

Regime IVA/Registro delle cessioni e locazioni immobiliari – Nuovi chiarimenti dell'AdE

2 Marzo 2007

La rettifica della detrazione IVA operata in fase di costruzione o di ristrutturazione delle abitazioni deve essere effettuata solo nell'anno in cui le stesse vengono cedute in esenzione da IVA, ossia quando si verifica l'effettivo utilizzo esente (cessione) delle medesime. Il semplice decorso dei quattro anni dall'ultimazione dei lavori non costituisce, quindi, un presupposto sufficiente all'effettuazione della rettifica della detrazione.

Pertanto, con riferimento alle **abitazioni possedute** (e non utilizzate) **al 4 luglio 2006**, per le quali a tale data **non** siano ancora decorsi i **quattro anni dall'ultimazione** dei lavori (in sostanza, fabbricati abitativi ultimati dopo il 4 luglio 2002), l'**impresa costruttrice o "ristrutturatrice"** avrà l'**obbligo di restituire l'IVA già detratta** solo **nell'anno** in cui effettivamente **cederà gli stessi fabbricati in esenzione** da IVA e **non**, invece, **allo scadere del quadriennio** dall'ultimazione dei lavori.

Inoltre, la rettifica della detrazione, da operare nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verifica l'utilizzo esente del bene, va effettuata, in caso di variazione del "pro-rata" superiore al 10%, con riferimento a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio dall'ultimazione dei lavori.

In sostanza, occorre operare la rettifica, ai sensi dell'art.19-bis 2, comma 4, del D.P.R. 633/1972, solo se, tra il periodo di imposta in cui avviene la cessione esente e l'anno in cui sono stati ultimati i lavori di costruzione o di ristrutturazione, si verifica una variazione del "pro-rata" di detraibilità (di cui all'art.19 bis del D.P.R. 633/1972, pari al rapporto tra operazioni imponibili e la somma delle operazioni imponibili più quelle esenti) di oltre il 10%.

In tal caso, in sede di presentazione della dichiarazione IVA del periodo d'imposta in cui avviene la cessione esente, occorre restituire, in un'unica soluzione, un importo pari ad 1/10 di tale differenza^[1] moltiplicato per gli anni che mancano al compimento del decennio dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero (periodo di "osservazione fiscale" degli immobili previsto, ai fini IVA, dall'art.19-bis 2, comma 8, del D.P.R. 633/1972).

Viceversa, per i fabbricati abitativi locati con IVA prima del 4 luglio 2006 (abitazioni costruite per la vendita) ed ora locati in esenzione in virtù delle nuove disposizioni (art.10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972), tale importo (differenza tra il "pro-rata" applicato nell'anno di ultimazione della costruzione e quello relativo al 2006) va versato, non in un'unica soluzione, ma ratealmente nella misura di 1/10 l'anno, sino al compimento del decennio dall'ultimazione dei lavori.

Questi alcuni dei principali chiarimenti contenuti nella **Circolare n.12/E del 1° marzo 2007**, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito, tra le altre, le attese indicazioni sulle modalità operative riguardanti la rettifica della detrazione IVA, in virtù delle modifiche apportate dal decreto "Visco-Bersani" (D.L. 223/2006, convertito con modificazioni nella legge 248/2006) al regime fiscale delle cessioni e delle locazioni immobiliari.

Ulteriori importanti precisazioni riguardano, inoltre, la disciplina applicabile alla cessione delle pertinenze, nonché il regime fiscale della vendita di fabbricati in corso di costruzione o di ristrutturazione.

Al riguardo viene chiarito che:

Ù la **cessione delle pertinenze** segue lo stesso regime fiscale applicabile in generale alla vendita del bene principale, sia se il trasferimento avviene con unico atto, riguardante contemporaneamente l'unità pertinenziale ed il fabbricato principale, sia in presenza di un atto separato avente ad oggetto la cessione della sola pertinenza, purchè il vincolo pertinenziale venga comunque evidenziato nell'atto di vendita.

In ogni caso, a parere dell'Agenzia, la presenza del vincolo pertinenziale non comporta il venir meno dell'autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, con riferimento alla quale andranno, quindi, comunque verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale applicabile in concreto all'operazione stessa.

Ciò implica che la cessione avente ad oggetto, ad esempio, una pertinenza (box o cantina) ad abitazione deve essere assoggettata allo stesso regime fiscale applicabile in generale al trasferimento dei fabbricati residenziali (classificati nel Gruppo catastale A, ad eccezione della categoria A/10), per cui la stessa risulterà:

- o imponibile IVA, se posta in essere dall'impresa costruttrice o "ristrutturatrice" entro i quattro anni successivi all'ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero;
- o esente da IVA ed assoggettata ad imposta proporzionale di registro (pari al 7%, o 3% in caso di pertinenza ad una abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa"), quando effettuata dall'impresa costruttrice o "ristrutturatrice" oltre il termine dei quattro anni dall'ultimazione dei lavori, o, in generale, quando posta in essere da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o da quelle che vi hanno eseguito interventi incisivi di recupero.

Questo a prescindere dal regime fiscale applicato in concreto al trasferimento del bene principale (può quindi accadere, ad esempio, che la cessione dell'abitazione sia stata assoggettata ad IVA, in quanto posta in essere dall'impresa costruttrice entro i quattro anni dall'ultimazione dei lavori, mentre il trasferimento della pertinenza risulti esente da IVA, e soggetto ad imposta proporzionale di registro, in quanto, per questa, sono già decorsi quattro anni dal termine dei lavori);

Ù il **trasferimento di un fabbricato in corso di costruzione** (quindi non ultimato) deve ritenersi assoggettato ad IVA, trattandosi di un bene ancora inserito comunque in un circuito produttivo.

Allo stesso modo, anche la cessione di un fabbricato in corso di ristrutturazione è assoggettata ad IVA, a condizione che i lavori siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale. Affinchè il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione, infatti, non è sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento.

Per uno specifico approfondimento delle singole tematiche affrontate dall'Agenzia delle Entrate con la citata Circolare n.12/E/2007, si rinvia ad un successivo documento ANCE di prossima emanazione.

[\[1\]](#) Differenza tra l'IVA già detratta in base al "pro-rata" relativo all'anno di ultimazione della costruzione o del recupero del fabbricato e l'IVA che risulta detraibile in base al "pro-rata" dell'anno in cui l'operazione esente è effettuata.

[4329-Circolare n.12-E del 1° marzo 2007.pdf](#)[Apri](#)