

IVA – Chiarimenti ministeriali – C.M.

28/E/2011

24 Giugno 2011

In caso di cessione di area su cui insiste un fabbricato industriale in dismissione, il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, a prescindere dalla successiva destinazione del bene.

Nell'ipotesi di locazione con patto reciproco di futura vendita, viene inoltre ribadito che, anche quando tale negozio venga concluso tra una cooperativa edilizia ed i propri soci, il momento impositivo ai fini IVA si rinviene sempre nella data di stipula della locazione e non già in quella successiva dell'atto di trasferimento, ai sensi dell'art.6, co. 1 del D.P.R. 633/1972.

Questi alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la recente **Circolare n.28/E del 21 giugno 2011**, nella quale vengono raccolte diverse risposte dell'Amministrazione alla stampa specializzata, anche in tema di regime IVA applicabile ad particolari operazioni di cessione e locazione immobiliare

In tale specifico ambito, le tematiche affrontate nella citata C.M. 28/E/2011, riguardano:

1. il regime Iva applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate affronta il caso di una cessione di area sulla quale insiste un complesso immobiliare industriale dismesso (categoria catastale "D"), per la quale il venditore ha stipulato una convenzione urbanistica per l'attuazione di un Piano Integrato di Intervento, volto alla riqualificazione urbana del medesimo complesso.

Prima di dare attuazione al suddetto piano, senza che sia stato dato avvio ai lavori di demolizione e bonifica previsti, il contribuente, in sede di alienazione del fabbricato, chiede di conoscere se la vendita debba essere considerata come:

- cessione di "area edificabile", soggetta in ogni caso ad applicazione dell'IVA,

ovvero

- trasferimento di "immobile strumentale", per il quale è previsto, ai sensi dell'art.10, co. 1, n. 8 *ter* del D.P.R. 633/1972, un generale regime di esenzione, salvo il caso di cessione operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, ovvero (tra gli altri casi) l'esercizio di opzione per l'assoggettamento ad imposta, con contestuale applicazione del regime di "inversione contabile" da parte del cessionario, ai sensi dell'art.17, co.6, lett. a *bis*) dello stesso Decreto.

Sul caso, l'Amministrazione chiarisce che trattasi di cessione di "immobile strumentale", per il quale si applica il disposto di cui al citato art.10. Ed, in termini generali, l'Agenzia afferma che **il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto**, allo stato di fatto e di diritto nel quale lo stesso bene si trova all'atto della cessione, **a prescindere dall'uso e dalla destinazione che se ne faccia successivamente**.

Pertanto, nel caso di specie la successiva demolizione del fabbricato non incide sul regime IVA applicabile al momento della sua cessione;

2. l'esatta individuazione del momento impositivo ai fini IVA per i contratti di locazione con patto reciproco di futura vendita

La fattispecie in esame riguarda una cooperativa edilizia che intende stipulare con i propri soci (futuri assegnatari degli appartamenti) un contratto di locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti.

La stessa cooperativa chiede di conoscere se, ai fini IVA, un simile contratto sia riconducibile:

- ad una vera e propria "locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti" di cui all'art.2, co. 2, n. 2), del D.P.R. 633/1972, per la quale il momento di effettuazione dell'operazione è rintracciabile nel momento della stipulazione dell'atto, ai sensi dell'art.6, co. 1, del medesimo Decreto, che così dispone per i beni immobili,

ovvero

- ad una "assegnazione in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa", per la quale il momento di effettuazione dell'operazione è rintracciabile nella data del rogito notarile, ai sensi dell'art.6, co. 2, lett. d *bis*), del D.P.R. 633/1972.

Sul caso, l'Agenzia delle Entrate, nel ribadire quanto già affermato nel passato in ordine al regime IVA

applicabile alle locazioni con patto reciproco di futura vendita (Cfr. R.M. n. 250873 del 2 giugno 1983, e R.M. n. 338/E del 1° agosto 2008), chiarisce che tale operazione ai sensi del citato art. 2, co. 2, n. 2, del D.P.R. 633/1972 costituisce una cessione di beni e che, avendo ad oggetto un immobile, si considera effettuata, secondo le previsioni di cui all'art. 6, co. 1, dello stesso Decreto, al momento della stipulazione, sebbene gli effetti traslativi si producano posteriormente.

Conseguentemente, l'imposta è dovuta al momento della stipula dell'atto originario, sull'intero prezzo pattuito tra le parti per la futura vendita, mentre il pagamento dei canoni, considerati componenti del prezzo della cessione, è escluso da IVA

Tale principio vale anche nel caso di specie in cui il contratto sia posto in essere tra una cooperativa edilizia a proprietà divisa e i propri soci.

Nell'ipotesi esaminata, l'Agenzia afferma che il contratto concluso non consiste in una "*assegnazione in proprietà*" dell'immobile residenziale da parte della cooperativa edilizia ai propri soci, escludendo quindi l'applicabilità dell'art.6, co. 2, lett. d *bis*), del D.P.R. 633/1972

Trattasi, ad avviso dell'Amministrazione, di una "*assegnazione in godimento*" dell'alloggio, mediante un contratto che contiene anche una clausola che, vincolando entrambe le parti (la cooperativa edilizia ed i propri soci), impone il trasferimento della proprietà del bene in un momento successivo.

Pertanto, la riconducibilità del negozio concluso alla "*assegnazione in godimento*" fa ritenere che questo sconti lo stesso regime impositivo della locazione che, qualora preveda il successivo trasferimento della proprietà del bene, sia assimilabile alla "*locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti*".

In tal caso, quindi, il momento di effettuazione dell'operazione è rintracciabile nel momento della stipulazione dell'atto di assegnazione in godimento, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, co.2, n. 2) e 6, co. 1, del D.P.R. 633/1972.

Viceversa, nell'ipotesi in cui non sia previsto contrattualmente il vincolo del trasferimento successivo del bene, il contratto concluso dalla cooperativa con i propri soci è assimilabile alla mera locazione dell'immobile, che sconta il regime di cui all'art.10, co. 1, n.8), del D.P.R. 633/1972.