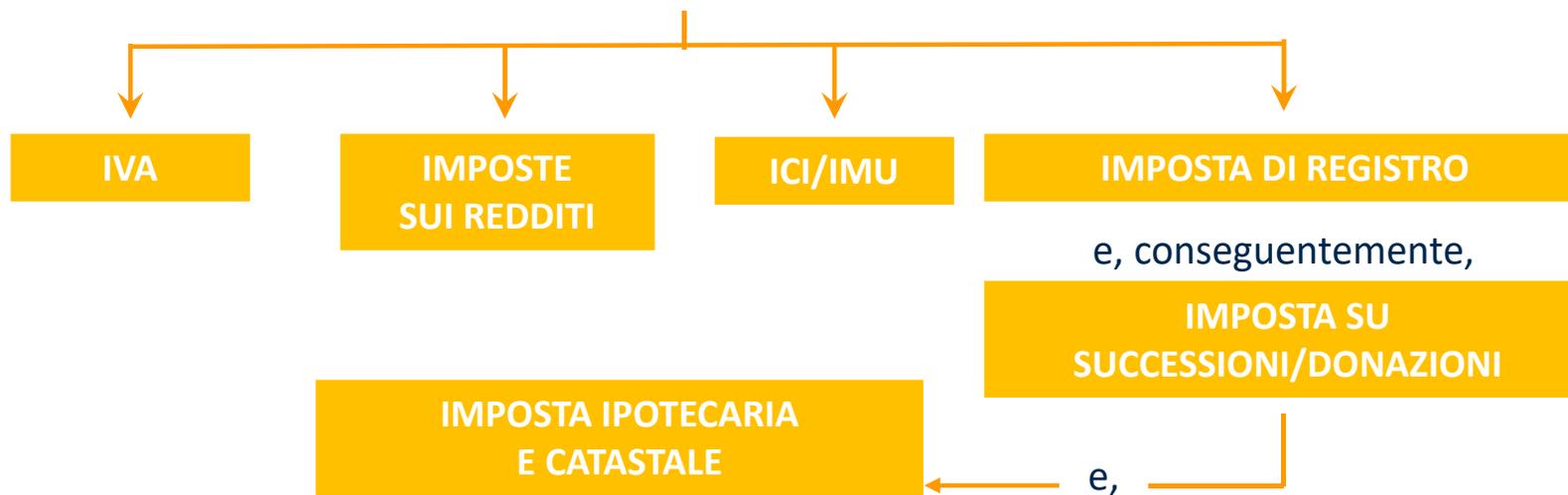
Premessa

Secondo tale norma,
 «un'area è da considerare 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»

D.L. n. 223/2006,
 art. 36, comma 2

Conta l'edificabilità
 «potenziale»

La nozione rileva, dunque, ai fini di:



Premessa

Area edificabile e principio di univocità fiscale

In argomento e per completezza, è altresì utile ricordare che il principio di **univocità «fiscale»** della nozione di **area edificabile** è stato successivamente messo in discussione dalla stessa Amministrazione finanziaria

Risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008

Con la risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008, infatti, l'Agenzia delle entrate, seppur con specifico riferimento al settore dell'imposizione diretta, ha concluso che la vendita di alcuni fabbricati deve essere considerata come una cessione avente per oggetto aree suscettibili di utilizzazione edificatoria, quando i fabbricati ceduti insistono su aree comprese in un «piano di recupero», approvato in via definitiva dal Comune, che consente di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti.

Premessa

Area edificabile
e principio di
univocità fiscale

Allineati sulla stessa posizione
espressa nella **risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008**
abbiamo i seguenti interventi:

risposta interrogazione parlamentare del 7 ottobre 2009 (n. 5-01881)

risposta DRE Emilia-Romagna (interpello prot. 909-28406/2010)

CTR Emilia Romagna, sentenza n. 7 del 22 maggio 2008

Attenzione!

La posizione è stata successivamente «rivista» dalla stessa Agenzia delle entrate,
ai soli fini Iva, con la circolare n. 28 del 21 giugno 2011,
riprendendo il contenuto della risposta all'interrogazione parlamentare
del 16 febbraio 2011, n. 5-04214

Nel settore delle **imposte sui redditi**, si è invece dovuto attendere
che la Cassazione prendesse posizione in modo consolidato.
A seguito di tale orientamento
(in particolare, si rammenta la sentenza n. 5088 del 21 febbraio 2019),
l'Agenzia delle entrate è infine intervenuta prendendo atto
dei principi fissati dalla giurisprudenza (**circolare n. 23/E del 29 luglio 2020**).

Corte di giustizia
Ue

Nonostante l'orientamento ufficiale di cui alla circolare n. 28/E del 2011, sono stati numerosi i tentativi di mettere in discussione il principio. Allo scopo, è stata data una **lettura** particolarmente «**forzata**» delle conclusioni di alcune **sentenze della Corte di giustizia Ue**

Causa C-461/08

Nella sentenza 19 novembre 2009 nella causa C-461/08, era da verificare «*se la cessione di un **fabbricato parzialmente demolito** ai fini della costruzione di un nuovo fabbricato costituisca ancora **cessione di tale vecchio fabbricato**» o se debba qualificarsi come **cessione dell'area edificabile** soggetta a imposta.*

Il venditore non solo si era impegnato a **chiedere il permesso di demolizione**, ma aveva altresì **stipulato un contratto** per abbattere il fabbricato che, a demolizione già avviata sebbene non conclusa, era stato ceduto.

L'atto di cessione interviene in un momento in cui i lavori sono iniziati e non terminati e impone dunque di accertare se rilevi «*l'**effettiva esistenza del vecchio fabbricato**» oppure se «**circostanze diverse**» e, nello specifico, **l'incarico della demolizione** e **il sostenimento delle relative spese**, «*possano o debbano essere prese in considerazione*».*

Situazione peculiare, nella quale, «*dal punto di vista dell'Iva, il **venditore** ha effettuato **la cessione del bene immobile nonché la prestazione di servizi** relativa alla demolizione dei fabbricati esistenti*»

Secondo la sentenza, cessione e demolizione rappresentano un'**operazione unica** e l'oggetto economico di tali atti è la fornitura di un terreno pronto a essere edificato. **La vendita anticipata ha solo interrotto il naturale svolgimento dell'operazione**

Causa C-326/11

Nella fattispecie, **l'accordo non consente di stabilire** se le parti intendessero **compravendere un terreno**, pronto per la successiva costruzione.

Conseguentemente, i giudici attribuiscono una rilevanza decisiva alle **caratteristiche oggettive del bene ceduto e al suo stato al momento della vendita**. Essendo stati eseguiti dal venditore **solo lavori di demolizione parziale** del vecchio fabbricato, *“mentre i lavori di costruzione atti a trasformare, eventualmente, detto immobile in uno nuovo saranno **realizzati integralmente dall'acquirente** solo a cessione avvenuta”*, viene affermato che si tratta della **cessione di un fabbricato esistente e non di un terreno**.

Causa C-71/18

Nella sentenza 4 settembre 2019 nella causa C-71/18, la Corte conclude affermando che le vendite successive di cui alla fattispecie in esame sono economicamente indipendenti *“e **non formano, con altre prestazioni**”* (quali la successiva demolizione) *“**un'unica operazione**”* qualificabile come vendita di un terreno edificabile.

Si tratta invece della **vendita di un fabbricato** che era *“pienamente operativo (sia) alla data della cessione”* al primo cessionario, sia in occasione della vendita intervenuta successivamente, alla quale era poi seguita la demolizione.

Aspetti di rilievo

**Impresa
costruttrice/ristrutturatrice**

Un primo aspetto che merita di essere approfondito
è quello della nozione
di **impresa costruttrice/ristrutturatrice**

Impresa costruttrice

È **impresa costruttrice** quella che
provvede alla costruzione di fabbricati
con organizzazione e mezzi propri
oppure
avvalendosi di imprese terze alle quali sono appaltati i lavori

In tal senso, è esplicita
la circolare n. 27/E del 4 agosto 2006,
che riprende concetti già espressi
nella circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996

**Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006
Circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996**

Aspetti di rilievo

Impresa costruttrice/ristrutturatrice

La qualifica di impresa costruttrice (o ristrutturatrice), in ogni caso, non è determinata dall'oggetto sociale, ma consegue alla **«relazione» con l'immobile oggetto della cessione** (che dev'essere stato costruito o ristrutturato dall'impresa)

Cooperative edilizie

Risoluzione n. 4/E del 9 gennaio 2006: sono costruttrici anche le **cooperative edilizie** comprese quelle a proprietà indivisa

Imprese «occasionalì»

Sono imprese costruttrici anche quelle **«occasionalì»**; circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996; risoluzione n. 93/E del 23 aprile 2003 e circolare n. 27/E del 4 agosto 2006

Imprese costruttrici

In caso di trasformazioni sostanziali soggettive, la qualifica d'**impresa costruttrice/ristrutturatrice** può trasmettersi dal dante all'avente causa

Aspetti di rilievo

Analoghe conclusioni valgono per le imprese ristrutturatrici

Imprese ristrutturatrici

Sono **imprese ristrutturatrici** quelle che eseguono sui fabbricati o porzioni di fabbricato gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. n. 380/2001 (testo unico delle norme in materia edilizia).

Si tratta di interventi di:

RISTRUTTURAZIONE URBANISTICA

art. 3, lett. f, D.P.R. n. 380/2001 e
art. 31, lett. e, legge n. 457/1978

RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

art. 3, lett. d, D.P.R. n. 380/2001 e
art. 31, lett. d, legge n. 457/1978

RESTAURO E RISANAMENTO CONSERVATIVO

art. 3, lett. c, D.P.R. n. 380/2001 e
art. 31, lett. c, legge n. 457/1978

Attenzione!

La **sanatoria senza esecuzione di lavori** non qualifica il titolare come «ristrutturatore»; **risposta n. 611 del 21 dicembre 2020**. In ogni caso, devono essere stati **concretamente eseguiti lavori significativi (circolare n. 12/E/2007 e risoluzione n. 91/E/2007)**.

Aspetti di rilievo

Ristrutturazione edilizia

In base alla lett. d), dell'art. 3, D.P.R. n. 380/2001, sono interventi di ristrutturazione edilizia anche quelli di **demolizione** e «**fedele ricostruzione**» (fabbricato identico, quanto a sagoma, volumi, area di sedime e caratteristiche dei materiali, a quello preesistente; sono fatte salve solo le innovazioni per l'adeguamento alla legge antisismica)

Le innovazioni e la legge antisismica

art. 30, D.L. n. 69/2013

Per effetto delle modifiche apportate dall'**art. 30 del D.L. n. 69/2013**, **rientrano** ora nella nozione di ristrutturazione edilizia anche gli **interventi di costruzione di un edificio con lo stesso volume, ma con sagoma differente**, così come quelli di ripristino di edifici (o parti di essi) crollati o demoliti, purché ne sia accertabile la preesistente consistenza

Aspetti di rilievo

Demolizione e ricostruzione

Limiti per immobili «vincolati»

L'art. 10 del DL n. 76/2020 ha modificato la lett. d) dell'art. 3, D.P.R. n. 380/2001 stabilendo che *“nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti **con diversi** sagoma, prospetti, sedime **e caratteristiche planivolumetriche** e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'istallazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento **può prevedere** altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, **incrementi di volumetria** anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana”*.

Si evita in tal modo, che la previsione di **incentivi volumetrici**, in caso di interventi di demolizione e ricostruzione, determini la **qualificazione** dell'intervento come **“nuova costruzione”**.

Applicazione
dell'**aliquota Iva** del **10%**;
risposta n. 446
del 6 ottobre 2020

Non si applica il **4%** in caso di
demolizione e
ricostruzione con ampliamento,
se il committente è in possesso
dei **requisiti «prima casa»** (risposta n.
564 del 27 novembre 2020:
salvo che l'ampliamento non configuri
nuova costruzione e non sia prevista
demolizione del preesistente fabbricato)

Aspetti di rilievo

Fabbricati ultimati

La disciplina di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) e n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972 (anche nella versione in vigore dopo l'intervento del D.L. n. 83/2012), si applica ai **fabbricati ultimati** e **non** a quelli **in corso di costruzione/ristrutturazione**

Art. 10, comma 1, n. 8-bis) e n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007
Risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007

Fabbricati «in corso di costruzione»

Con la circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (par. 11), l'Agenzia ha inoltre chiarito che la cessione di un **fabbricato «in corso di costruzione»** **sconta l'Iva** del 4%, 10% o 20% (e successivamente elevata al 21% prima e al 22% dal 1° ottobre 2013), al pari delle cessioni di fabbricati abitativi ultimati (per i quali si applichi il regime d'imponibilità)

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (par. 11)

Aspetti di rilievo

Fabbricati non ultimati

Secondo la **circolare n. 12/E del 2007**, pertanto, le norme di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter), dell'art. 10 del decreto IVA **non trattano** dei **fabbricati non ultimati**.

Ne deriva che la cessione di uno dei predetti fabbricati *“sia **esclusa dall'ambito applicativo**”* di tali norme, *“trattandosi di un **bene ancora nel circuito produttivo**, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva”*.

Nello stesso senso:



Circolare n. 12/E del 12 marzo 2010, par. 3.9

Circolare n. 18/E del 23 maggio 2013 par. 3.3 e 3.3.3

Risposta n. 241 del 4 agosto 2020

La risposta n. 365 del 6 luglio 2022, con riguardo a un fabbricato per cui erano in corso i lavori di costruzione e che versa in stato d'abbandono, in mancanza di iscrizione in categoria F3, ritiene che il relativo trasferimento riguardi un'area edificabile (soggetta a Iva ad aliquota ordinaria, e all'imposta di registro e ipocatastali in misura fissa)

Aspetti di rilievo

Fabbricati non ultimati

Sulla problematica dei «**fabbricati non ultimati**» sono da segnalare alcune recenti prese di posizione della giurisprudenza secondo cui la cessione di un **fabbricato strumentale in corso di costruzione** ricade nell'art. 10, n. 8-ter, D.P.R. n. 633/1972 ed è quindi **imponibile Iva** con applicazione delle imposte ipotecarie e catastale proporzionali (3% e 1%).

Cassazione n. 23499/2016, n. 22138/2017, n. 6214/2020, n. 7908/2020

Ciò avverrebbe quando il cessionario è un “**consumatore finale**”, ma anche quando l'acquirente è un'**impresa** (società di leasing) che **lo utilizza strumentalmente** e non per destinarlo alla vendita.

Posizione critica del Notariato - Studio n. 181-2017/T

In entrambe le ipotesi, si verificherebbe **l'uscita del bene dal circuito produttivo** con conseguente applicazione dei principi di cui all'art. 10 del decreto Iva e del principio di alternatività Iva/registro (con le ovvie ricadute sulle ipo-catastali che sarebbero dovute in misura proporzionale).

Aspetti di rilievo

Fabbricati collabenti

Concettualmente distinta dalla categoria di fabbricati in corso di costruzione (F/3) è quella delle cosiddette “**unità collabenti**” (F/2).

Per tali immobili, possono darsi situazioni in cui non è affatto agevole stabilire se trattasi della **cessione di un'area** ovvero della **vendita di un fabbricato** e, in tale ipotesi, quale sia la disciplina applicabile.

Regole catastali

Innanzitutto, occorre tener presente, a evitare generalizzazioni, che le unità collabenti sono costruzioni con un **elevato livello di degrado temporalmente rilevante**, in ciò distinguendosi dai fabbricati in corso di costruzione.

Circolare n. 4/T
del 29 ottobre 2009;
nota n. 29439
del 30 luglio 2013

Secondariamente, va considerato che **non sono iscrivibili** in categoria F/2 né il bene “*ascrivibile in altra categoria catastale*” né i beni che non sono “*individuati né perimetrabili*” (privi totalmente di copertura, della relativa struttura portante, o di tutti i solai, e delimitati da muri che non abbiano l'altezza almeno di un metro).

Aspetti di rilievo

Fabbricati collabenti	<p>Accertato che l'unità è correttamente iscritta in categoria F/2, va verificato se trattasi effettivamente di fabbricato.</p> <p>Occorre procedere a un esame caso per caso, avvalendosi di documentazione idonea a comprovare lo stato del bene in linea con le indicazioni della giurisprudenza (in particolare, comunitaria).</p>		
Carenza di indicazioni di prassi	Perizie	Relazioni tecniche	Documentazione fotografica
Disciplina Iva del fabbricato collabente	<p>Considerando che l'unità collabente potrà difficilmente qualificarsi come un fabbricato strumentale, resta da capire se a essa torni applicabile la disciplina dell'art. 10, n. 8-bis.</p>		
Attenzione!	<p>Le norme di cui all'art. 10, n. 8-bis) e n. 8-ter) non richiamano le categorie catastali</p>		
Risposta n. 554/2022	<p>L'art. 10, n. 8-bis) non si occupa di fabbricati abitativi, ma di fabbricati diversi da quelli strumentali</p>		

Aspetti di rilievo

Fabbricati
«non ultimati»
e aliquota Iva

Quanto alle **agevolazioni «prima casa»**,
la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005,
ribadita, sul punto dalla circolare n. 31/E del 7 giugno 2010,
ha precisato che il beneficio compete
anche per i fabbricati in corso di costruzione,
a condizione che l'immobile presenti, seppure «in fieri»,
le caratteristiche dell'**abitazione «non di lusso»**.

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005
Circolare n. 31/E del 7 giugno 2010

In tal senso anche
la Corte di Cassazione
(sentenza n. 18300 del 10 settembre 2004)

Una conferma indiretta è contenuta nella **risposta n. 357 del 30 agosto 2019**, con la quale è negata l'applicabilità delle «agevolazioni prima casa» in caso di acquisto di un'**unità collabente** (categoria F/2), in quanto non equiparabile a un **immobile in corso di costruzione** (categoria F/3)

Aspetti di rilievo

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007

Fabbricati in
corso di
ristrutturazione

La circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 ha precisato che analogo trattamento (imponibilità Iva) va riservato alle cessioni di **fabbricati abitativi** (e non) **in corso di ristrutturazione**, sempre che i lavori edili siano stati effettivamente iniziati e che tale **circostanza sia comprovabile** «anche in sede di controllo» (risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007), consentendo di far constatare che, al momento della cessione, l'impresa aveva concretamente eseguito «*interventi significativi*»

Risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007

Secondo la circolare 8/E del 13 marzo 2009, tuttavia, la cessione di un fabbricato in corso di ristrutturazione è esclusa dall'ambito applicativo del n. 127-*quinqüesdecies*), della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, con la conseguenza che dovrà scontare **l'Iva con aliquota ordinaria** (diversamente da quanto dispone, per esempio, il n. 127-*undecies* che tratta delle case di abitazione non ultimate)

Circolare n. 8/E del 13 marzo 2009

Ultimazione dei lavori

Per quanto la questione abbia perso parte della propria valenza con riferimento alla cessione dei fabbricati abitativi da parte delle imprese di costruzione/ristrutturazione, per effetto delle regole che, dal 26 giugno 2012, consentono sempre di far rientrare tali operazioni nel regime d'imponibilità, appare comunque opportuno rammentare il significato da attribuire all'espressione «**ultimazione dei lavori**»

Ai fini della corretta applicazione della disciplina fiscale delle cessioni di fabbricati abitativi, è infatti decisivo stabilire **quando l'immobile può dirsi ultimato**, posto che è da tale data che decorre il termine quinquennale (fino al 2010, quadriennale) di riferimento per l'applicazione del regime obbligatorio d'imponibilità Iva.

Rilevanza ai fini dell'applicazione del reverse charge!

Aspetti di rilievo

Momento di ultimazione dei lavori

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis), del D.P.R. n. 633/1972, infatti, le cessioni realizzate **entro cinque anni** dall'ultimazione della costruzione/ristrutturazione sono **imponibili Iva per obbligo**, mentre quelle intervenute successivamente erano (fino al 25 giugno 2012) esenti da Iva (con tutte le conseguenze di cui si dirà) e attualmente imponibili per opzione

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007, par. 10

Nel silenzio della norma, la circolare n. 12/E del 2007 (par. 10) ha precisato che il **momento d'ultimazione** va individuato in quello a partire dal quale l'immobile è idoneo ad **espletare la propria funzione** (e, quindi, ad essere immesso sul mercato)

Momento di ultimazione dei lavori

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005

Come già precisato nella precedente circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, l'ultimazione può considerarsi intervenuta quando essa è **attestata dal direttore dei lavori**, normalmente mediante presentazione dell'apposita **dichiarazione per il catasto**

In ogni caso, l'immobile è ultimato, **se concesso in uso a terzi** (locazione, comodato, ecc.), essendo, evidentemente, idoneo all'immissione in consumo

Aspetti di rilievo

La nozione di cessione

Un ulteriore aspetto che si ritiene di dover mettere in luce, riguarda la nozione di «**cessione**»

Trasferimento della proprietà o costituzione/trasferimento diritti reali

La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 2, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale costituiscono cessioni di beni quelle che comportano (anche per atto della pubblica autorità) il **trasferimento della proprietà** o la **costituzione/trasferimento di diritti reali** di godimento sul bene (usufrutto, uso, ecc.), comprese:

Art. 2, D.P.R. n. 633/1972

- ✓ le **permute**;
- ✓ le **dazioni in pagamento**;
- ✓ le fattispecie riconducibili al cosiddetto «**autoconsumo**»;
- ✓ le **assegnazioni ai soci**;
- ✓ la destinazione a **finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.

Risoluzione n. 194/E del 17 giugno 2002
Risoluzione n. 191/E del 23 luglio 2009

La nozione di cessione

Risposta n. 152
del 5 marzo 2021

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre affermato che il diritto di occupare uno **spazio del demanio marittimo** per mantenervi un capanno da pesca (costruito sul suolo concessionato) configura **“la titolarità di un diritto reale, assimilato al diritto di superficie”** (ai sensi dell'art. 952 del codice civile). Ne consegue che il trasferimento dei diritti che derivano dalla concessione demaniale rappresenta **la cessione di un diritto reale di godimento** (e quindi, **una cessione di beni ai fini IVA**) **e non invece una prestazione di servizi**, da intendere come obbligazione di fare, non fare o permettere, **astrattamente ravvisabile nella rinuncia** da parte del venditore (in realtà, promittente venditore, dato che la fattispecie riguarda un contratto preliminare) alla titolarità della concessione a favore del cessionario (promissario acquirente).

Aspetti di rilievo

La nozione di cessione

Locazioni
con clausola di
trasferimento
della proprietà

Allo stesso modo,
sono considerate cessioni ai fini Iva,
anche le **locazioni** con **clausola di trasferimento**
della **proprietà vincolante**
per entrambe le parti

Circolare n. 28/E
del 21 giugno 2011

Cessioni ai fini Iva

... nonché le vendite con riserva di
proprietà e le **«cessioni di cubatura»**

Cassazione n. 10979/2007

Attenzione alla
sentenza a SS.UU. n. 16080 del 9 giugno 2021 della Cassazione
che qualifica i diritti edificatori come «non reali». La risposta n.
69/2023, pertanto, li considera soggetti a Iva (22 per cento) come
obbligazioni di fare/non fare/permettere

Circolare n. 27/E
del 21 giugno 2012

Le pertinenze

Immobili pertinenziali

Quanto al trattamento da riservare alla cessione di **immobili pertinenziali** di fabbricati abitativi, il principio generale è rappresentato dal fatto che alla **pertinenza** va applicato il **medesimo trattamento** che si riserva al **fabbricato abitativo** (principale), indipendentemente dalla classificazione catastale – C/2, C/6, C/7 – della pertinenza che potrebbe farla rientrare nell'ambito delle cessioni di fabbricati strumentali

Sotto il profilo civilistico (art. 817 c.c.), una pertinenza si considera tale se essa è **oggettivamente** legata al bene principale da un vincolo di destinazione durevole e funzionale a servizio od ornamento di questo e se, **soggettivamente**, il proprietario del bene principale intende porre la pertinenza in rapporto di funzionalità con detto bene (circolare n. 12/E del 2007, par. 2), rapporto che deve risultare espressamente evidenziato nell'atto di acquisto

**Circolare n. 12/E
del 1° marzo 2007 (par. 2)**

Aspetti di rilievo

Le pertinenze

Risoluzione n. 139/E del 20 giugno 2007

Lo **stesso trattamento** riservato all'acquisto del **fabbricato**,
va riservato anche alla **pertinenza**
(compresi i benefici «prima casa», nei limiti di una pertinenza per categoria catastale),
a prescindere dal fatto che essa formi oggetto di un atto distinto e separato

In ogni caso, vanno «**riverificati**»
i **requisiti oggettivi e soggettivi** ai fini dell'applicabilità
del regime di **imponibilità/esenzione**

Risoluzione n. 94/E del 5 ottobre 2010

Esempio

La vendita del fabbricato abitativo potrebbe scontare Iva obbligatoria,
perché intervenuta nel quinquennio dall'ultimazione,
mentre la cessione della pertinenza potrebbe essere esente, se intervenuta successivamente

Applicabilità della disciplina del «**prezzo-valore**»
Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006
Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008

... anche per l'acquisto
di più pertinenze

Aspetti di rilievo

Pro-rata

Fabbricati abitativi

Le conseguenze di maggior rilievo conseguenti alla disciplina introdotta con il D.L. n. 223/2006, tuttavia, sono senz'altro quelle che concernono il **pro-rata** e la **rettifica della detrazione Iva** per le **imprese di costruzione**, in particolare con riferimento ai **fabbricati abitativi**

Fabbricati strumentali

Per le cessioni di **fabbricati strumentali**, infatti, anche prima dell'intervento di cui al D.L. n. 83/2012, era possibile sottrarsi alle conseguenze di pro-rata e rettifica della detrazione o perché la cessione era obbligatoriamente imponibile, come nel caso delle vendite a privati o soggetti con pro-rata «basso», o perché era possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

Soggetti interessati

Imprese di costruzione/ristrutturazione e imprese di compravendita (salvo applicazione della cd. «clausola di salvaguardia» di cui all'art. 35, comma 9, del D.L. n. 223/2006)

Risoluzione n. 317/E del 7 novembre 2007

Ambito oggettivo

La rettifica riguarda l'imposta sugli acquisti di beni e servizi impiegati per la costruzione/ristrutturazione

Aspetto «documentale»

La rettifica deve risultare dalla dichiarazione Iva dell'anno in cui è effettuata l'operazione che determina il recupero dell'imposta

Aspetto «temporale»

L'obbligo della rettifica non sorge allo scadere del quadriennio/quinquennio, ma solo nel momento in cui è effettuata l'operazione attiva rilevante

Risoluzione n. 10/E del 2 febbraio 1999

Pro-rata e rettifica della detrazione

Risoluzione n. 112/E del 28 marzo 2008

Applicazione del regime d'esenzione Iva

Le conseguenze derivanti dall'**applicazione del regime d'esenzione Iva** alle cessioni dei fabbricati abitativi, sono state messe in evidenza dalla **risoluzione n. 112/E del 28 marzo 2008**.

Gli **effetti negativi** conseguenti all'effettuazione della **cessione esente** sono così sintetizzabili:

- ➔ la cessione in esenzione da Iva di un fabbricato abitativo (ma lo stesso dicasi per un fabbricato strumentale) da parte dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice, concorre alla determinazione del pro-rata di cui all'**art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972**, influenzando la detrazione dell'imposta afferente gli acquisti operati nell'anno di cessione;
- ➔ la cessione esente determina l'applicazione della rettifica secondo le regole dell'**art. 19bis2, comma 6**;
- ➔ per effetto dell'applicazione delle regole del pro-rata, occorre anche procedere alla rettifica dell'imposta per tutti i beni ammortizzabili ancora presenti nell'anno della cessione, ai sensi dell'**art. 19bis2, comma 4**.

Pro-rata e rettifica della detrazione

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007

Per quanto concerne la problematica della rettifica della detrazione conseguente all'effettuazione di operazioni esenti, è da sottolineare che l'Amministrazione finanziaria, già nel 2007 (circolare n. 12/E/2007) ha **escluso** l'applicazione della cd. «**rettifica da cambio di regime**», prevista dall'art. 19 bis2, comma 3.

Rettifica da cambio di destinazione

Quanto alla «**rettifica da cambio di destinazione**» (detta anche rettifica da correlazione «specifica»), disciplinata dall'art. 19 bis2, commi 1 e 2, rispettivamente per i beni non ammortizzabili (e i servizi) e per i beni ammortizzabili, essa potrebbe risultare applicabile, ma solo in presenza di operazioni esenti che non concorrono alla formazione del pro-rata

Esempio

Potrebbe trattarsi della cessione in esenzione Iva di un immobile utilizzato come bene ammortizzabile; peraltro, in tale ipotesi, la cessione è esclusa dal volume d'affari, oltre che dal calcolo del pro-rata di cui all'art. 19-bis

Pro-rata e rettifica della detrazione

Per le imprese costruttrici/ristrutturatrici,
la **rettifica della detrazione**
è ordinariamente quella **da «pro-rata»**
di cui all'art. 19 bis2, comma 4.

Sia le **cessioni** esenti che le **locazioni** esenti
di fabbricati abitativi (o anche strumentali)
determinano, infatti,
l'applicazione del pro-rata
ai sensi dell'art. 19, comma 5

Sentenza
Causa C-98/07

Risposta n. 200
del 3 luglio 2020

Ci si può domandare, però,
se rientri nel pro-rata
la cessione di un fabbricato esente
da parte di un'impresa di gestione (locazione) di immobili

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

Quando l'anno d'entrata in funzione del bene non coincide con quello/quelli d'acquisto o produzione, la prima rettifica si opera per tutta l'Iva, in base alla percentuale dell'anno d'entrata in funzione. Non conta che lo scostamento superi il 10%

Naturalmente, a differenza della «rettifica da cambio di destinazione» che, per i beni ammortizzabili, impone di recuperare l'Iva proporzionalmente al numero di anni mancanti al compimento del periodo di «monitoraggio fiscale» (cinque o dieci anni, a seconda che si tratti di beni mobili o immobili), la **rettifica da «pro-rata»** opera solo in presenza di uno **scostamento superiore al 10%**, rispetto al pro-rata dell'anno di riferimento (anno d'entrata in funzione), ed impone di **rettificare** (in più o in meno) **l'imposta annuale** di un quinto/decimo della differenza fra l'ammontare della detrazione operata e quello che corrisponde alla percentuale dell'anno di competenza

La rettifica può essere operata anche per **scostamenti inferiori al 10%**. Il criterio dev'essere applicato, però, **per almeno 5/10 anni consecutivi**

Per l'Iva afferente l'area edificabile, il **monitoraggio** opera in relazione all'**anno d'ultimazione del fabbricato**; art. 19bis2, comma 8

Pro-rata e rettifica della detrazione

... e l'Iva su leasing?

Circolare n. 26/E/2016;
risposta n. 3/2018

L'**applicazione del pro-rata** impone, come detto, l'obbligo di **rettifica da «pro-rata»** dell'imposta detratta al ricorrere di uno scostamento rilevante (**> 10%**)

Tale **rettifica**, con riguardo al **bene ceduto**, tuttavia, non va effettuata solo per un decimo, ma, in unica soluzione, **per tutti i decimi mancanti alla fine del periodo di monitoraggio** (art. 19 bis2, comma 6)

Se la cessione del fabbricato avviene in **regime d'imponibilità**, si considera, ai fini della rettifica, un **pro-rata del 100%**, con la conseguenza che, se il pro-rata dell'anno di riferimento era inferiore al 100%, la rettifica è a favore del contribuente

Limitata all'ammontare dell'imposta applicata in relazione alla cessione

Rettifica della detrazione per un'impresa edile

Esempio

Un'impresa di costruzioni acquista, nell'anno 2018, un'area edificabile e provvede, nel corso degli anni 2019, 2020 e 2021, a costruire una palazzina composta da 4 appartamenti.

I lavori terminano a fine 2021. L'Iva complessivamente detratta è stata pari a € 100.000 (di cui € 40.000, relativi all'area acquistata nel 2018 e € 60.000 per i lavori eseguiti nel 2019, 2020 e 2021).

Nel 2021, a causa di altre operazioni imponibili ed esenti effettuate nell'anno, l'impresa che, fino al 2020, ha sempre potuto detrarre integralmente l'imposta (pro-rata 100%), presenta, per l'anno 2021, un pro-rata del 95%.

Nel 2022, l'impresa vende (con Iva) uno dei 4 appartamenti costruiti e ne affitta (esente) un altro. Il pro-rata dell'anno 2022 scende all'83%.

Nel 2023, per effetto della vendita con Iva di un ulteriore appartamento, il pro-rata risale all'87%.

La rettifica della detrazione, negli anni in esame, ha il seguente andamento:

Rettifica della detrazione per un'impresa edile

Esempio

	Pro-rata	Iva detraibile	Rettifica
2021	95%	95.000	(5.000)
2022	83%	83.000	(1.200)
2023	87%	87.000	∅

Nell'anno 2021, anno di ultimazione dei lavori, l'impresa procede alla prima rettifica della detrazione anche se, rispetto all'anno precedente, il pro-rata non supera di oltre dieci punti percentuali quello dell'anno precedente.

Nell'anno 2022, la differenza con il pro-rata dell'anno precedente supera il 10% (83% contro 95%).

L'impresa è tenuta a effettuare una rettifica pari a un decimo fra l'imposta detratta e quella detraibile in base alla percentuale dell'anno di competenza e, quindi, di $(95.000 - 83.000)/10 = 1.200$.

Nell'anno 2023, la differenza fra il pro-rata dell'anno (87%) e quello dell'anno di riferimento (95%) non è superiore a dieci punti percentuali.

Non va eseguita alcuna rettifica, a meno che l'impresa non abbia optato per l'effettuazione delle rettifiche anche in presenza di scostamenti inferiori al 10%, nel qual caso tale criterio dev'essere seguito per dieci anni.

Aspetti di rilievo

Indetraibilità oggettiva

Indetraibilità
oggettiva: sì

Per effetto del D.L. n. 223/2006,
è stata modificata anche la norma di cui all'art. 19 bis1, lett. i),
la quale prevede

l'**indetraibilità oggettiva** per l'**acquisto** (e spese relative)
di **fabbricati abitativi**,

eccezion fatta per le **imprese** che hanno
come **oggetto esclusivo o principale** dell'attività
la **costruzione dei predetti fabbricati**

Indetraibilità
oggettiva: no

E la ristrutturazione?

Risoluzione n. 58/E del 21 febbraio 2008 e
Risoluzione n. 99/E del 8 aprile 2009

Indetraibilità
oggettiva: no

L'indetraibilità oggettiva non opera neppure nei confronti
delle **imprese che effettuano operazioni esenti**
di cui al n. 8 dell'art. 10
che determinano l'**applicazione del pro-rata**
(per evitare la doppia penalizzazione: indetraibilità oggettiva più pro-rata)

Indetraibilità
oggettiva: sì

La disposizione ritorna ad operare se il soggetto
– che effettua sia locazioni (o cessioni) esenti di fabbricati abitativi
sia locazioni (o cessioni) di altri fabbricati -
opta per la **separazione delle attività** (art. 36, comma 3)

Aspetti di rilievo

Le immobiliari di rivendita

Immobiliare di compravendita

L'**immobiliare di compravendita** che acquista un fabbricato abitativo da un costruttore che applica l'Iva, **non può detrarre l'imposta** a causa della norma d'indetraibilità oggettiva. Se la successiva cessione fosse esente ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis), all'indetraibilità si aggiungerebbe la rilevanza dell'operazione ai fini del **PRO-RATA**. Se si ritiene applicabile la norma dell'art. 10, n. 27-quinquies), però, l'operazione è irrilevante ai fini del pro-rata

Acquisto da un privato

La penalizzazione è certa se l'**acquisto** del fabbricato avviene **presso un privato**, dato che la disposizione dell'art. 10, n. 27-quinquies) non trova applicazione se l'Iva non è stata detratta in quanto non applicata dal cedente (privato)

Aspetti di rilievo

Le immobiliari di rivendita

Interventi di
ristrutturazione
dell'immobiliare

Le complicazioni aumentano
se il **fabbricato abitativo acquistato**
è stato anche oggetto di
interventi (occasional) di ristrutturazione
da parte dell'immobiliare di compravendita

INDETRAIBILITÀ dell'Iva
sull'acquisto
e
sulla ristrutturazione e vendita **CON IVA**,
a meno che non operi
l'art. 10, n. 27-quinquies)

INDETRAIBILITÀ dell'Iva
sulle spese di ristrutturazione,
in caso di acquisto da privato,
e
vendita **CON IVA**.
L'art. 10, n. 27-quinquies)
non può operare

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Fabbricati abitativi - cessioni

Oggetto	Cedente	Regime
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende nei 5 anni della fine lavori	Imponibile Iva
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende dopo 5 anni dalla fine lavori	Esente, se non opta Imponibile, se opta - in reverse charge se il cessionario è un soggetto passivo; - Iva esposta in fattura, se il cessionario non è un soggetto passivo.
Fabbricati abitativi	Altri soggetti Iva	Esente

L'ultimazione dei lavori è importante per stabilire il regime Iva (obbligatorio/facoltativo) e le modalità di assolvimento dell'imposta

Per gli alloggi sociali – D.M. 22 aprile 2008 – è possibile optare per l'applicazione dell'Iva, a prescindere dalla qualifica del cedente

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Fabbricati strumentali - cessioni

Oggetto	Cedente	Regime
Fabbricati strumentali (per natura)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende nei 5 anni dalla fine lavori	Imponibile Iva
Fabbricati strumentali (per natura)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende dopo 5 anni dalla fine lavori o altri soggetti	Esente, se non opta
		Imponibile, se opta <ul style="list-style-type: none"> - in reverse charge se il cessionario è un soggetto passivo; - Iva esposta in fattura, se il cessionario non è un soggetto passivo.

Attenzione!

La **cessione di un fabbricato non ultimato** (abitativo o strumentale) non rientra nella previsione dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10. Si tratta **sempre** di una **cessione imponibile** (circolare n. 12/E/2007).

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Fabbricati abitativi e strumentali – reverse charge

Come desumibile dagli schemi precedenti,
in tutte le ipotesi di **cessione di fabbricati
imponibili per opzione** (abitativi e strumentali),
se il cessionario è un soggetto passivo,
l'imposta si applica con il meccanismo del **reverse charge**.
A tal fine, è stato modificato
l'art. 17, comma 6, lett. a-bis), del D.P.R. n. 633/1972

Attenzione!

Ai fini della **rettifica della detrazione** di cui all'art. 19 bis2, comma 6, D.P.R. n. 633/1972, le cessioni in reverse charge si **considerano soggette a Iva** (risposta DRE Piemonte n. 901-205/2019)

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Fabbricati abitativi e strumentali – reverse charge

Reverse charge ed esclusioni

L'operatività del **reverse charge**, naturalmente, è **esclusa** in presenza di un **cessionario «privato»**

Restano altresì **escluse dal reverse charge** le **cessioni** relative a **fabbricati in corso di costruzione**, trattandosi di operazioni non riconducibili alle fattispecie previste dai nn. 8-bis e 8-ter, dell'art. 10.

Attenzione!!!

Reverse charge e credito Iva

L'applicazione del reverse charge determina facilmente una posizione di credito Iva in capo al cedente. L'art. 30, comma 3, lett. a), include tali operazioni – come ad aliquota «zero» – fra quelle che concorrono al calcolo dell'aliquota media per il rimborso

Dal 2013, il cedente deve apporre, nella fattura emessa per tali cessioni, la dicitura «inversione contabile»; art. 17, comma 5 e 6, lett. a-bis)

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Fabbricati abitativi – locazioni

Oggetto	Locatore	Regime
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che opta	Imponibile Iva (10%) *
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che non opta o altri soggetti	Esente **
Alloggi sociali	Tutti i soggetti che optano	Imponibile Iva (10%) *

* Se il contratto è imponibile Iva, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (67 euro)

** Se il contratto è esente, l'imposta di registro si applica nella misura proporzionale del 2%

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Fabbricati strumentali – locazioni

Oggetto	Locatore	Regime
Fabbricati strumentali	Tutti i soggetti che optano	Imponibile Iva (22%) *
Fabbricati strumentali	Tutti i soggetti che non optano	Esente *

* I contratti di locazione di fabbricati strumentali per natura, a prescindere dal regime d'imponibilità o d'esenzione, sono soggetti all'imposta proporzionale di registro dell'1% (2%, se locatore privato)

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

Prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 83/2012,
un tentativo di ridurre gli effetti negativi
del regime di esenzione Iva per le operazioni immobiliari
è stato attuato con
l'art. 57 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1
(cosiddetto «decreto liberalizzazioni»)

Con un'integrazione dell'art. 36, comma 3, del decreto Iva,
è stata offerta la possibilità di operare
la **separazione delle attività**
«anche ai soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta»,
di fabbricati abitativi, che determinano l'applicazione delle regole del pro-rata,
«sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili,
con riferimento a ciascuno di tali settori di attività»

Vincolante per 3 anni
e, poi, rinnovata
per ogni anno in cui permane
l'applicazione della scelta

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

Circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, par. 9

Come precisato dalla circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, par. 9,
per i soggetti che esercitano **attività sia di locazione sia di cessione**,
è possibile **separare tali attività**
in base alla regola di carattere generale di cui all'art. 36, comma 3
(trattandosi di attività con diversi codici ATECO)

All'interno di ogni settore così separato (locazioni e cessioni),
è poi possibile ulteriormente separare
le **locazioni di fabbricati abitativi esenti** e le **locazioni di altri fabbricati o immobili**,
oltre che
le **cessioni di fabbricati abitativi esenti** e le **cessioni di altri fabbricati o immobili**

All'interno dei sub-settori «locazione di altri fabbricati» o «cessione di altri fabbricati»,
potranno **coesistere**
operazioni imponibili o esenti

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

Circolare n. 19/E del
31 ottobre 2018

La separazione delle attività è adottabile
per attività diverse fra loro,
normalmente individuate da **diversi codici ATECO**,
ma anche

Risposta a interpello
n. 629 del
29 dicembre 2020

per attività aventi lo stesso codice ATECO qualora le stesse presentino
*“in concreto una costante uniformità nei loro elementi essenziali
e siano comunque suscettibili di **essere distinte** in base a **criteri oggettivi**”.*

Risposta n. 608 del
18 dicembre 2020

Il principio **non può** però “spingersi”
fino al punto di consentire
l’ulteriore separazione fra l’attività di **locazione o cessione**
in regime di **imponibilità o di esenzione** degli altri fabbricati o immobili.

Principio ribadito dalla **risposta n. 23 del 13 gennaio 2023**

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

<p>Adempimenti</p>	<p>L'opzione per la separazione delle attività va comunicata in sede di inizio attività o nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stata eseguita la separazione.</p> <p>In caso di attività preesistenti, l'opzione va esercitata con effetto dall'inizio dell'anno, salva l'ipotesi di operazioni di riorganizzazione aziendale con modificazioni sostanziali soggettive</p>
<p>Opzione di durata triennale</p>	
<p>In caso di acquisto di beni ammortizzabili durata fino al termine del periodo di rettifica della detrazione</p>	<p>In caso di separazione, occorre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tenere registri Iva separati; - adottare distinta serie di numerazione delle fatture; - liquidare separatamente l'imposta - presentare unica dichiarazione Iva con un modulo per ogni attività.
<p>I passaggi interni non concorrono alla formazione del volume d'affari</p>	

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

Passaggi interni

Con intervento interpretativo di adeguamento alle disposizioni della direttiva 2006/112 (artt. 18 e 27), la **circolare n. 19/E del 2018** ha previsto che sono soggetti ad Iva sia i **passaggi di beni** sia i **passaggi di servizi** nel **solo caso** di cui i beni/servizi passino a un'attività con diritto di detrazione **inferiore** rispetto all'attività di provenienza

Non rilevano i passaggi fra attività che conferiscono **entrambe l'integrale diritto** di detrazione o **da un'attività** che non conferisce diritto di detrazione

Secondo la circolare n. 19/E/2018, il passaggio rileva solo se diretto ad attività con detrazione inferiore rispetto all'attività di provenienza

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

Passaggi interni	<p>Per i beni, rileva la consegna/spedizione o l'emissione anticipata della fattura.</p> <p>Per i servizi, rileva l'ultimazione dell'operazione, non essendovi pagamento</p>
Momento d'effettuazione	
Base imponibile	Rileva il valore normale ai sensi dell'art. 14, D.P.R. n. 633/1972
Fatturazione	<p>Per i passaggi di beni, valgono le ordinarie regole di fatturazione con annotazione della fattura (elettronica) nei registri Iva vendite e acquisti entro il mese d'emissione della fattura.</p> <p>Per i passaggi di servizi, pur non essendovi obbligo normativo espresso, si ritiene vadano documentati con fattura al momento d'ultimazione</p>

La disciplina «Iva immobiliare» a regime

Separazione delle attività

Imputazione iniziale

Nel momento in cui si esegue **l'imputazione iniziale** dei beni alle singole attività separate, **non si configura** un "passaggio interno".
L'allocazione iniziale potrà però rilevare ai fini della **rettifica della detrazione** ai sensi dell'art. 19 bis 2, D.P.R. n. 633/1972.

Beni/servizi a utilizzo promiscuo

In caso di **separazione facoltativa**, la detrazione è **esclusa** per i **beni non ammortizzabili a uso promiscuo**, mentre, per i **beni ammortizzabili e i servizi** utilizzati promiscuamente, la detrazione è ammessa **per la quota imputabile** a ogni attività separata sulla base di **criteri oggettivi** (in base al rapporto fra i volumi d'affari solo in mancanza di altri criteri)

*Assegnazioni – cessioni –
trasformazione in società semplice -
estromissione*

Assegnazioni agevolate

Profili Iva

Art. 1,
commi da 100 a 106,
legge di bilancio 2023

L'art. 1, commi da 100 a 106, della legge n. 197/2022
riapre la stagione delle **operazioni agevolate**:

ASSEGNAZIONI

CESSIONI

TRASFORMAZIONI IN
SOCIETÀ SEMPLICI

ESTROMISSIONE IMMOBILE
DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Verifica impatto Iva

Per quanto concerne l'**Iva**,
non sono **previste agevolazioni** particolari
a differenza di quanto avviene per
il settore dell'imposizione diretta
e delle imposte indirette diverse dall'Iva
(registro e ipocatastali).
La **verifica dell'impatto Iva** può quindi diventare determinante nella scelta
sull'opportunità di dar corso a una di tali operazioni

Assegnazioni agevolate

Profili Iva

Assegnazioni ed Iva

Quanto alle assegnazioni, l'assoggettamento a IVA avviene secondo le **regole ordinarie**.
In base all'art. 2, comma 2, n. 6), D.P.R. n. 633/1972, «*costituiscono cessioni di beni le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto*».

Circolare 26/E/2016 Assegnazione come operazione rilevante Iva con regole autoconsumo

Secondo la Circolare n. 26/E/2016, tuttavia, «*l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di **destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa***. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull'autoconsumo (contenute nell'art. 2, comma 2, n. 5) laddove prevedono la non applicazione dell'IVA per quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19'.

Modalità di entrata del bene

In ogni caso, ai fini della rilevanza Iva dell'operazione, occorre risalire alle **modalità di «entrata»** del bene (anche con riferimento al dante causa in caso di operazioni straordinarie)

Assegnazioni agevolate

Profili Iva

Conseguentemente, indagando sulle modalità di «entrata» del bene si potranno avere:

ASSEGNAZIONI IMPONIBILI/ESENTI



- **Imponibili per obbligo**
(costruttore/ristrutturatore entro 5 anni)
- **Imponibili per opzione:**
regime naturale esenzione
(caso più frequente)

ASSEGNAZIONI FUORI CAMPO



- **Acquisto ante 1973**
- **Acquisto da privato**
- **Bene apportato dal socio**
- **Mancanza presupposto oggettivo**
(per esempio terreno non edificabile)
- **Mancanza presupposto territoriale** (per
esempio immobile all'estero)
- **Imposta integralmente non detratta**

N.B. Per assegnazioni esenti o fuori campo
attenzione alla rettifica ex art. 19-bis 2
(nel mod. IVA 2024)

Assegnazioni agevolate

Profili Iva

Determinazione della base imponibile



“prezzo di acquisto o, in mancanza, prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”.

- ✓ **Non è il valore normale/catastale** (il che, implica che l'importo della fattura non coincide con il valore utilizzato per l'assegnazione)
- ✓ **Non comprende il “ricarico”** normalmente praticato sul mercato per quel bene
- ✓ **Non tiene conto di incrementi di valore** derivanti da fluttuazioni al rialzo
- ✓ **Comprende** invece le spese (con IVA detratta) sostenute per riparare e completare il bene (**spese di natura incrementativa**), tenendo conto del deprezzamento subito nel tempo. Sul **deprezzamento** le Circolari n. 26/E e n. 37/E del 2016 non forniscono chiarimenti definitivi (l'ammortamento tecnico non sempre garantisce una corretta rilevazione);
- ✓ **Leasing**: non rileva solo il prezzo di riscatto, ma **bisogna tenere conto anche dei canoni** (verosimilmente, solo **quota capitale**)

Assegnazioni agevolate

Effetti dell'assegnazione

Rettifica della detrazione (art. 19-bis2 D.P.R. 633/72)

- ✓ In caso di **assegnazione esente o fuori campo**
- ✓ **Verifica del decennio per immobili**
- ✓ **Verifica** dell'eventuale esecuzione di **interventi di recupero, manutenzione e riparazione**
- ✓ **Leasing**: nel calcolo del decennio **"rileva la data del riscatto"**. Per cui, a quanto pare, non va rettificata l'Iva sui canoni.

Reverse charge

- ✓ **Fabbricati abitativi**: se assegnati con **Iva per opzione** e l'assegnatario è **soggetto passivo Iva**
- ✓ **Fabbricati strumentali**: se assegnati con **Iva per opzione** e l'assegnatario è **soggetto passivo Iva**

Pro-rata causato da assegnazione

In linea generale, il pro-rata opera se oggetto dell'attività è **la costruzione e vendita di fabbricati** e l'assegnazione avviene in esenzione

Imposte di registro e ipocatastali

**BASE
IMPONIBILE**



Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il **valore normale** può essere determinato in misura pari a quello **risultante dall'applicazione alle rendite** risultanti in **catasto** degli appositi **moltiplicatori** (l'opzione va indicata nell'atto di assegnazione)

La «valutazione automatica» ordinariamente **inibisce il potere di accertamento di valore da parte dell'A.F.**

Assegnazioni agevolate

Imposte di registro e ipocatastali

REGISTRO

Imposta proporzionale dimezzata (con minimo di 1.000 euro) o fissa

- **Abitativi** dal 9% al 4,5%, (dal 2% all' 1% se prima casa) ovvero 200 euro (se Iva)
- **Strumentali** dal 9 al 4,5% (dal 4% al 2% per quelli destinati all'esercizio di attività commerciali) ovvero 200 euro (se Iva)
- **Aree edificabili** dal 9% al 4,5% ovvero 200 euro (se Iva)
- **Terreni agricoli** dal 15% al 7,5% ovvero 200 euro (se cessionario IAP)

IPOCATASTALI

Sempre fissa

- **Abitativi** 200 + 200 se Iva, 50 + 50 se registro proporzionale
- **Strumentali** 200 + 200 (50 + 50 se con aliquota 4,5%)
- **Aree edificabili** 200 + 200 se Iva, 50 + 50 se registro proporzionale
- **Terreni agricoli** 50 + 50 se registro proporzionale; 200 + 200 se cessionario IAP

Per la Circolare n. 37/E/2016 non è possibile la coesistenza dell'opzione per il valore catastale ai fini del registro con la scelta del valore normale ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva (e del valore assunto dal socio)

Attenzione!

Assegnazioni agevolate

In sintesi – immobili strumentali

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	2% o 4,5% (Circolare 2/E/2014)	200 euro (o 50 euro)	200 euro (o 50 euro)
Acquisto con Iva interamente non detratta	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	2% o 4,5% (Circolare 2/E/2014)	200 euro (o 50 euro)	200 euro (o 50 euro)
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (4)	Assegnazione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro

- (1) Trattandosi di assegnazione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.
- (2) In caso d'esercizio dell'opzione, l'Iva è in reverse charge ove applicabile.
- (3) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).
- (4) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe fuori campo Iva con applicazione del registro proporzionale (2% o 4,5%) anziché in misura fissa.

Assegnazioni agevolate

In sintesi – immobili abitativi

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (8)	Assegnazione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti (7)	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro

(5) 1% per prima casa.

(6) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8 e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).

(7) In relazione agli immobili abitativi, l'opzione per l'IVA è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.

(8) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. A differenza degli immobili strumentali, l'assegnazione in esenzione o fuori campo Iva di un abitativo non implica una diversa tassazione ai fini dell'imposta di registro, che risulta sempre applicabile in misura proporzionale.

Assegnazioni agevolate

In sintesi – aree edificabili

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9)(10)	Assegnazione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro

(9) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe fuori campo Iva con applicazione del registro al 4,5% e delle ipocatastali fisse a 50 € ciascuna.

(10) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(11) Aliquota 22%.

Assegnazioni agevolate

In sintesi – terreni agricoli

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (12)	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	7,5% (13)	50 euro	50 euro

(12) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.

(13) L'imposta di registro è fissa nella misura di 200 euro, così come per le ipocatastali (200 euro), in caso di assegnatario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP). La Circolare n. 26/E, par. 8.1, richiama l'imposta catastale dell'1% ma questa affermazione contrasta con il comma 119 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015.

TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (14)	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro

(14) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.

Profili Iva

Cessioni agevolate
e Iva

Circolare 26/E/2016

In alternativa all'assegnazione, è possibile ricorrere alla cessione.
La Circolare n. 26/E del 2016 afferma che
alle **cessioni** di beni ai soci si applica la **disciplina Iva ordinaria**.

Non si applica
l'art. 2, comma 2, n. 5) e 6), D.P.R. n. 633/1972,
valevole solo in caso di "autoconsumo",
bensì le **regole ordinarie per le cessioni** di beni a terzi.

Trattandosi di operazioni effettuate a titolo oneroso,
la base imponibile delle cessioni agevolate è comunque determinata
secondo le regole contenute
nel comma 1 dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972
(la base imponibile è quindi pari all'ammontare complessivo
del **corrispettivo** dovuto dal cessionario).

Cessioni agevolate

Imposte indirette: registro e ipocatastali

Ai fini Iva non assume rilievo il **valore normale** o quello **catastale**, né il “**prezzo di acquisto o di costo rettificato alla data dell’operazione**” tipico delle assegnazioni, **rilevando il corrispettivo**. Ai fini dell’imposta di **registro** e delle **ipocatastali**, la Circolare n. 26/E estende le conclusioni relative alle assegnazioni agevolate, per cui, con riferimento agli atti di cessione:

- ❑ la base imponibile da assoggettare a tassazione può essere determinata, su richiesta della società, da rendere nell’atto di compravendita, in misura pari al **valore catastale rivalutato**;
- ❑ le **aliquote** previste dagli artt. 1 e 7 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 si applicano nella **misura dimezzata**;
- ❑ le **imposte ipotecaria e catastale** sono dovute in **misura fissa**.

Cessioni agevolate

In sintesi – immobili strumentali

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente (4) art. 10, n. 27 quinquies	2%	200 euro	200 euro

(1) Trattandosi di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso d'esercizio dell'opzione, l'Iva è in reverse charge ove applicabile.

(3) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).

(4) Se si ritiene che operi l'esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, del decreto Iva (anziché quella del n. 8-ter della medesima norma), scatta l'imposta di registro proporzionale in luogo di quella fissa di 200 euro. Si ricorda che, secondo le Entrate (circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, par. 1.1.2), l'esenzione dell'art. 10, n. 27 quinquies non opera se l'indetraibilità deriva dall'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36 bis del decreto Iva.

Cessioni agevolate

In sintesi – immobili strumentali

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (5)	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro

(5) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva.

Cessioni agevolate

In sintesi – immobili abitativi

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente (8) art. 10, n. 27 quinquies	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro

(6) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).

(7) 1% per prima casa.

(8) Sia che operi l'esenzione ex art. 10, n. 27 quinquies, sia che si ritenga applicabile l'art. 10, n. 8-bis, non sono rilevabili differenze nell'applicazione dell'imposta di registro (diversamente da quanto accade per gli immobili strumentali; vedi nota 4).

Cessioni agevolate

In sintesi – immobili abitativi

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecari a	Catastale
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9)	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti (10)	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro

(9) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva.

(10) In relazione alla vendita di immobili abitativi, l'opzione per l'Iva è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.

Cessioni agevolate

In sintesi – immobili abitativi

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente art. 10, n. 27 quinquies	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (12)(13)	Cessione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro

(11) Aliquota 22%.

(12) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(13) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies).

N.B.

La cessione di un immobile in corso di costruzione è in ogni caso imponibile Iva, se sono verificati i presupposti per l'applicazione di tale imposta, con imposte di registro e ipo-catastali fisse.

Cessioni agevolate

In sintesi – terreni agricoli

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (14)	Cessione	Tutti i soggetti	FC Iva	7,5% (15)	50 euro	50 euro
<p>(14) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.</p> <p>(15) L'imposta di registro è fissa nella misura di 200 euro, così come per le ipocatastali (200 euro), in caso di cessionario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP). La Circolare n. 26/E, par. 8.1, richiama l'imposta catastale dell'1% ma questa affermazione contrasta con il comma 119 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015.</p>						

TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (16)	Cessione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
<p>(16) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.</p>						

Trasformazione in società semplice

Iva

La **trasformazione in società semplice** realizza un'ipotesi di **destinazione a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa.

Art. 2, comma 2, n. 5,
D.P.R. n. 633/1972

Valgono quindi le stesse regole dell'assegnazione agevolata

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, la società semplice, avendo per oggetto esclusivo o principale la **gestione dei beni**, non svolge attività rilevante ai fini IVA (art. 4, comma 2, n. 2, D.P.R. n. 633/1972), se non limitatamente allo svolgimento di attività agricole.

Per tale ragione, l'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione in esame configura **un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.**

Dubbi di compatibilità
comunitaria

Trasformazione in società semplice

Dubbi di compatibilità con la normativa UE

La Circolare 26/E/2016 non considera che **la soggettività passiva ai fini Iva si ricollega allo svolgimento di un'attività economica**, a prescindere dalla natura del soggetto e dalle disposizioni in materia di esercizio di attività commerciali e di reddito d'impresa, previste dalla disciplina interna.

Ai sensi dell'art. 9 della direttiva n. 2006/112, infatti, lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne **introiti aventi carattere di stabilità** costituisce attività economica.

La società semplice che svolge attività di gestione di beni mediante concessione in affitto o locazione a terzi di beni **potrebbe dunque esercitare un'attività economica ai fini Iva**, a prescindere dal fatto che non costituisca un'"impresa" ai fini reddituali.

Secondo tale orientamento, pur in presenza della trasformazione sarebbe possibile **mantenere la partita IVA ed evitare l'autoconsumo**.

La Circolare n. 37/E/2016 non considerava questa possibilità

Trasformazione in società semplice

Registro e ipocatastali

Ai fini dell'imposta di **registro**,
nell'ipotesi in cui una società si trasformi entro il **30 settembre 2023** in società semplice,
si applica,
ai sensi dell'art. 4, c. 1, lett. c), della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86,
l'imposta in **misura fissa**,
(lo stesso vale per le **imposte ipotecaria e catastale**).

Estromissione immobile dell'imprenditore individuale

Iva

Nell'estromissione **non si realizza un trasferimento del bene**, il quale «passa» dalla sfera imprenditoriale a quella personale/privata.

L'estromissione **non** è pertanto soggetta a imposta di **registro** né alle **imposte ipocatastali**.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n 5), D.P.R. n. 633/1972, l'esclusione dell'immobile dal regime di impresa rappresenta ai fini dell'Iva un'ipotesi di **autoconsumo**, con assimilazione alla cessione di beni.



L'estromissione dell'immobile strumentale dal patrimonio dell'imprenditore, costituisce destinazione a finalità estranee all'impresa **rilevante ai fini Iva**, **a meno che** all'atto di acquisto non sia stata operata la detrazione dell'imposta



L'acquisizione senza addebito di Iva può riguardare gli acquisti:

- da privato;
- ante 1973;
- da altro soggetto passivo che non ha applicato l'Iva (cessione in esenzione).

Estromissione immobile dell'imprenditore individuale

Immobili strumentali

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato ante '73 o apporto	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva interamente non detratta	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (1)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (2)	Iva (4)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (3)	Iva (4)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Altri soggetti con opzione Iva (3)	Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

- 1) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati Orientamento sostenuto in dottrina), l'operazione sarebbe fuori campo Iva.
- 2) Trattandosi di estromissione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.
- 3) Sussistono dubbi sulla possibilità d'esercitare l'opzione in mancanza di un atto. Ritenendola possibile, l'Iva non sarebbe comunque in reverse charge perché l'immobile è estromesso in favore del privato.
- 4) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).

Estromissione immobile dell'imprenditore individuale

Immobili abitativi

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato ante '73 o apporto	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva interamente non detratta	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (6)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (2)	Iva (7)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (3)	Iva (7)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Altri soggetti (5)	Esente art. 10, n. 8 bis	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

- 5) In relazione alla estromissione di immobili abitativi, l'opzione per l'Iva è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.
- 6) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Diversamente, considerando l'acquisto equiparato a quello da privati (tesi avanzata in dottrina), l'operazione sarebbe fuori campo Iva.
- 7) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).

Estromissione immobile dell'imprenditore individuale

Immobili edificabili

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva interamente non detratta	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9) (10)	Tutti i soggetti	Iva (8)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

8) Aliquota 22%.

9) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

10) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, l'operazione sarebbe fuori campo Iva.

Estromissione immobile dell'imprenditore individuale

Immobili edificabili

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (11)	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

11) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.

TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (12)	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

12) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.

Reverse charge: subappalti in edilizia e servizi relativi a edifici

Aspetti soggettivi ed oggettivi

La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 17, comma 6, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, la quale prevede che, per le prestazioni di servizi rese nell'ambito di rapporti di sub-appalto nel settore edile, si applichi il regime del reverse charge.

Gli aspetti salienti sono così schematizzabili:

FILIERA DI 3 O PIU' SOGGETTI

RAPPORTI INTERESSATI

SETTORE COSTRUZIONI

- C1) Individuazione settore edile
- C2) Riconducibilità al settore edile per entrambi i soggetti
- C3) Attività «anagrafica» o situazione di fatto ?
- C4) Attività economica o anche singoli atti ?3

TIPOLOGIA DI CONTRATTI INTERESSATI

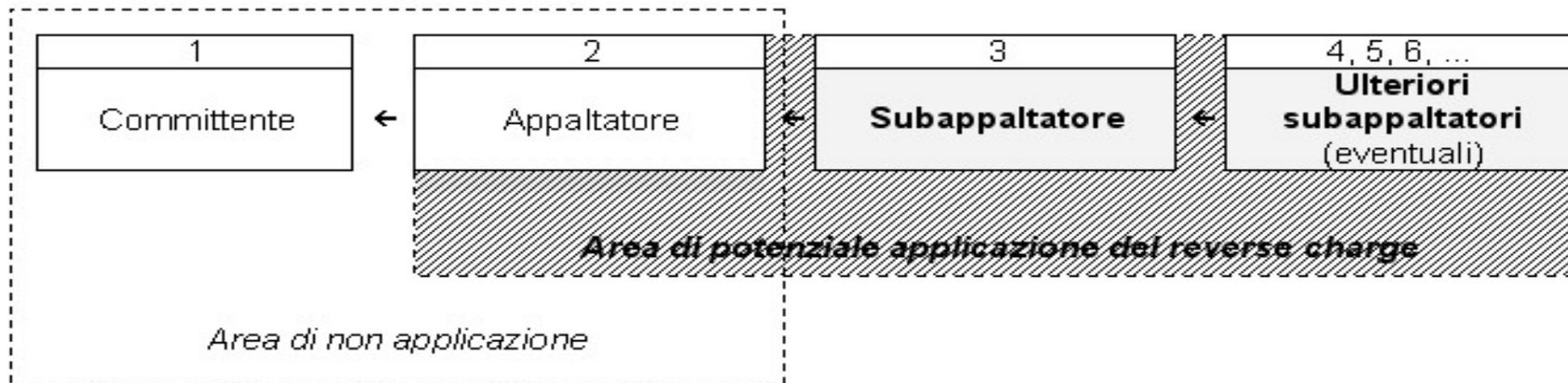
CONTRATTO SUBORDINATO E CONTRATTO A MONTE

Subappalti in edilizia

Rapporti interessati e rapporti esclusi

A. FILIERA DI 3 O PIU' SOGGETTI

La prestazione si deve collocare nel contesto di una filiera caratterizzata dalla presenza di una “catena” di 3 o più soggetti; il regime non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forma di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzioni o di ristrutturazione.



Subappalti in edilizia

Rapporti interessati e rapporti esclusi

A. RAPPORTI INTERESSATI DAL REVERSE CHARGE

Il reverse charge si applica solo nei rapporti fra subappaltatori e appaltatori (o altri subappaltatori) che, ovviamente, devono essere soggetti passivi Iva.

Non si applica mai nel rapporto fra appaltatore e committente principale, indipendentemente dalla qualifica/settore di quest'ultimo (CM 11/E/07, p.5.2; RM 154/E/07).

Subappalti in edilizia

Individuazione settore costruzioni

SETTORE COSTRUZIONI → sezione F ATECOFIN (CM 37/E/06)

45.1 PREPARAZIONE DEL CANTIERE EDILE

45.11.0 Demolizione di edifici e sistemazione del terreno

45.12.0 Trivellazioni e perforazioni

45.2 EDILIZIA E GENIO CIVILE

45.21.1 Lavori generali di costruzione di edifici

45.21.2 Lavori di ingegneria civile

45.22.0 Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici

45.23.0 Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi

45.24.0 Costruzione di opere idrauliche

45.25.0 Altri lavori speciali di costruzione

45.3 INSTALLAZIONE DEI SERVIZI IN UN FABBRICATO

45.31.0 Installazione di impianti elettrici e tecnici

45.32.0 Lavori di isolamento

45.33.0 Installazione di impianti idraulico-sanitari

45.34.0 Altri lavori di installazione

45.4 LAVORI DI COMPLETAMENTO DEGLI EDIFICI

45.41.0 Intonacatura

45.42.0 Posa in opera di infissi

45.43.0 Rivestimento di pavimenti e di muri

45.44.0 Tinteggiatura e posa in opera di vetri

45.45.0 Altri lavori di completamento degli edifici

45.5 NOLEGGIO DI MACCHINE E ATTREZZATURE PER LA COSTRUZIONE O LA DEMOLIZIONE, CON MANOVRATORE

45.50.0 Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore

Coordinamento con classificazione ATECO2007

Costruzione di edifici (codice 41), lavori di ingegneria civile (codice 42), lavori di costruzione specializzati (codice 43)

STUDIO SIRRI GAVELLI ZAVATTA & ASSOCIATI

Subappalti in edilizia

Riconducibilità al settore edile per entrambi i soggetti

- ❑ Si ricava da → CM 37/E/06 § 3 → CM 11/E/07, §5.2
- ❑ Confermato → RM 154/E/07 → RM 164/E/07

Attività «anagrafica» o situazione di fatto?

- ❑ **CM 37/E/06** → “sono tenuti all’applicazione del reverse charge i subappaltatori che svolgono, **anche se in via non esclusiva o prevalente**, attività identificate dai codici Atecofin della sezione costruzioni. Logicamente **l’obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell’ambito delle medesime attività edili ...**”
- ❑ **RM 164/E/07** → valutazione di una “**situazione di fatto**”
- ❑ **RM 172/E/07** → “se la società svolge **nella sostanza** un’attività rientrante nella predetta sezione F ..., alle prestazioni da questa rese sia comunque applicabile il regime dell’inversione contabile, **fermo restando** l’obbligo della stessa società di comunicare, ai sensi dell’articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, l’effettiva attività esercitata”

Tipologia di contratti interessati dal reverse

RILEVA SOLO IL (SUB) APPALTO E IL (SUB) CONTRATTO D'OPERA

1655 CC

2222 CC

- CM 37/E/06 → sono **esclusi i contratti d'opera intellettuale**
- CM 37/E/06 → sono **escluse le forniture con posa in opera**
- RM 187/E e 205/E del 2007 → sono **esclusi i noleggi anche "a caldo"** (salvo che oggetto del contratto sia la realizzazione di lavori di sbancamento, demolizione, ecc., ossia un'obbligazione di risultato)

DISTINZIONE FRA APPALTO CONTRATTO D'OPERA

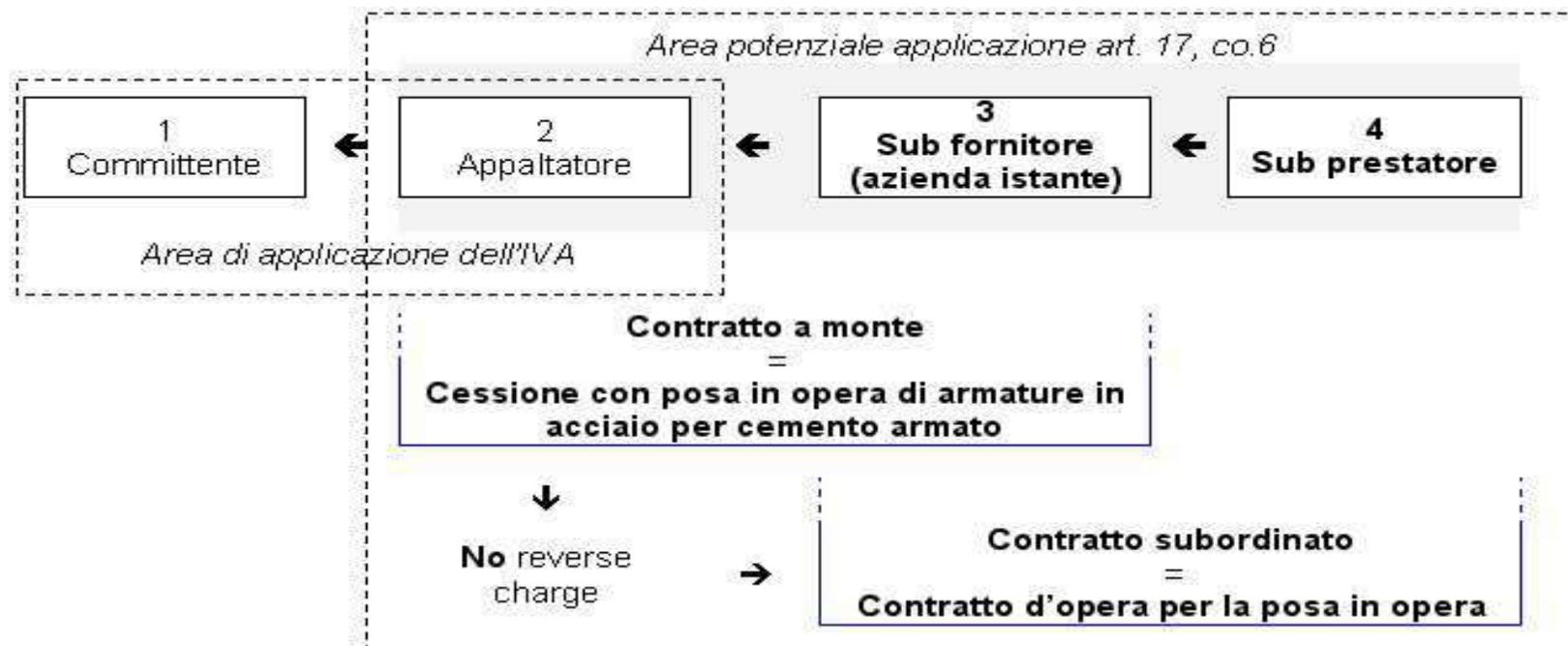
- CM 37/E/06 → nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata mentre, nel contratto d'opera, prevarrebbe l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa.

Subappalti in edilizia

Contratto subordinato e contratto "a monte"

IL TRATTAMENTO DEL "CONTRATTO SUBORDINATO" (APPLICAZIONE REVERSE CHARGE O IVA) DIPENDE ANCHE DAL TRATTAMENTO DEL "CONTRATTO A MONTE" (NEL RISPETTO, OVVIAMENTE, ANCHE DELLE ALTRE CONDIZIONI)

Esempio tratto dalla R.M. n. 148/E del 28/06/2007



Subappalti in edilizia

Costruzione e installazione di infissi e serramenti (fabbricante)

Esempio tratto dalla C.M. n. 11/E del 16/02/2007

Al forum di Italia oggi del 20/01/2007, l'Agenzia Entrate ha precisato che la fornitura di infissi effettuata dal produttore, non è soggetta al reverse charge né nell'ipotesi di fornitura con posa in opera (cessione), ipotesi già chiarita nella circolare n.° 37/E/2006, né nell'ipotesi di (sub)appalto (prestazione di servizi), trattandosi di attività non riconducibile al settore edile.

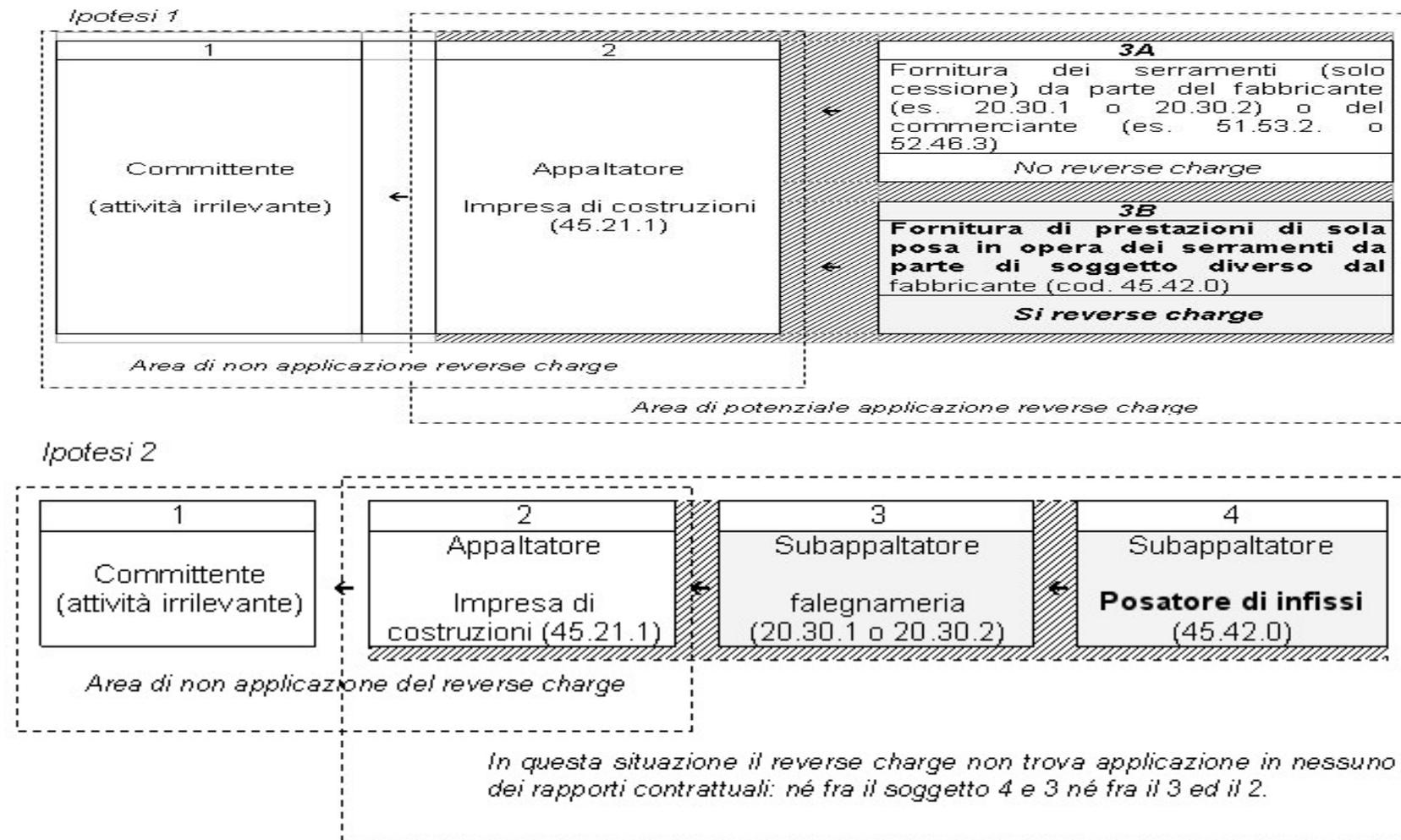


La risposta fornita al forum è assolutamente in linea con la precisazione della citata circolare n. 37/E che esclude l'applicazione del reverse charge nelle seguenti attività non comprese nella sezione F (codici 45) del manuale Atecofin 2004:

- installazione e manutenzione di prati e giardini (codice 01.41.3);
- costruzione o installazione di attrezzature industriali (codice 28.52.0);
- pulizia di immobili (codice 74.70.1).

Subappalti in edilizia

Il posatore di infissi (che non ha fabbricato i beni)



Subappalti in edilizia

Regole nei rapporti associativi

CONSORZI E COOPERATIVE – nuova impostazione

C.M. n. 19/E del 04/04/07; RM 172/E/07; RM 243/E/07

Quando nell'esecuzione dei lavori edili interviene un organismo di natura associativa al quale è attribuita una funzione esterna, si deve

- ❑ da un lato, escludere che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'appaltatore o subappaltatore con il meccanismo del reverse charge e,
- ❑ dall'altro, considerare che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto con riferimento al c.d. "mandato senza rappresentanza" (art. 3, co.3, del DPR n. 633/72).

In altri termini **la modalità di fatturazione del consorzio si "riverbera" anche nei rapporti interni**

Vecchia impostazione

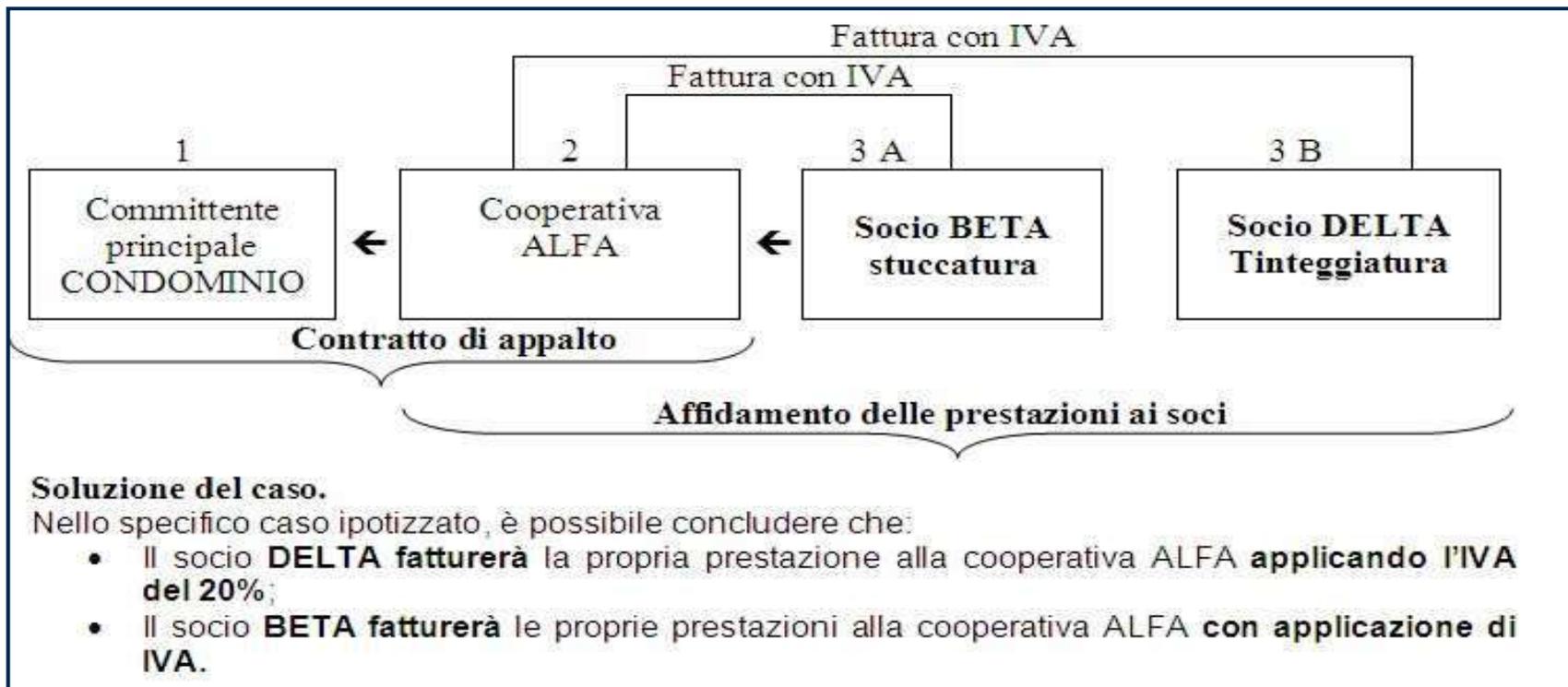
N.B.

Secondo l'originaria impostazione contenuta nella C.M. n. 37/E/2006, il reverse charge non doveva, invece, trovare mai applicazione nei rapporti interni di tipo associativo.

Subappalti in edilizia

Esempi (consorzi-cooperative)

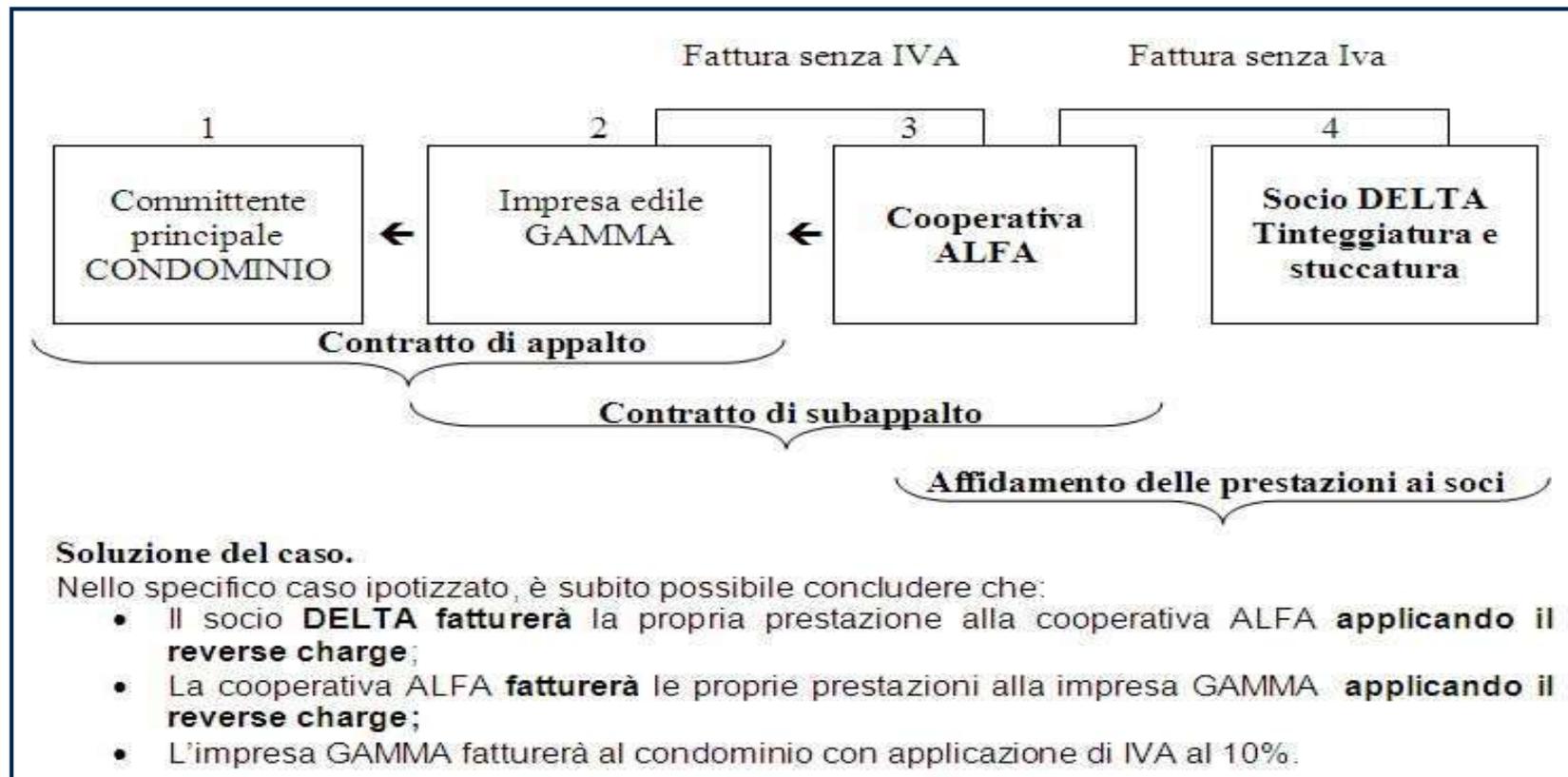
Cooperativa che esegue manutenzioni ordinarie su un condominio, affidando la realizzazione dei lavori ai propri soci



Subappalti in edilizia

Esempi (consorzi-cooperative)

Cooperativa che agisce in subappalto per la tinteggiatura degli edifici, ribaltando il lavoro ai propri soci



Regole nei rapporti associativi

ASSOCIAZIONI TEMPORANEE D'IMPRESA

RM 172/E/07

ATI che configura
autonoma
soggettività giuridica
(R.M. 550231 del 18/06/1998)

ATI prive
di autonomia giuridica
(c.d. **Ati "trasparente"**)



come per i consorzi



le prestazioni rese
dalle singole associate soggiacciono
alla disciplina fiscale per esse prevista,
anche ai fini dell'applicazione o meno
del reverse charge".

Reverse charge «lett. a-ter»

Reverse charge interno	In aggiunta alle operazioni assoggettate al regime del reverse charge in forza delle previsioni della legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015), ricadono nell'inversione contabile:
art. 74, commi 7 e 8, D.P.R. n. 633/1972	le cessioni di rottami e dei materiali di recupero, comprese le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili, aventi per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi
art. 17, comma 5	le cessioni di oro da investimento, oro industriale e argento puro
art. 17, comma 6, lett. a)	le prestazioni di sub-appalto in edilizia
art. 17, comma 6, lett. a-quater)	le prestazioni di servizi dalle imprese consorziate ai Consorzi
Misura di deroga negata all'Italia con comunicazione UE n. 484 del 21 giugno 2018	
art. 17, comma 6, lett. a-quinquies)	appalti ad alta intensità di manodopera
Misura di deroga negata all'Italia con comunicazione UE n. 243 del 22 giugno 2020	
art. 17, comma 6, lett. a-bis)	le cessioni di fabbricati imponibili IVA per opzione
art. 17, comma 6, lett. a-ter)	prestazioni di servizi relativi a edifici
art. 17, comma 6, lett. b)	le cessioni, non al dettaglio, di telefoni cellulari
art. 17, comma 6, lett. c)	le cessioni, non al dettaglio, di console da gioco, tablet PC e laptop

Reverse charge «lett. a-ter»

La legge di stabilità 2015 ha modificato l'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, estendendo il meccanismo del *reverse charge* a nuove fattispecie.

Si tratta di **nuove ipotesi** di **reverse charge** per i settori:



Per quanto concerne le modifiche per il settore «edile», si osserva subito che le nuove disposizioni, contenute nella **lett. a-ter) del sesto comma dell'art. 17**, rappresentano **norme «speciali»** da tenere **distinte** dalle previsioni riguardanti il medesimo settore e collocate nella precedente **lett. a)** dello stesso comma, relative al cosiddetto **«reverse charge»** per i subappaltatori in edilizia.

Ne è chiara prova il fatto che proprio la lettera a) è stata modificata al fine di precisare che la stessa si applica **«alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)»**

N.B.

Il *reverse charge* è stato esteso anche alle **cessioni di bancali di legno (pallet)** recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (art. 74, comma 7, D.P.R. n. 633/1972)

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore
edile

lett. a-ter)

Oltre alle fattispecie già contemplate dalla lett. a),
sono entrate in *reverse charge*
le «**prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione,
di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**»

Settore
energetico

lett. d-bis)

I «**trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra** definite
nell'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo
e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai
sensi dell'articolo 12
della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni»;

lett. d-ter)

i «**trasferimenti di altre unità** che possono essere utilizzate
dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE
e di **certificati relativi al gas e all'energia elettrica**»;

lett. d-quater)

le «**cessioni di gas e di energia elettrica**
a un **soggetto passivo-rivenditore**
ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)»

Iva nel settore immobiliare

Gennaio 2023

Reverse charge «lett. a-ter»

Decorrenza e durata

Settore
edile

lett. a-ter)

Le disposizioni relative
alle prestazioni del settore edile di cui alla lett. a-ter)
si applicano **A PARTIRE DAL 2015** e
non è previsto alcun termine di durata
(si tratta di **DISPOSIZIONI «A REGIME»**)

Settore
energetico

lett. d-bis)

lett. d-ter)

lett. d-quater)

Il *reverse charge*
per le operazioni del settore energetico (lettere d-bis, d-ter, e d-quater)
è applicabile **A PARTIRE DAL 2015** e
per un periodo di 4 anni (**FINO AL 2018**) ora **FINO AL 30 DICEMBRE 2026**
(anche per operazioni nel settore elettronico: cellulari, tablet pc, ecc.;
direttiva n. 2002/890)

Settore
GDO

lett. d-quinquies)

~~Per il settore della GDO (lett. d-quinquies),
l'entrata in vigore della norma è
SUBORDINATA all'**AUTORIZZAZIONE** del **CONSIGLIO EUROPEO**
ai sensi dell'art. 395, direttiva n. 2006/112/CE,
ferma la durata **FINO AL 2018**~~

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

In ulteriore recepimento della disciplina di cui all'art. 199, direttiva n. 2006/112, il legislatore nazionale ha affiancato alle prestazioni della lett. a), dell'art. 17, comma 6 del decreto Iva, ulteriori **tipologie di servizi**, previste dalla successiva **lett. a-ter**):

- servizi di pulizia,
- demolizione,
- installazione di impianti,
- completamento,

RELATIVE AD EDIFICI

collegate al comparto edile e a nuovi settori non rientranti nel comparto edile propriamente inteso (servizi di pulizia)

Pur trattandosi di fattispecie contigue e complementari rispetto a quelle previste dalla lett. a), esse **hanno** tuttavia «**presupposti**» e «**ambito applicativo**» **differenti**

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Secondo la circolare n. 14/E del 2015,
per individuare le prestazioni della lett. a-ter),
deve farsi riferimento
«**unicamente**» ai **codici** della **Tabella ATECO 2007**

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Una volta individuata la **prestazione**
come rientrante nel novero di quelle **previste dalla norma**,
gli operatori «**devono** applicare il **reverse charge**
indipendentemente dalla circostanza che
si tratti di **prestatori che operano nel settore edile**,
ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F
della classificazione delle attività economiche ATECO »

**Prestazioni
occasional?**

N.B.

L'eventuale svolgimento di tali attività **in assenza**
della relativa **comunicazione ex art. 35, comma 3, D.P.R. n. 633/1972**,
comporterà tuttavia **l'obbligo di adeguare il codice ATECO**

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Sempre secondo la circolare n. 14/E del 2015, inoltre,
il reverse charge **si applica**

«**a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese:**

- **dal subappaltatore nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;**
- **nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori»,**
e a prescindere anche
- «**dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti;**
- **dalla tipologia di attività esercitata»**

Il reverse charge si applica anche nel rapporto **consorzio/consorziati** se il consorzio applica l'inversione contabile nel rapporto con i terzi

Vale per tutte
le ipotesi di mandato
senza rappresentanza?

Diversamente, il reverse charge previsto dalla lett. a) dell'art. 17, comma 6,
si applica in caso di **subappalto**
«**relativamente alle attività identificate dalla sezione F**»
della Tabella ATECO,
«**diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento**»

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Come già chiarito dalla circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, inoltre, «devono ritenersi **escluse** dal reverse charge **le forniture di beni con posa in opera** in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono **cessioni di beni** e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (cfr. anche risoluzioni n. 148/E del 28 giugno 2007, n. 164/E del 11 luglio 2007 e n. 172/E del 13 luglio 2007)».

A tali pronunce, la circolare n. 37/E del 2015 aggiunge la risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007 e richiama espressamente la sentenza della Corte di giustizia UE del 29 marzo 2007 nella causa C-111/05, oltre che la pronuncia della Cassazione n. 6925 del 21 aprile 2001

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Nozione di edificio

Con il termine «**edificio**» occorre fare riferimento ai **fabbricati** (abitativi e strumentali), così come definiti dall'**art. 2 del D.Lgs. n. 192/2005** e dalla **R.M. n. 46/E/1998**
(anche se in corso di costruzione o se si tratta di unità in corso di definizione)

L'Agenzia delle entrate conferma una lettura restrittiva, non considerando i beni rientranti nella (più ampia) categoria dei beni immobili.
Restano pertanto **escluse** dal *reverse charge* le **prestazioni** relative al **suolo, parcheggi, piscine, giardini**, ecc.
(salvo che non costituiscano un elemento integrante dell'edificio, come nel caso dei parcheggi interrati o collocati sul lastrico solare; utili riferimenti per la nozione sono rinvenibili nell'art. 13-ter del Regolamento Ue n. 1042/2013)

Altresì **escluse** dal *reverse charge* sono le **prestazioni** in esame relative a **beni mobili di ogni tipo** (è da ritenere che l'esclusione riguardi anche i beni mobili che sono stabilmente infissi all'edificio, ancorchè essi siano accatastati, come nel caso dei c.d. «imbullonati»)

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Dubbi alimentati da
Circolare n. 16/E
dell'11 maggio 2017

Stando alla restrittiva impostazione seguita dall'Agenzia delle entrate, dovrebbero essere **escluse** dal *reverse charge* le **prestazioni** relative a quegli elementi che hanno un **rapporto pertinenziale con il fabbricato**, **ma non ne costituiscono parte integrante** in senso materiale.

Al contrario, saranno **soggette** allo specifico regime le **prestazioni su pertinenze** che **integrino** esse stesse la nozione di **fabbricato** (per esempio: il garage)

Impianti fotovoltaici

Quanto agli impianti fotovoltaici, la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015 precisa che **l'installazione e la manutenzione ordinaria e straordinaria di impianti fotovoltaici «integrati» o «semi-integrati»** agli edifici (per esempio, sul tetto) rientrano nel *reverse charge*.

Analogo inquadramento per **gli impianti fotovoltaici «a terra»**, ancorchè esterni all'edificio, purchè *«funzionali o serventi allo stesso»*.

In ogni caso, si deve trattare di impianti che **«non siano accatastati come unità immobiliari autonome»**; in caso contrario (accatastamento come D/1 o D/10), non si applica il *reverse charge*

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Il riferimento alle «parti integranti» dell'edificio viene in rilievo anche con riguardo all'attività di **installazione d'impianti**.

In particolare, potrebbero ritenersi **soggette** a *reverse charge* le attività che riguardano impianti che sono parte integrante dell'edificio e che sono al suo servizio.

La circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, correttamente, considera che le prestazioni relative ad impianti posizionati, per necessità funzionali o logistiche, in parte all'interno e in parte all'esterno dell'edificio, rientrino nel *reverse charge*, nella considerazione che «*occorra valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente **serve** l'edificio*»

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Risposta
a interpello
n. 954-784/2015
del 21 ottobre 2015
DRE Emilia Romagna

Resterebbero invece **escluse** le attività che, ancorchè relative a impianti che sono integrati in un edificio, sono funzionali all'attività che è svolta nello stesso.

Con riferimento all'attività d'**installazione d'impianti funzionali allo svolgimento** di un'**attività industriale** e non al funzionamento dell'edificio, la circolare n. 37/E del 2015 precisa che il *reverse charge* non si applica se l'attività non è ricompresa nei codici ATECO richiamati dalla circolare n. 14/E (43.21, 43.22 e 43.29).

In pratica, per rientrare nell'inversione contabile, si deve trattare di **impianti** che **«formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi»**

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Agganciandosi alla soluzione fornita con decreto del Ministro per lo Sviluppo Economico n. 37 del 22 gennaio 2008, l'Agenzia sottolinea inoltre che

«ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio,

*anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del **reverse charge**»,*

fornendo alcuni esempi:

- ✓ impianto di videosorveglianza perimetrale,
- ✓ impianto citofonico,
- ✓ impianto di climatizzazione con motore esterno,
- ✓ impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Per quanto concerne
i **contributi per l'attività di allacciamento e i servizi di attivazione delle forniture di gas, energia elettrica e acqua**,
in linea con l'orientamento della Corte di giustizia
(sentenza 3 aprile 2008, nella causa C-442/05),
la circolare n. 37/E del 2015 considera
tali prestazioni ricomprese nel servizio di erogazione
e **non riconducibili** all'attività d'**installazione impianti**;
ad esse, pertanto, **non** si applica il **reverse charge**

Reverse charge «lett. a-ter»

Settore edile – lett. a ter)

Nozione di edificio

Sempre con riguardo agli impianti che sono integrati negli edifici, potrebbero essere considerate **escluse** dal *reverse charge* le **prestazioni** d'installazione relative a **impianti completamente rimuovibili**;

per esempio,
quelle relative al cablaggio e agli impianti di telecomunicazione, normalmente rimuovibili senza alterare/distruggere l'edificio (si veda l'art. 13-ter del Regolamento Ue n. 1042/2013)

Su tale aspetto, tuttavia, né la circolare n. 14/E, né la successiva n. 37/E forniscono chiarimenti specifici

Vedi Nota di Aggiornamento di Confindustria del 22 giugno 2015

Reverse charge «lett. a-ter»

Servizi di pulizia

L'unica condizione affinché le prestazioni di **pulizia** rientrino nell'ambito applicativo del *reverse charge* è che siano **relative ad edifici**.

Per la loro individuazione può farsi riferimento ai codici ATECO:

81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;

81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali. Devono intendersi escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici

(la circolare n. 37/E del 2015 esclude anche le attività di derattizzazione, spurgo fosse biologiche e tombini e rimozione neve, i cui codici attività non sono richiamati dalla circolare n. 14/E/2015)

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Reverse charge «lett. a-ter»

Demolizione

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Per individuare tali prestazioni è utilizzabile, ancora una volta,
la classificazione ATECO

43.11.00 Demolizione

Per l'attività di **demolizione ricompresa**
in un contratto unico d'appalto avente per oggetto
la **demolizione e successiva costruzione** di un edificio nuovo,
la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015
ha precisato che trovano applicazione
le regole ordinarie all'intera fattispecie contrattuale

Reverse charge «lett. a-ter»

Installazione impianti

Per la risoluzione n. 111/E dell'11 agosto 2017, non sono in *reverse charge* le attività di verifica degli impianti elettrici di «messa a terra» che si concludono con certificazioni di conformità, in quanto non sono manutenzioni, ma «collaudi programmati» (codice 71.20.21)

La revisione 2022 dei codici ATECO ha escluso dal codice 43.29.09 l'attività di installazione di insegne elettriche confluita nel nuovo 43.21.04

43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione **(inclusa manutenzione e riparazione)**;

43.21.02 Installazione di impianti elettronici **(inclusa manutenzione e riparazione)**;

43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria **(inclusa manutenzione e riparazione)** in edifici o in altre opere di costruzione;

43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas **(inclusa manutenzione e riparazione)**;

43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio **(inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)**

43.29.01 Installazione, **riparazione e manutenzione** di ascensori e scale mobili;

43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;

43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

La circolare n. 37/E del 2015 ha precisato che le **prestazioni di manutenzione e riparazione**, anche se non indicate dai codici ATECO della divisione 43, sono soggette **all'inversione contabile**. Nel concetto di manutenzione possono rientrare in base alla volontà delle parti, la riparazione e sostituzione di parti danneggiate/obsolete (anche i diritti chiamati previsti in alcuni contratti e così pure i contratti di manutenzione in abbonamento)

Reverse charge «lett. a-ter»

Installazione impianti

Codice ATECO
43.22.03

In base alla circolare n. 37/E del 2015,
«le **attività di installazione** e di **manutenzione di estintori**
rientrano nel campo di applicazione del **reverse charge**,
a condizione che gli stessi **facciano parte di un impianto**,
avente le caratteristiche di cui al sopra citato DM
(D.M. 20 dicembre 2012
contenente le regole tecniche di prevenzione incendi),
installato in un edificio e
che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto»

Non si applica il *reverse charge* agli **estintori**
che non fanno parte di un impianto complesso

Quanto alle **porte tagliafuoco** e alle **uscite di sicurezza**,
queste «devono considerarsi, ai sensi del DM 21 giugno 2004,
impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi.
L'attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta
nel codice ATECO 43.29.09
("altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.")
ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell'inversione contabile»

Reverse charge «lett. a-ter»

Completamento edifici

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Termine utilizzato
in modo «atecnico»
Riferimento
a codici ATECO

Opere murarie
eseguite nell'ambito di un
ampliamento dell'edificio,
rientrano nella nozione
di completamento
(risposta a interrogazione
parlamentare n. 5 – 08065 del
10 marzo 2016)

43.31.00 Intonacatura e stuccatura;
43.32.01 Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate;
43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. La posa in opera di “arredi” deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici;
43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri;
43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. “completamento di edifici”.

Sono **comprese**
le prestazioni di **refacimento della facciata** di un edificio,
ma **non** quelle relative alla **preparazione del cantiere**
(propedeutica alla costruzione)

Reverse charge «lett. a-ter»

Pluralità di operazioni

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Secondo l'Agenzia delle entrate, in presenza di un **unico contratto**, comprendente prestazioni soggette a *reverse charge* e prestazioni soggette a Iva con regole ordinarie, occorre procedere alla «**scomposizione delle operazioni**», costituendo l'inversione contabile la «regola prioritaria» in funzione antifrode

«Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, le indicazioni sopra fornite potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un **contratto unico di appalto** – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la **costruzione** di un edificio ovvero **interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia** di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380».

Per tale motivo, «**in una logica di semplificazione**», in simili situazioni, anche per le prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovano **applicazione le regole ordinarie** e non il *reverse charge*.

È il caso, ad esempio, di un contratto avente per oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti; in quest'ipotesi, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione degli impianti dagli altri interventi, ma si applicherà l'Iva con le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

Esempio

Reverse charge «lett. a-ter»

Pluralità di operazioni

La «*semplificazione*» secondo cui, in un **contratto unico di appalto**, si applicano le regole ordinarie e non il *reverse charge*, potrebbe non essere del tutto corretta se, all'interno del contratto unico, in realtà, le prestazioni assoggettabili a *reverse charge* sono quelle più rilevanti

Inoltre, nel caso della «*ristrutturazione edilizia*», la problematica potrebbe non porsi nemmeno, dato che un contratto avente per oggetto un simile intervento potrebbe essere ricondotto alla divisione 41 della Tabella ATECO e non ai codici della divisione 43

Vedi Nota
di Aggiornamento
di Confindustria
del 22 giugno 2015

Letteralmente, sulla base delle indicazioni della circolare n. 14/E del 2015, la «regola» del contratto unico non sarebbe applicabile ai **contratti d'appalto** aventi per oggetto una **manutenzione ordinaria o straordinaria**; si tratta di un'impostazione criticabile, però, soprattutto ove si consideri che, per effetto delle modifiche di cui al D.L. n. 133/2014, rientrano ora nelle manutenzioni straordinarie anche gli interventi di frazionamento e accorpamento di unità immobiliari che, precedentemente, erano considerati di ristrutturazione edilizia

Reverse charge «lett. a-ter»

Pluralità di operazioni

Al riguardo, la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, risposta 1, ha integrato le indicazioni fornite con la circolare n. 14/E del 2015, precisando che

«nell'ipotesi di **un contratto unico di appalto**
– comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge
ai sensi della lettera a-ter) –
avente ad oggetto **interventi edilizi di frazionamento o accorpamento
delle unità immobiliari**
di cui alla lett. b) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001,
trovino applicazione
le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge»,
sottolineando, tuttavia, che
l'attrazione delle manutenzioni straordinarie al regime ordinario opera
«limitatamente agli **interventi edilizi di frazionamento e accorpamento**»
prima rientranti nella ristrutturazione edilizia

Reverse charge «lett. a-ter»

Split payment e reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

In base alla norma di cui all'art 17-ter, D.P.R. n. 633/1972,
«le disposizioni relative allo **split payment**
non si applicano qualora l'ente pubblico sia debitore di imposta»

«E' il caso, ad esempio, di un ente pubblico cessionario o committente
che, in qualità di soggetto passivo d'imposta,
deve applicare il meccanismo del reverse charge.
E' evidente che i servizi in commento, resi alla Pubblica Amministrazione,
soggetti al meccanismo dell'inversione contabile, sono unicamente
quelli che vengono acquistati da quest'ultima nell'esercizio della propria attività economica»

Se si tratta di servizi destinati
in parte all'attività commerciale e in parte a quella istituzionale,
è la Pubblica amministrazione che deve comunicare
la quota parte della prestazione riferibile all'una (*reverse charge*)
e all'altra attività (*split payment*)

Reverse charge «lett. a-ter»

Consorzio e consorziati

Come già anticipato,
 le **prestazioni** rese **dai consorziati al consorzio** hanno
 la **medesima valenza** di quelle **rese dal consorzio ai terzi**,
 in analogia al meccanismo del mandato senza rappresentanza
 (circolare n. 19/E del 4 aprile 2007).
 Se il consorzio agisce in base a un contratto
 che prevede l'applicazione del *reverse charge*,
 l'inversione si applica anche alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio.
 Il chiarimento, probabilmente superfluo, data la natura oggettiva delle prestazioni ex lett. a-ter),
 vale anche per le nuove ipotesi di *reverse charge*.

In base all'art. 1, comma 128, della legge n. 208/2015
 (legge di stabilità per il 2016), è aggiunta
 nel sesto comma dell'art. 17 del decreto Iva la nuova lett. a-quater)
 che estende (subordinatamente alla concessione
 da parte dell'Ue di una misura di deroga)
 il *reverse charge* alle prestazioni rese dai consorziati
 ai consorzi di appartenenza,
 aggiudicatari di commesse nei confronti di enti pubblici
 tenuti al versamento dell'Iva per effetto dello split payment.
 Tale norma **non potrà essere applicata**
a causa della mancata autorizzazione UE.

Reverse charge «lett. a-ter»

Reverse charge e Iva per cassa

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Già con la circolare n. 44/E del 26 novembre 2012,
l'Agenzia delle entrate aveva precisato che
il regime dell'**Iva per cassa non è applicabile** alle operazioni
per le quali l'**Iva è applicata secondo regole peculiari**.

In particolare, per le operazioni soggette al *reverse charge*,
il cedente o prestatore non può oggettivamente applicare
il differimento dell'esigibilità dell'imposta,
in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito
è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

Il **reverse charge**, pertanto, **esclude** l'applicazione
del regime dell'**Iva per cassa**
di cui all'art. 32-bis), D.L. n. 83/2012.

N.B.

Considerato che le nuove regole in materia di *reverse charge*
hanno trovato applicazione per le operazioni effettuate
a partire dal 1° gennaio 2015,
le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2014
erano soggette all'Iva per cassa

Reverse charge «lett. a-ter»

Reverse charge e operazioni non imponibili

Con una precisazione accolta favorevolmente dagli operatori del settore, ma che contribuisce a togliere ulteriormente «sistematicità» alla disciplina, la circolare n. 37/E del 2015 ha precisato che **«il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione.»**

Tale sistema non si applica quindi nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA»

(per esempio, servizi di pulizia in edifici siti in porti o aeroporti, installazione di impianti in tali edifici che rientrano in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 9, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972).

I prestatori di tali servizi, pertanto, procederanno all'emissione di fattura richiamando la dicitura «operazione non imponibile» anziché «inversione contabile»

Reverse charge «lett. a-ter»

Reverse charge e regime forfetario

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

I contribuenti che applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della legge di stabilità 2015, sono **esonerati dal versamento dell'Iva** e da tutti gli altri obblighi di cui al D.P.R. n. 633/1972, eccezion fatta per gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti

Per tali soggetti è dunque obbligatoria l'**emissione della fattura** (senza addebito dell'IVA a titolo di rivalsa), riportante l'annotazione "**operazione in franchigia da IVA**" con l'indicazione del riferimento normativo, mentre **non è possibile** esercitare il diritto alla **detrazione dell'imposta** sulle fatture di acquisto.

In analogia al «vecchio» regime dei soggetti minimi, i contribuenti in regime forfetario **non** applicano il **reverse charge sulle cessioni/prestazioni effettuate**, mentre, in relazione agli **acquisti** cui si applica l'**inversione contabile**, assolvono l'imposta utilizzando tale meccanismo e sono tenuti a **versare il relativo importo**, non potendo esercitare la detrazione

N.B.

Le stesse precisazioni **valgono** con riguardo al **regime dei minimi**

Iva nel settore immobiliare

Gennaio 2023

Reverse charge «lett. a-ter»

Enti non commerciali – anche con attività commerciale

In base alle indicazioni contenute nel par. 8 della circolare n. 14/E/2015, dedicato alle prestazioni in *reverse charge* nei confronti di **enti non commerciali** che **svolgono anche attività commerciale**, se l'**utilizzo della prestazione** è «**promiscuo**», la **quota da fatturare** senza applicazione dell'imposta per effetto del **reverse charge**, va **determinata** tenendo conto del **contratto** o di **altri parametri «oggettivi»**.

unica prestazione e uso
«promiscuo»

In caso di servizi di pulizia, per esempio, si può suddividere il corrispettivo distinguendo la superficie destinata all'attività commerciale da quella per l'attività istituzionale.

Secondo l'Agenzia delle entrate, inoltre, **analoghi criteri** andrebbero seguiti quando vi è un corrispettivo unico a fronte di una **pluralità di servizi**, **solo alcuni** dei quali sono in regime d'**inversione contabile**

In simili ipotesi, pertanto, «*si dovrà procedere ad individuare, sempre sulla base di criteri oggettivi, la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo del reverse charge e quella relativa ai servizi soggetti all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie*».

pluralità di servizi e
corrispettivo unico

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

CA & ASSOCIATI

Reverse charge «lett. a-ter»

Enti non commerciali – anche con attività commerciale

La **suddivisione dell'importo in funzione dell'utilizzo promiscuo** della prestazione, tuttavia, **potrebbe, in molti casi, risultare complicato**

Si pensi al rifacimento della facciata dell'edificio
in cui si trova la sede dell'ente
che, oltre all'attività istituzionale, svolge anche un'attività commerciale

In questi casi, avrebbe forse potuto utilizzarsi un diverso criterio, per esempio, quello di cui all'art. 19, Regolamento UE n. 282/2011 (confermato dalla circolare n. 37/E/2011) riguardante le regole di territorialità delle prestazioni di servizi, il quale prevede che il prestatore può considerare il servizio come destinato all'attività economica del committente se questi ha comunicato la propria partita Iva e che la prestazione si considera comunque resa a un committente soggetto passivo, se si tratta di prestazione «promiscua».

In tal modo, il prestatore potrebbe emettere fattura in *reverse charge* per l'intero importo, evitando incerte «suddivisioni» dell'imponibile e conseguenti responsabilità, mentre la corretta attribuzione del servizio fra attività istituzionale e commerciale verrebbe lasciata al committente, il quale, conoscendo la propria situazione, una volta resosi debitore dell'intera imposta per effetto del *reverse charge*, procederebbe detraendo l'Iva imputabile alla sfera commerciale e versando quella inerente l'ambito istituzionale

Reverse charge «lett. a-ter»

Reverse charge e plafond degli esportatori abituali

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Secondo la circolare n. 14/E del 2015,
«qualora la **lettera di intento** inviata dall'esportatore abituale
sia emessa **con riferimento ad operazioni** assoggettabili
al meccanismo dell'**inversione contabile**,
di cui all'articolo 17, comma 6, del medesimo DPR n. 633, relativamente
a tali operazioni troverà **applicazione**
la disciplina del **reverse charge**,
che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria»

Tali operazioni devono essere conseguentemente **fatturate** in regime di **reverse charge**
e non ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972.
Per tali operazioni, pertanto, **non** può essere **utilizzato il plafond** (principio ribadito dalla **risposta**
n. 40 del 17 gennaio 2023).

L'impostazione seguita dall'Agenzia delle entrate, più che giustificabile
in base alle finalità (antifrode) della norma, appare corretta in base alla stessa logica del sistema Iva.
In effetti, se l'operazione è in *reverse charge* non pare molto «logico» l'utilizzo del plafond
per evitare il pagamento di un'imposta che, essendo assolta in inversione contabile,
non graverebbe effettivamente sul committente/cessionario,
salvo che non si tratti di acquisti con Iva in toto o in parte indetraibile
per ragioni oggettive o soggettive (pro-rata) per i quali, tuttavia,
l'utilizzo del plafond è già escluso per la quota d'imposta indetraibile (circolare n. 145/1998)

Reverse charge «lett. a-ter»

Reverse charge e plafond degli esportatori abituali

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Unico contratto di appalto e
pluralità di prestazioni

L'Agenzia prosegue, inoltre, precisando che, in caso di **fatture ricevute dall'esportatore abituale** in cui non sia agevole scindere (anche in forza di com'è scritto il contratto) la parte soggetta a *reverse charge* da quella che segue le regole ordinarie, «in presenza di un **unico contratto**, **comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi** in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla **scomposizione dell'operazione** oggetto del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*».

In questi casi, le singole prestazioni (per esempio, demolizione, installazione di impianti e opere di completamento), ancorché formino oggetto di un unico contratto di appalto, vanno tenute distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

Reverse charge «lett. a-ter»

Soggetti esclusi

Il **reverse charge non è applicabile** in relazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti che operano nell'ambito di **particolari regimi** che prevedono l'**esonero** dagli **adempimenti di cui al D.P.R. n. 633/1972**

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

A titolo esemplificativo, la circolare 14/E del 2015, richiama:

- ✓ i **produttori agricoli** con volume d'affari non superiore a 7.000 euro, articolo 34, comma 6, DPR n. 633 del 1972 (di cui è prevista l'abrogazione dal ddl stabilità per il 2016);
- ✓ gli **esercenti attività d'intrattenimento** di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, ai quali, agli effetti dell'IVA, si applicano le disposizioni di cui all'art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972;
- ✓ gli **enti** che hanno **optato** per le **disposizioni** di cui alla **legge n. 398/1991**;
- ✓ i **soggetti che effettuano spettacoli viaggianti**, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972 che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro (art. 74-*quater*, comma 5, D.P.R. n. 633/1972).

Reverse charge «lett. a-ter»

Rimborso

Per ovviare al problema dell'eccedenza di credito Iva che può maturare in capo ai soggetti che effettuano operazioni in *reverse charge*, il legislatore ha **agevolato** la possibilità di **accesso al rimborso annuale e trimestrale**, prevedendo che le operazioni di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del decreto Iva (al pari delle prestazioni di subappalto in edilizia) si computano come operazioni ad aliquota «0» nel calcolo del requisito per il rimborso ai soggetti che effettuano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano operazioni attive soggette a Iva con aliquota media (maggiorata del 10%) inferiore rispetto a quella mediamente applicata sulle operazioni passive

Con D.M. 29 aprile 2016, inoltre, i soggetti che effettuano operazioni della specie sono stati inclusi fra quelli cui spetta il c.d. «**rimborso prioritario**», da eseguire **entro 3 mesi** dalla richiesta