

Novità del Decreto Sviluppo in materia di cessioni di fabbricati ai fini Iva: lo studio n.102-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato*a cura di Valerio Cirimbilla***Premessa**

Il Decreto Crescita (D.L. n.83/12 – “Decreto”) ha introdotto delle rilevanti modifiche alla disciplina Iva delle cessioni e delle locazioni dei fabbricati, intervenendo direttamente sul testo dei nn.8), 8-*bis*) e 8-*ter*) dell’art.10 del DPR n.633/72.

Scopo delle novità è stato evidentemente quello di rendere meno gravoso per gli operatori del settore il regime di esenzione previsto dai nn.8-*bis*) e 8-*ter*) dell’art.10, DPR n.633/72, che ha quale conseguenza l’indetraibilità dell’imposta assoluta “a monte” per l’acquirente trasformandosi, per quest’ultimo, in un costo particolarmente oneroso.

Lo [studio n.102-2012/T](#) del Consiglio Nazionale del Notariato (“studio”), recentemente pubblicato, ha analizzato le suddette novità, fornendo interessanti spunti in merito ad alcuni dubbi interpretativi cui la novità normativa ha dato luogo oltre ad aver ripercorso alcune tematiche di ricorrente attualità.

Con questo articolo si intende ripercorrere le riflessioni recate nello studio evidenziando quelle che risultano di maggiore interesse.

Novità del Decreto Sviluppo in materia di cessioni di fabbricati

Per quanto concerne i fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, il Decreto ha previsto l’imponibilità facoltativa della cessione effettuata dall’impresa costruttrice o dall’impresa che ha effettuato interventi di recupero edilizio⁵⁰ oltre i cinque anni dall’ultimazione della costruzione o dell’intervento. In altri termini, successivamente al decorso del quinquennio dalla costruzione – in cui la cessione è sempre imponibile – la cessione del fabbricato è esente (esattamente come prima delle modifiche), ma è riconosciuta la facoltà di assoggettare ad Iva la cessione. L’opzione per l’imponibilità deve essere espressamente esercitata nell’atto di trasferimento dall’impresa costruttrice o che ha effettuato l’intervento di recupero.

In merito alle cessioni dei fabbricati strumentali per natura, invece, viene, innanzitutto, portato da quattro a cinque anni il periodo entro il quale la cessione effettuata dall’impresa costruttrice o che ha eseguito gli interventi di recupero è obbligatoriamente imponibile, eliminando così la discrasia con la disciplina applicabili agli immobili diversi da quelli strumentali per natura.

In secondo luogo, il Decreto ha abrogato due fattispecie recate rispettivamente nelle lettere b) e c) del n.8-*ter*) dell’art.10, secondo cui la cessione di un fabbricato strumentale per natura, da chiunque effettuata, era sempre imponibile se:

- il cessionario era un soggetto passivo Iva con diritto di detrazione pari o inferiore al 25%;
- il cessionario non era un soggetto passivo Iva.

⁵⁰ Riguardo alla individuazione degli interventi di recupero, il Decreto ha aggiornato l’indicazione del relativo riferimento normativo. Nel n.8-*bis*), infatti, viene ora fatto rinvio all’art.3, lett.c), d) ed f) del DPR n.380/01 (Testo Unico dell’edilizia), in luogo del precedente art.31, co.1, lett.c), d) ed e) della L. n.457/78. La precisazione consente di eliminare i dubbi circa la possibilità di far rientrare tra gli interventi di recupero anche la demolizione e la successiva ricostruzione del fabbricato che ora sono espressamente menzionati nella lett.d) dell’art.3 del DPR n.380/01.

Infine, e coerentemente con le modifiche appena descritte, il Decreto ha riformulato anche la lettera del sesto comma lett.a-bis) dell'art.17, DPR n.633/72. In particolare, viene previsto l'obbligo del *reverse charge* anche nelle cessioni di cui ai numeri 8-bis), 8-ter) (quindi sia fabbricati strumentali che abitativi) effettuate nei confronti di un soggetto passivo Iva in cui vi stata esercitata l'opzione per l'imponibilità da parte del cedente.

Periodo transitorio – Regime degli acconti

Il primo elemento di criticità messo in evidenza dallo Studio riguarda le possibili conseguenze della mancata previsione nel Decreto di una specifica norma transitoria regolante il passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina, che consente di evitare il possibile verificarsi di salti d'imposta o, in specifiche circostanze, della completa detassazione dell'operazione di cessione.

Al riguardo, viene portato l'esempio del futuro acquirente di un immobile abitativo che, in mancanza di un contratto preliminare⁵¹, corrisponda all'impresa costruttrice uno o più acconti che integrano quasi per intero il prezzo di compravendita. Se gli acconti sono stati considerati esenti (in quanto già decorsi 5 anni dalla fine dei lavori), laddove il pagamento del saldo è stato effettuato prima del 26 giugno 2012 (data di entrata in vigore delle modifiche) l'operazione è stata necessariamente considerata esente da Iva con applicazione dell'imposta di Registro in misura proporzionale, in deroga la principio di alternatività Iva-Registro, ai sensi del primo comma dell'art.40, TUR. Si rammenta, infatti, che, ai sensi dell'art.6, DPR n.633/72, gli acconti hanno un'autonoma rilevanza.

Se, invece, il pagamento del saldo avviene dopo l'entrata in vigore delle modifiche, lo stesso potrebbe essere considerato imponibile per effetto dell'esercizio dell'opzione da parte dell'impresa costruttrice.

La conseguenza pratica sarebbe, secondo lo Studio, che l'atto di compravendita non verrebbe assoggettato ad imposta di registro in virtù del principio di alternatività che, in questa ipotesi, sarebbe pienamente operante. L'atto di trasferimento, dunque, sarebbe quasi completamente detassato, rimanendo applicabile l'Iva sul solo saldo che nell'esempio è di importo esiguo.

Lo Studio, al fine di evitare i "pericolosi" salti d'imposta appena descritti, suggerisce la soluzione di "scomporre" l'operazione, in modo da applicare l'imposta di registro in misura proporzionale su una parte e l'Iva sull'altra.

Più in dettaglio, lo Studio ritiene di poter rintracciare nel sistema tributario Italiano un principio generale che consentirebbe di giustificare tale soluzione facendo leva sul dettato dell'art.40, co.2, DPR n.131/86. Tale norma, infatti, consente:

- la "scomposizione" dell'operazione nei casi di permuta, laddove solo una delle operazioni permutative sia assoggettata ad Iva;
- e di applicare l'Imposta di Registro all'altra operazione (non soggetta ad Iva).

Il presupposto della scomposizione delle operazioni permutative, inoltre, dovrebbe essere rintracciato nell'art.11 del DPR n.633/72 che, derogando all'art.1552 c.c. che qualifica la permuta come un contratto unitario, dispone che in ambito Iva ciascuna operazione deve essere assoggettata ad imposta autonomamente. Ciò premesso, lo Studio sulla mera constatazione che la fattispecie risolta dal secondo comma dell'art.40, DPR n.131/86 presenterebbe delle indubbie analogie con quella di cui all'esempio fa discendere la conclusione che esisterebbe la possibilità di estendere in via analogica il disposto del secondo comma dell'art.40 del TUR e dunque di scomputare l'operazione.

⁵¹ Lo Studio rammenta che nel caso di contratto preliminare registrato, il relativo atto potrebbe essere assoggettato a Imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota del 3%.

Lo Studio evidenzia che problematiche analoghe potrebbero evidenziarsi anche nell'applicazione della disciplina "a regime" in relazione agli acconti versati dopo l'entrata in vigore delle novità quanto e quando il quinquennio è già decorso. Considerata, infatti, l'autonoma rilevanza che assumono gli acconti, questi potrebbero essere fatturati in esenzione, mentre, per effetto dell'esercizio dell'opzione per l'imponibilità esercitata nell'atto di compravendita, potrebbe essere applicata l'imposta sul solo importo incassato a saldo, con la conseguenza che se non vi è stato un precedente preliminare registrato anche in questa ipotesi si avrebbe la quasi totale detassazione dell'operazione (laddove il saldo sia di importo modesto).

Lo Studio, al fine di evitare anche in questo caso il salto d'imposta, suggerisce di riconoscere la possibilità di esercitare l'opzione per l'imponibilità non solo nell'atto di cessione, ma anche provvisoriamente in sede di fatturazione degli acconti.

In tal caso, la volontà di optare per l'imponibilità si desumerebbe dal comportamento concludente del soggetto cedente al momento della fatturazione degli acconti, il quale dovrà poi confermare in modo espresso tale volontà nell'atto di compravendita.

In tal modo, il cedente potrebbe applicare l'Iva tanto sugli acconti quanto sul saldo. Qualora, poi, non intendesse confermare la volontà di optare per l'imponibilità in sede di contratto definitivo, il cedente potrebbe emettere una nota di variazione ai sensi dell'art.26 del DPR n.633/72, in relazione all'Iva già applicata sugli acconti.

Tanto considerato, vale la pena evidenziare che, proprio con riferimento al regime degli acconti e alle problematiche connesse al regime transitorio, soluzione diversa da quella proposta dallo Studio è stata avanzata da autorevole dottrina⁵².

In particolare, si è avuto modo di evidenziare che, alla luce dell'art.65 della [Direttiva 2006/112/CE](#), deve ritenersi che con il pagamento dell'acconto fa sorgere esclusivamente l'esigibilità dell'imposta, non il fatto generatore dell'imposta stessa, con la conseguenza che il regime Iva dell'acconto si modifica (passando da esente a imponibile) a seguito dell'esercizio dell'opzione da parte del cedente.

L'effetto della cristallizzazione dell'operazione mediante il versamento dell'acconto, infatti, opera solo riguardo all'aliquota - stante il disposto dell'art.93 della stessa Direttiva 2006/112/CE - "*ma non anche al fatto generatore cui occorre fare riferimento per la qualifica dell'operazione come esente ovvero imponibile*".

Aliquota Iva delle cessioni di fabbricati pertinenziali

Altro tema affrontato dallo Studio riguarda l'aliquota Iva applicabile alle cessioni di fabbricati pertinenziali.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la [C.M. n.12/E/07](#), la costituzione di un vincolo pertinenziale su di un fabbricato produce l'effetto di attribuire alla pertinenza la stessa natura del bene principale. Pertanto, un box auto di pertinenza di un'abitazione assume la natura di immobile abitativo anche se classificato nella categoria catastale C/6 o, viceversa, il fabbricato, ad esempio, adibito ad abitazione del custode assume la natura di immobile strumentale per natura se pertinenza di un opificio.

La problematica messa in evidenza dallo Studio concerne l'esistenza o meno di un principio generale che consenta di applicare alle pertinenze sempre l'aliquota riservata al bene principale.

 Lo Studio evidenzia come nelle ipotesi di cessione di un'abitazione prima casa e di due distinte pertinenze nel corso degli anni si è assistito ad un comportamento non uniforme degli Uffici che sulla cessione della seconda pertinenza in alcuni casi hanno ritenuto applicabile l'aliquota ridotta del 10% in altri quella ordinaria.

⁵² P. Centore, "Nuovo assetto per le esenzioni Iva del settore immobiliare", in Corriere Tributario n.29/2012 pagg.2225 e ss..

In particolare, si sottolinea come la C.M. n.19/E/01 aveva chiarito che, in caso di cessione di due distinti beni pertinenziali, l'aliquota Iva del bene principale avrebbe dovuto essere applicabile anche alle pertinenze, solo nel caso in cui entrambe fossero state vendute contestualmente al bene principale.

Se, invece, le pertinenze sono cedute con atto separato, *“l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della prima casa, mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertenziale resta del tutto ininfluente per la determinazione dell'imposta”*. A questa presa di posizione “restrittiva” sono, tuttavia, seguite altre pronunce che invece sembrano maggiormente porre l'accento sulla “forza di attrazione” del vincolo pertenziale. In particolare:

la [R.M. n.139/E/07](#)

evidenzia che la pertinenza “conserva” la natura di immobile abitativo del bene principale

e la [R.M. n.94/E/10](#)

ha espressamente ritenuto applicabile la medesima aliquota del bene principale alla pertinenza.

Alla luce di detta ricostruzione, lo Studio ritiene vigente un generale principio secondo cui *“la sussistenza di un vincolo pertenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale”* con la conseguenza che l'assimilazione del bene pertinenza al bene principale non può essere limitata al solo fine di verificare se il fabbricato rivesta la qualificazione di immobile abitativo o strumentale per natura, ma deve avere valenza generale anche ai fini dell'aliquota applicabile.

Aliquota applicabile alle cessioni di box auto “Tognoli”

Il tema dell'assimilazione della pertinenza al bene principale viene ulteriormente approfondito in relazione ad una diversa fattispecie concernente l'aliquota applicabile alle cessioni di box auto realizzati ai sensi dell'art.9, L. n.122/89 (c.d. “Legge Tognoli”) che prevede che detti beni immobili abbiano una necessaria destinazione pertenziale.

In questa specifica ipotesi, rileva lo Studio, non può valere l'estensione dell'aliquota applicabile al bene principale, pur persistendo il principio di attrazione in ordine alla natura attribuibile al box auto. Ciò in quanto la Legge Tognoli contiene una precisa disposizione fiscale, mai abrogata, che prevede l'applicabilità dell'aliquota del 2% (poi aumentata al 4%) ai trasferimenti dei suddetti box auto (art.11, co.2).

🍀 Pertanto, la norma speciale deroga alla norma generale, la quale non potrebbe trovare applicazione nel caso di specie.

Lo studio, tuttavia, dà conto dell'orientamento diverso manifestato dall'Amministrazione Finanziaria, in particolare con la C.M. n.1/E-IV-8-840/2004. In quella occasione, infatti, si è chiarito che stante l'espressa assimilazione operata dall'art.11, co.1 della stessa Legge Tognoli dei parcheggi alle opere di urbanizzazione e, considerato che l'art.127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, DPR n.633/72, riserva alla cessione delle opere di urbanizzazione l'aliquota ridotta del 10%, la stessa aliquota deve necessariamente applicarsi anche alle cessioni dei parcheggi in argomento.

Nozione di “impresa costruttrice” e trasmissibilità della qualifica

In considerazione, infine, dell'indubbia rilevanza che la qualifica d'impresa costruttrice riveste ai fini dell'applicazione del regime recato nei nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), dell'art.10 del Decreto Iva, lo Studio si sofferma anche su alcuni aspetti relativi alla nozione e alla possibilità di trasferire a terzi detta.

In merito al significato d'impresa costruttrice, si evidenzia che, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria nel corso degli anni⁵³, deve ritenersi che riveste la qualifica in argomento sia l'impresa che realizza direttamente i lavori sia quella che si avvale dell'opera di imprese terze, le quali, al contrario, in tali circostanze, non possono mai essere considerata imprese costruttrici ai fini Iva.

La qualifica d'impresa costruttrice, inoltre, essendo legata a specifici elementi di fatto, deve essere riconosciuta anche alle imprese che svolgono lavori di costruzione in via meramente occasionale ed a prescindere dal suo oggetto sociale e dall'attività principale concretamente esercitata.

Per quanto concerne la trasferibilità della qualifica, lo Studio ricorda che secondo la prassi consolidata dell'Amministrazione Finanziaria sia il conferimento d'azienda sia la fusione costituiscono operazioni idonee al trasferimento alla società conferitaria ovvero a quella risultante dalla fusione.

Con il conferimento d'azienda, infatti, il conferente trasferisce tutti i rapporti attivi e passivi ad esso facenti capo, verificandosi dunque una successione a titolo universale relativamente ai rapporti giuridici derivanti dalla titolarità dell'attività del complesso aziendale trasferito⁵⁴. Con le operazioni di fusione si determina un fenomeno analogo a quello della successione a titolo universale, posto che l'art.2504 c.c. prevede espressamente che la società risultante dalla fusione assume i diritti e gli obblighi delle società estinte.

Ciò rilevato, lo Studio pone in evidenza come la dottrina abbia più volte ritenuto che la trasferibilità della qualifica d'impresa costruttrice debba essere riconosciuta non solo in caso di conferimento o di fusione, ma anche in altre operazioni straordinarie quali in particolare le scissioni, le trasformazioni e le cessioni d'azienda.

Anche in detti casi, infatti, si verifica un trasferimento dei diritti e degli obblighi del tutto analogo a quello che si realizza in caso di conferimento d'azienda o di fusione.

Non dà mai luogo alla trasferibilità, invece, la semplice cessione dell'immobile, mancando quella continuità dei rapporti giuridici riscontrabile nelle operazioni straordinarie di cui sopra.

Alla luce di ciò, secondo lo Studio un'impresa che ha ceduto un immobile da esse costruito e che lo abbia successivamente riacquistato non può ritenersi impresa costruttrice nel caso di una seconda cessione, in quanto sta cedendo un'immobile è entrato nel suo patrimonio per effetto di un semplice acquisto.

Master in 7 incontri a numero chiuso (disposizione a banchi)

LA DISCIPLINA IVA

Le regole di funzionamento dell'imposta e gli adempimenti negli scambi con l'estero e nelle operazioni doganali

Orario 9.30 - 13.00 / 14.00 - 17.30

PADOVA Hotel NH Mantegna	dal 24 ottobre 2012	MILANO Hotel Michelangelo	dal 26 ottobre 2012
------------------------------------	---------------------	-------------------------------------	---------------------

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 1.400,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

OFFERTA SPECIALE
Per chi si iscrive entro 20 giorni dall'inizio del Master selezionato oppure per i partecipanti con meno di 35 anni
€ 1.100,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni

[Clicca qui](#)

⁵³ Si veda, in particolare, la C.M. n.27/E/06.

⁵⁴ R.M. n.93/E/03.