

*Vito SARACINO*

*Dottore Commercialista*

*Revisore Contabile*

## **REGIME FISCALE DELLE CESSIONI DI FABBRICATI**

**a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)**

L'art. 9 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26 giugno 2012, n. 147 e convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, (in SO n. 171, relativo alla G.U. 11/08/2012, n. 187) recante "Misure urgenti per la crescita del Paese, ha modificato, a partire dal 26 giugno 2012, la disciplina IVA delle locazioni e delle cessioni di fabbricati prevista dall'art. 10, primo comma, nn. 8), 8-bis) e 8-ter), del d.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633. Qui di seguito si riportano le modifiche manifestatesi nell'ambito delle operazioni di cessioni immobiliare.

### **FABBRICATI ABITATIVI**

In base all'art. 10 primo comma, n. 8-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dal DECRETO-LEGGE 22 giugno 2012, n. 83, le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali sono soggette al regime "naturale" di esenzione da IVA, ad eccezione delle seguenti ipotesi:

- 1) cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- 2) cessioni poste in essere dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- 3) cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali nel relativo atto il cedente abbia manifestato espressamente l'opzione per l'imposizione.

In particolare, nulla è mutato per le cessioni infraquinquennali effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino del fabbricato ceduto che restano imponibili per obbligo di legge.

**È, invece, mutato il regime IVA delle cessioni realizzate oltre il quinquennio, le quali sono soggette al regime "naturale" di esenzione, salva l'opzione per l'applicazione dell'imposta espressa dalle imprese costruttrici o di ripristino all'atto della cessione.**

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

Per quanto riguarda le cessioni aventi ad oggetto fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali, l'imponibilità ad IVA su opzione di tali operazioni - ammessa a prescindere dalle caratteristiche soggettive del cedente (che, quindi, può essere un soggetto diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino) - è stata introdotta inizialmente con il decreto-legge n. 1 del 2012.

A decorrere dal 26 giugno 2012, il decreto-legge n. 83 del 2012 ha eliminato tale deroga al regime di esenzione successivamente reintrodotta nell'art. 10, primo comma, n. 8-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972, a decorrere dal 12 agosto 2012, in sede di conversione del decreto-legge n. 83 del 2012, con la legge n. 134 del 2012. Tale categoria ha sostanzialmente assorbito quella dell'edilizia convenzionata. Per quanto riguarda la misura dell'aliquota IVA, in base al n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di fabbricati abitativi (non aventi le caratteristiche di abitazioni di lusso secondo i criteri stabiliti dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969) effettuate dalle imprese costruttrici sono assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, salva l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento qualora il cessionario sia in possesso dei requisiti "prima casa" di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

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

### **FABBRICATI STRUMENTALI**

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

70032 BITONTO (BA) – Via Piave, 47 – Tel. 080/3713314 - Fax: 080/3713314

E.mail: [info@studiosaracino.it](mailto:info@studiosaracino.it) - P.E.C.: [info@pec.studiosaracino.it](mailto:info@pec.studiosaracino.it) - <http://www.studiosaracino.it>

Albo Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Bari n. 1802 del 28.01.1997 – C.F.: SRC VTI 67H26 A893M – P.I.: 04971680725

*Vito SARACINO*  
*Dottore Commercialista*  
*Revisore Contabile*

- 1) effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- 2) per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. In base alla nuova disciplina, le cessioni di fabbricati strumentali per natura, imponibili per obbligo di legge sono solo quelle poste in essere dall'impresa che li ha costruiti o recuperati entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori. In tutti gli altri casi, le cessioni di immobili strumentali sono esenti da IVA, fermo restando il diritto del soggetto cedente di optare per l'imponibilità nell'atto di cessione. Le cessioni di fabbricati strumentali imponibili (per obbligo di legge o su opzione) sono assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria o, in particolari ipotesi, nella misura del dieci per cento (vedi, ad esempio, i numeri 127-undecies) e 127- quinquiesdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972).

**REVERSE-CHARGE PER LE CESSIONI DI FABBRICATI IMPONIBILI AD IVA SU OPZIONE DEL CEDENTE**

Per quanto riguarda gli adempimenti connessi all'applicazione dell'imposta, l'art. 9 del decreto-legge ha modificato l'art. 17, sesto comma, lett. a bis), del D.P.R. n. 633 del 1972, estendendo l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, oltre alle cessioni di fabbricati strumentali imponibili per opzione (ipotesi già prevista dalla previgente disciplina), anche alla cessione di fabbricati abitativi imponibili su opzione del cedente, con il conseguente obbligo di assolvere il tributo a carico dell'acquirente, sempre che quest'ultimo sia un soggetto passivo d'imposta che agisce in quanto tale. È opportuno sottolineare che il sistema del reverse- charge si applica soltanto nel caso di regime di imponibilità ad IVA opzionale. Diversamente, nei casi di cessioni di fabbricati di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 imponibili ad IVA per obbligo di legge, l'imposta deve essere assolta dal cedente secondo le modalità ordinarie (ad esempio, nell'ipotesi in cui l'impresa costruttrice ceda un fabbricato abitativo entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione). In base al testo novellato dell'art. 17, lett. a-bis), la fattura emessa dal cedente (senza addebito dell'imposta e con l'indicazione della norma di riferimento, vale a dire il citato art. 17, sesto comma, lett. a-bis)) deve essere integrata dall'acquirente applicando l'imposta con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere. Peraltro, in base all'art. 6, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, il pagamento di un acconto sul prezzo costituisce, per il relativo importo, momento di effettuazione della cessione e, pertanto, deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al momento del pagamento. Ne consegue che, sussistendo i presupposti richiesti dalla norma, l'IVA relativa all'acconto sul prezzo deve essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile. Per quanto riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta nell'ipotesi in cui la cessione sia effettuata da un soggetto passivo in un momento anteriore alla data di ultimazione del fabbricato, si rammenta, preliminarmente, che - come chiarito con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E - la cessione di un fabbricato non ultimato è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, nn. 8-bis) e 8- ter), del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto si tratta di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo la cui cessione, pertanto, deve essere assoggettata ad IVA. In tal caso, non ricorrendo un'ipotesi di imponibilità opzionale/facoltativa, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, quindi, è assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie previste dall'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972.

**Dott. Vito SARACINO**  
Dottore Commercialista in Bitonto (BA)  
info@studiosaracino.it  
www.studiosaracino.it