



Decreto Crescita: dal 26 giugno introdotta l'Iva su opzione anche per la cessione e la locazione di immobili abitativi costruiti o ristrutturati

I contenuti dell'articolo 9 del D.L. n.83/2012

Con l'articolo 9 rubricato "Ripristino Iva per cessioni e locazioni nuove costruzioni" contenuto nel [D.L. n.83 del 22 giugno 2012](#), pubblicato nella G.U. n.147 del 26/06/12, diventano operative a partire dal 26 giugno 2012 le modifiche alla disciplina Iva che consentiranno ai costruttori di immobili abitativi ed ai soggetti che su tali immobili eseguono interventi di ristrutturazione di "evitare" le nefaste conseguenze dell'esenzione applicata tanto alle locazioni (realizzate in attesa di cedere l'immobile) quanto alle cessioni effettuate dopo il periodo di detenzione quinquennale che decorre dalla data di ultimazione dei lavori.

Tali modifiche, inoltre, impattano anche sulla disciplina dei fabbricati strumentali, non tanto ai fini dell'assoggettamento ad Iva delle operazioni di locazione e cessione che interessano tali immobili (che anche in passato era comunque garantita) quanto della razionalizzazione delle disposizioni che regolano la cessione di tali fabbricati.

Vengono, infatti, eliminate talune situazioni nella quali occorre assoggettare obbligatoriamente ad Iva l'operazione¹ a favore di una quasi generalizzata estensione del meccanismo dell'opzione.

L'uniforme applicazione del meccanismo dell'opzione tanto per i fabbricati abitativi, quanto per i fabbricati strumentali, si traduce, nei casi di opzione, in un'altrettanto generalizzata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*) quale meccanismo necessario per l'assolvimento dell'imposta su tali operazioni, con la sola eccezione per entrambe le categorie di immobili della cessione effettuata dal costruttore o da colui che vi ha eseguito interventi di ristrutturazione entro il periodo di cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione (che resta ora l'unico caso di imponibilità Iva per obbligo di legge).

Infine, la modifica apportata alla tabella allegata al decreto Iva è un passaggio necessario per garantire l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% nei ripristinati casi in cui possibile cedere o locare immobili abitativi in regime di imponibilità Iva.

Le disposizioni del decreto Iva che vengono modificate con effetto dal 26 giugno 2012 e che innescano le dinamiche sopra descritte sono le seguenti.

punto 8 art.10	⇒	locazioni sia di terreni agricoli che di immobili abitativi e strumentali;
punto 8-bis, art.10	⇒	cessioni di immobili di civile abitazione;
punto 8-ter, art.10	⇒	cessioni di immobili strumentali;
lett.a-bis), co.6, art.17	⇒	applicazione del meccanismo del <i>reverse charge</i> ;
n.127-duodevicies) tabella A parte III	⇒	applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10%.

¹ Era il caso della cessione a privati, o a soggetti con pro rata di detrazione pari o inferiore al 25% quali, ad esempio, i medici, gli assicuratori, i promotori finanziari, ecc..

In questo contributo andremo ad evidenziare la portata delle modifiche in precedenza richiamate, rinviando a successiva analisi le conseguenze che la nuova disciplina produce con riferimento alle limitazioni che il generalizzato regime di esenzione produceva, soprattutto nel comparto abitativo, al diritto alla detrazione sugli acquisti (sia per pro-rata generale che per rettifica della detrazione).

Tale ultima analisi risulta utile anche e soprattutto per verificare la bontà dei comportamenti adottati dal contribuente al fine di suggerire modifiche agli stessi in ragione delle intervenute novità normative.

Ad esempio, un istituto spesso utilizzato dai costruttori o da chi ha eseguito interventi di recupero su immobili abitativi per ovviare a tali conseguenze è stato quello della separazione delle attività di cui all'art.36 del decreto Iva: per tali soggetti, alla luce delle novità introdotte che vanno nel senso di consentire una generalizzata applicazione dell'Iva per tutte le operazioni effettuate, è certamente l'occasione di una riflessione volta alla rimozione di tale istituto, pur nella consapevolezza dei vincoli di permanenza triennale che lo stesso impone.

Sotto questo profilo, autorevoli commentatori² hanno auspicato la necessità di consentire eccezionalmente la revoca prima dello spirare del triennio per quei soggetti che in virtù delle sopra citate modifiche non hanno più la necessità di mantenere il predetto istituto³.

Le modifiche alla disciplina delle locazioni

Il punto 8) dell'art.10 del DPR n.633/72 si occupa delle locazioni di immobili in senso ampio: in tale previsione normativa, infatti, è contenuta la disciplina delle locazioni dei terreni e delle aziende agricole e in genere delle aree non suscettibili di utilizzazione edificatoria, nonché dei fabbricati di qualsiasi tipologia.

Ai predetti immobili il citato punto 8) riserva il trattamento di esenzione, con la sola eccezione, dunque, delle aree considerate "edificabili", che per il fatto di non essere menzionate dalla presente disposizione normativa scontano obbligatoriamente il regime di imponibilità Iva.

In questo panorama di generalizzata esenzione (e in tal direzione la collocazione nell'art.10 del decreto Iva dovrebbe condurre), il Legislatore prevede delle specifiche deroghe che, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n.83/12, sono tutte "attivabili" mediante esercizio del meccanismo dell'opzione da esercitarsi generalmente nel contratto di locazione e su impulso del locatore (mai del locatario).


Le tre ipotesi che oggi consentono di optare per il regime di imponibilità Iva in luogo dell'esenzione sono le seguenti locazioni:

- | | | |
|---|---|--|
| 1 | ⇒ | fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni; |
| 2 | ⇒ | fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008 (c.d. <i>housing</i> sociale); |
| 3 | ⇒ | fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett.c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al DPR n.380 del 6 giugno 2001. |

² Si veda R. Rizzardi in "Sugli affitti si torna all'Iva ma la scelta è del locatore" in *IlSole24Ore* del 28/06/12.

³ Che si ricorda comporta comunque maggiori oneri amministrativi, non solo per la doppia numerazione delle fatture attive, ma anche ad esempio per la non sempre semplice ripartizione delle spese promiscue tra le due aree di attività oggetto di separazione.

Con riferimento alla prima deroga, riferita ai fabbricati strumentali, occorre evidenziare l'apprezzabile semplificazione introdotta dal testo novellato ad opera del D.L. n.83/12: nella versione in vigore fino al 25 giugno 2012, infatti, erano previsti due casi di obbligatoria applicazione dell'Iva⁴ accanto ad una generalizzata possibilità di applicare il regime di imponibilità a seguito di opzione in tutti gli altri casi.


 Ora, con la previsione attuale, che richiama unicamente la possibile opzione per il regime di imponibilità per tutte le fattispecie senza imporre casi di imposizione obbligatoria, si aprono nuovi e favorevoli scenari: è possibile dal 26 giugno 2012 locare in esenzione un fabbricato strumentale ad un privato così come ad un soggetto "assimilato al privato" (pro rata di detrazione pari o inferiore al 25%).

Laddove quindi il locatore, che ha costruito o eseguito interventi di ristrutturazione su tale immobile, reputi o valuti che l'applicazione del regime di esenzione alle proprie operazioni attive non rechi eccessivo pregiudizio alla detrazione dell'Iva assolta sui propri acquisti, potrà "offrire" ai predetti locatari un canone di locazione maggiormente competitivo.

Ma al di là dei richiamati vantaggi (poco frequenti nella pratica), ciò che va sicuramente apprezzata è l'uniformità di trattamento riservata alle locazioni di fabbricati strumentali: nascono tutte esenti, con la possibilità di optare in ogni capo per il regime di imponibilità tramite opzione.

La seconda deroga al regime di esenzione, sempre attivabile tramite opzione, si ricollega alla recente modifica introdotta dall'art.57, co.1, lett.a) del D.L. n.1/12 (c.d. decreto liberalizzazioni), che ha previsto la possibilità di optare per il regime di imponibilità anche con riferimento alle locazioni di immobili abitativi destinati ad alloggi sociali.

Infine, l'ultima deroga al regime di esenzione interessa le locazioni effettuate dai costruttori e da coloro che eseguono gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett.c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia (DPR n.380/01) su immobili abitativi da essi costruiti o ristrutturati.

 Si tratta della novità di maggior peso introdotta dal D.L. n.83/12 in quanto la possibilità di optare per il regime di imponibilità delle locazioni in luogo dell'esenzione da parte del costruttore o di chi ha eseguito i predetti interventi di recupero permette a tali soggetti di evitare le pericolose conseguenze determinate dall'applicazione del pro rata generale di detrazione (ed eventualmente anche della rettifica della detrazione).

Tali conseguenze erano state "confermate" in modo inequivocabile dall'amministrazione finanziaria che, con la [R.M. n.112/E/08](#), aveva battezzato come "tipiche" per il costruttore (e ristrutturatore) le operazioni di locazione riguardanti gli immobili abitativi costruiti o ristrutturati, ancorché le stesse fossero realizzate temporaneamente in attesa di trovare migliori condizioni di vendita.

Ora, con l'introdotta possibilità di optare, a partire dal 26 giugno 2012, per il regime di imponibilità di tali operazioni, si apre uno scenario nel quale locare un immobile di civile abitazione nelle more della vendita diventa un'operazione che non produce riflessi negativi sotto il profilo della detrazione dell'Iva sugli acquisti.

⁴ Locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25% e quelle effettuate nei confronti di locatari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Regime delle locazioni: i problemi relativi ai contratti in corso

In vigore fino al 25/06/12	In vigore dal 26/06/12
<p>8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi, di durata non inferiore a quattro anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22/04/08, <i>pubblicato nella G.U. n.146/08</i>, ed escluse le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lett.b) e c) del n.8-ter) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</p>	<p>8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, <u>di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett.c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al DPR n.380/01, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22/04/08, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;</u></p>

Considerato che le nuove disposizioni sono entrate in vigore lo scorso 26 giugno 2012, si pone un delicato problema per i contratti in corso a tale data.

Con riferimento alla terza deroga in precedenza esaminata, infatti, sorge la problematica di come gestire "il cambio di regime" in relazione a quei contratti di locazione che il costruttore o il ristrutturatore ha sottoscritto in data precedente al 26 giugno e che sono stati governati in regime di esenzione essendo questo l'unico regime applicabile a tali operazioni (tranne i casi presenti nella vecchia disciplina che riguardavano le locazioni quadriennali convenzionate e le locazioni di alloggi sociali, queste ultime confermate anche nel nuovo regime, per le quali risultava possibile optare per il regime di imponibilità).



Nella sostanza: come deve procedere il costruttore o ristrutturatore che a partire dal 26 giugno 2012 intende fatturare con Iva i canoni di locazione precedentemente fatturati in esenzione?

Premesso che sul punto appare auspicabile un rapido intervento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in attesa delle necessarie istruzioni, si ritiene possano valere le precisazioni già fornite in passato con la [R.M. n.2/08](#) con la quale l'Agenzia delle Entrate confermò, in occasione di subentri in contratti di locazione formalizzati in origine senza opzione, di optare per il regime di imponibilità inviando a cura del locatore una raccomandata con ricevuta di ritorno all'Agenzia delle Entrate.

Autorevole dottrina⁵, condivisa da chi scrive, ritiene, infatti, che tale procedura risulti applicabile anche al caso in esame posto che all'atto della sottoscrizione del contratto tale opzione risultava oggettivamente non esercitabile.

Il medesimo problema, seppur al contrario, si potrebbe verificare in relazione a talune fattispecie (per la verità assai meno frequenti) con riferimento alla locazione dei fabbricati strumentali: è il caso delle locazioni assoggettate ad Iva per obbligo di legge che in virtù delle modifiche introdotte richiedono l'esercizio di un'esplicita opzione per applicare il regime di imponibilità.

- Se è vero che in questo caso, permane la possibilità di mantenere il medesimo regime ai fini Iva, occorre chiedersi se sia o meno necessaria un'opzione "confermativa";
- e, inoltre, laddove vi sia l'interesse ad applicare l'esenzione, se tale cambio di regime debba in qualche modo essere comunicato all'A.F. atteso che il regime di esenzione rappresenta oggi il regime naturale applicabile a tali operazioni.

Infine, la reintrodotta imponibilità ai fini Iva nelle operazioni di locazione riguardanti gli immobili abitativi ha reso necessario modificare la tabella A parte III allegata al decreto Iva che descrive i casi in cui risulta applicabile l'aliquota ridotta nella misura del 10%.

A partire dal 26 giugno 2012, quindi, a seguito della modifica apportata alla lettera 127-*duodevicies*) della richiamata tabella A, per tutte le locazioni di immobili abitativi rese imponibili a seguito di opzione, troverà applicazione l'aliquota ridotta del 10%.

Le modifiche alla disciplina delle cessioni

La disciplina delle cessioni riguardanti gli immobili, diversamente da quanto previsto per le locazioni, risulta frammentata in più disposizioni. Per la cessione:

di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria	⇒	ai sensi dell'art.2, co.3, lett.c) del decreto Iva, non è considerata cessione di beni e in quanto tale esclusa dal campo di applicazione del tributo;
di fabbricati abitativi	⇒	la disciplina è contenuta nel punto 8- <i>bis</i>) dell'art.10 del decreto Iva;
di fabbricati strumentali	⇒	la disciplina è contenuta nel punto 8- <i>ter</i>) dell'articolo 10 del decreto Iva.

Con riferimento alla cessione di terreni considerati "edificabili", invece, al pari della locazione dei predetti beni, l'assenza di un'esplicita previsione normativa circa la disciplina fiscale applicabile conduce all'imponibilità Iva con aliquota ordinaria di tali operazioni.

È appena il caso di segnalare che vi sono, sia all'interno che all'esterno del decreto Iva, specifiche ipotesi la cui disciplina differisce dai criteri generali sopra forniti: per citarne alcune, senza pretesa di esaustività, il caso della cessione esente contemplata dal punto 12) dell'art.10 del decreto Iva e cioè "*le cessioni di cui al n.4) dell'art.2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle Onlus*" oppure la cessione esclusa dal campo di applicazione dell'Iva contemplata dall'art.51 della L. n.342/00 relativa alle acquisizioni di aree e di opere da parte dei comuni e che dispone "*Non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di*

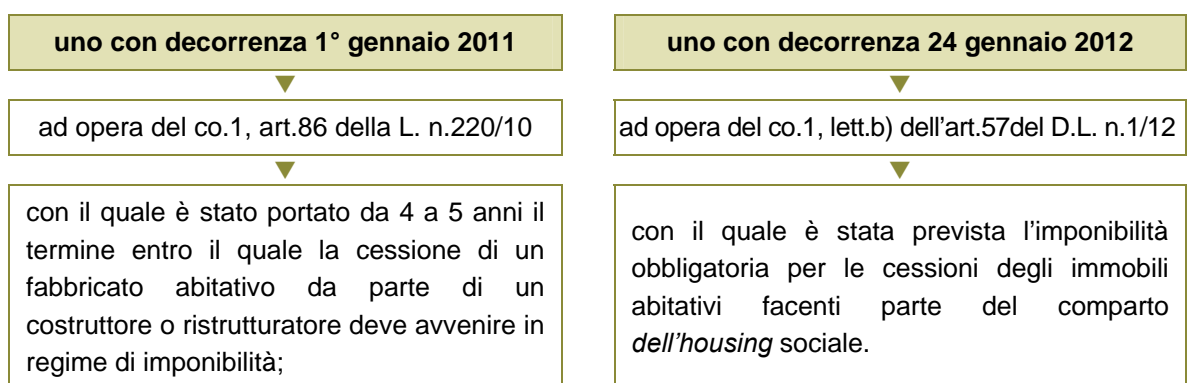
⁵ Si veda P. Meneghetti e S. Cerato "Locazioni di immobili abitativi, rebus opzione per i contratti in corso" in Eutekne Info del 28 giugno 2012.

aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione”.

Come evidenziato in precedenza, e limitando la presente analisi a tale ambito, le novità introdotte dal D.L. n.83/12 vanno a modificare la disciplina contenuta nei punti 8-bis) e 8-ter) dell'art.10 del decreto Iva e, pertanto, vanno ad interessare la sola disciplina delle cessioni riguardanti fabbricati di civile abitazione e fabbricati strumentali.

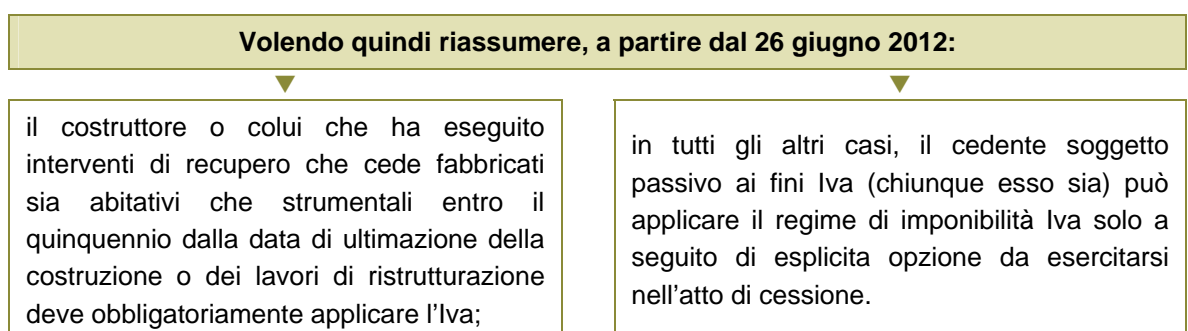
Da questo versante, le recenti modifiche hanno il pregio di aver “armonizzato” la disciplina delle operazioni riguardanti le due categorie di immobili, che in precedenza era caratterizzata da una spiccata tendenza verso l'esenzione per quanto riguarda il comparto abitativo (salvo talune specifiche eccezioni di imponibilità Iva obbligatoria e senza mai prevedere la possibilità di esercitare opzioni) e una generalizzata imponibilità per i fabbricati strumentali (con previsione di casi ad imponibilità Iva obbligatoria e per i restanti casi, la possibilità di sottrarsi in ogni caso all'esenzione mediante applicazione del meccanismo dell'opzione da esercitarsi in atto).

Prima delle ultime e radicali modifiche, due interventi di portata ridotta (ma comunque importanti) hanno interessato il comparto abitativo:



Ora, con il D.L. n.83/12 e con decorrenza 26 giugno 2012, è previsto che:

- il regime di esenzione si pone quale regime “naturale” sia per le cessioni di fabbricati abitativi che per quelle di fabbricati strumentali;
- tanto per le cessioni di fabbricati abitativi quanto per quelle che riguardano fabbricati strumentali è sempre possibile “sfuggire” al regime di esenzione mediante opzione per l'imponibilità da esercitarsi in atto (e nel caso in sede di stipula del contratto preliminare) a cura del cedente;
- viene prevista, tanto per i fabbricati abitativi quanto per quelli strumentali, una comune ipotesi di imponibilità per obbligo di legge rappresentata dal caso della cessione effettuata dal costruttore del fabbricato o da colui che vi ha eseguito interventi di cui all'art.3, co.1, lett.c), d) ed f), del DPR n.380/01 (Testo Unico dell'edilizia) entro i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori (in tal senso le recenti modifiche hanno “adeguato” da quattro a cinque anni il limite temporale per i fabbricati strumentali, che era stato innalzato dalla Legge n.220/10 solo con riferimento ai fabbricati abitativi).



Regime delle cessioni: i due testi a confronto

In vigore fino al 25.06.2012	In vigore dal 26.06.2012
FABBRICATI ABITATIVI	
<p>8-<i>bis</i>) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-<i>ter</i>), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.31, primo comma, lett.c), d) ed e), della L. n.457/78, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e cessioni, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata ovvero destinati ad alloggi sociali come definite dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008.</p>	<p>8-<i>bis</i>) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-<i>ter</i>), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett.c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al DPR n.380/01, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, <u>ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</u></p>
FABBRICATI STRUMENTALI	
<p>8-<i>ter</i>) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:</p> <p>a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.31, co.1, lett.c), d) ed e), della L. n.457/78;</p> <p>b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;</p> <p>c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni;</p> <p>d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</p>	<p>8-<i>ter</i>) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse <u>quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, co.1, lett.c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al DPR n.380/01, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</u></p>

Con riferimento alle operazioni di cessione di fabbricati strumentali la previgente disciplina prevedeva all'art.17, co.6 del decreto Iva, nei casi di applicazione del regime di imponibilità, specifiche situazioni in cui l'assolvimento dell'imposta doveva avvenire mediante applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*).

Si trattava, nello specifico, delle cessioni di fabbricati strumentali effettuate nei confronti dei soggetti assimilati ai privati (soggetti con pro rata di detrazione pari o inferiore al 25%) e quelle residuali imponibili a seguito di opzione.

A partire dal 26 giugno 2012, invece, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n.83/12 agli artt.10 (punto 8-ter) e 17 lett.a-bis) del decreto Iva:

- vengono rimosse, nel comparto dei fabbricati strumentali, le ipotesi di assoggettamento ad Iva obbligatoria rappresentate dal cessionario privato o assimilato al privato (pro rata di detrazione pari o inferiore al 25%)
- tutte le cessioni di fabbricati, sia strumentali che abitativi, imponibili ai fini Iva a seguito di esplicita opzione, scontano il meccanismo del *reverse charge* (senza entrare nel dettaglio, tale meccanismo prevede che il cedente emetta fattura senza applicare l'Iva, c.d. "ad aliquota zero", mentre il cessionario procede ad integrare la fattura ricevuta applicando l'aliquota Iva propria dell'operazione⁶)
- solo il costruttore o colui che ha eseguito interventi di recupero che cede l'immobile ultimato o ristrutturato entro i 5 anni dal completamento dei lavori, dovrà applicare ordinariamente l'imposta con indicazione del tributo sulla fattura.

Vale, infine, la pena segnalare, come nel nuovo scenario, muta in modo sostanziale la posizione del c.d. "proratista" e cioè l'ipotesi in precedenza contemplata dalla lettera b) del punto 8-ter) dell'art.10 del decreto Iva⁷.

Fino al 25 giugno 2012 tale ipotesi di assoggettamento ad Iva per obbligo (e quindi senza previsione di esenzione) scontava anche l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile quale modalità di assolvimento dell'imposta.

Tale soluzione era stata adottata con decorrenza 1° marzo 2008, attraverso una modifica apportata all'art.17, co.6 del decreto Iva ad opera dell'art.1, co.156, L. n.244/07, al fine di ovviare alla situazione in cui il passaggio da pro rata provvisorio a pro rata definitivo avesse comportato una modifica nel regime applicabile all'operazione (da imponibilità Iva obbligatoria ad esenzione, in assenza di un'opzione che al momento dell'operazione non era necessaria), e in tale evenienza la mancata applicazione dell'Iva da parte del cedente anche in ipotesi di imponibilità (stante l'applicazione del *reverse charge*) avrebbe consentito una miglior gestione delle necessarie correzioni da parte del soggetto acquirente.

Invece, nel nuovo scenario in vigore dal 26 giugno 2012, il c.d. "proratista":

- quando acquista un immobile (sia esso abitativo o strumentale) entro i 5 anni dal completamento dell'immobile da un'impresa che lo ha costruito o ristrutturato, si vedrà l'imposta addebitata in fattura nei modi ordinari;
- nel caso di cessione da parte di un costruttore o ristrutturatore oltre i 5 anni (sia abitativo che strumentale), il cedente potrà optare per l'Iva, con la conseguenza che tale operazione sarà interessata dall'inversione contabile;
- qualora il fabbricato strumentale venisse ceduto da parte di un soggetto diverso dal costruttore (e qui senza alcun limite temporale) il cedente potrà optare per l'applicazione dell'Iva (la cessione di abitativo da soggetto diverso dal costruttore / ristrutturatore è invece sempre in esenzione Iva), ma essendo in ogni caso una cessione in Iva per opzione, sarà sempre necessario applicare l'inversione contabile.

⁶ L'estesa applicazione del meccanismo dell'inversione contabile introdotta dalla nuova normativa consiglia di valutare e verificare con estrema attenzione le specifiche sanzioni applicabili nei casi di violazioni commesse in relazione alla errata applicazione di tale meccanismo. Nello specifico vedasi l'art.6, co.9-bis del D.Lgs. n.471/97 unitamente ai chiarimenti forniti dalla C.M. n.12/E/08.

⁷ Le cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%.