IVA – Cessioni e locazioni di fabbricati – C.M. 22/E del 28 giugno 2013

25 Luglio 2013
In tema di disciplina IVA nel settore immobiliare, l'Agenzia della Entrate fornisce importanti chiarimenti sulle modalità di esercizio dell'opzione per l'imponibilità ad imposta delle cessioni e locazioni di fabbricati, con particolare riferimento al regime transitorio per i contratti in corso di esecuzione.
Con la **Circolare n. 22/E del 28 giugno 2013**, l'Amministrazione finanziaria fa quindi il punto sul vigente regime IVA delle principali operazioni immobiliari (cessioni e locazioni disciplinate dall'art.10, co. 1, nn. 8, 8*bis* e 8*ter* , del D.P.R. 633/1972), che nel corso del 2012 ha subito significative modifiche[1] e, dal 26 giugno 2012, in estrema sintesi, prevede per:
– le **locazioni**[2] **di**

- **abitazioni:**

– imponibilità ad IVA "*su opzione*" delle locazioni di abitazioni effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici,
– imponibilità ad IVA "*su opzione*" delle locazioni di abitazioni destinate ad "*alloggi sociali*", come individuati dal D.M. 22 aprile 2008,
– esenzione da IVA delle locazioni di abitazioni in ogni altro caso;

- **immobili strumentali**:

– imponibilità ad IVA "*su opzione*" delle locazioni di fabbricati strumentali per tutte le imprese locatrici;
– esenzione da IVA in tutti i casi in cui non venga esercitata l'opzione per l'imponibilità.

– le **cessioni di**

- **abitazioni**[3]**:**

– imponibilità ad IVA "*obbligatoria*" delle cessioni di abitazioni effettuate entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione,
– imponibilità ad IVA "*su opzione*" dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice cedente, da manifestare direttamente nel rogito, delle cessioni di abitazioni effettuate oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione,
– imponibilità ad IVA "su opzione" per le cessioni di "*alloggi sociali*",
– esenzione da IVA delle cessioni di abitazioni effettuate da impresa diversa da quella che ha costruito o ristrutturato le medesime unità, salvo l'ipotesi di cessione di "*alloggi sociali*";
– **immobili strumentali**[4]:
– imponibilità ad IVA in via "*obbligatoria*", se effettuate entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione,
– imponibilità ad IVA "*su opzione*" in ogni altro caso.

Disciplina delle locazioni – Esercizio dell'opzione
Abitazioni

- ***Contratti conclusi dal 26 giugno 2012***

Con riferimento alle locazioni di fabbricati abitativi, la C.M. 22/E/2013, oltre a riassumere la disciplina

IVA vigente, chiarisce che, in caso di **esercizio dell'opzione**, il locatore deve manifestare la propria scelta al **momento** della **stipula** del **contratto** e, tale scelta, sarà vincolate **per tutta la durata del medesimo**.
Tuttavia, **nel caso in cui un terzo subentri al contratto in qualità di locatore**, quest'ultimo **può modificare il regime IVA dei canoni residui**, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, con modalità che saranno successivamente indicate.
L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ricorda che l'opzione per l'imponibilità ad IVA per le locazioni di tali fabbricati può essere esercitata:
– per le locazioni "*in regime di libero mercato*", soltanto dalle imprese costruttrici e/o di ripristino dei fabbricati medesimi,
– per le locazioni degli "*alloggi sociali*", a prescindere dalle caratteristiche soggettive del locatore (quindi, anche da qualsiasi soggetto passivo IVA che lochi l'immobile).
In ogni caso, tali operazioni sconteranno l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% ai sensi del n. 127-duodevicies, Tabella A, Parte III del D.P.R. 633/1972.
Non è, altresì, intervenuta alcuna modifica in tema di imposta di Registro, che pertanto continua ad applicarsi, per i contratti di locazione di fabbricati ad uso abitativo (soggetti a registrazione in termine fisso se di durata superiore a 30 giorni), nella misura:
– **proporzionale (2 %)** se il **contratto** è **esente da IVA**,
– **fissa (67 euro)**, se il **contratto** è **imponibile ad IVA** (in quanto il locatore ha espresso l'opzione in tal senso).

- ***Contratti in corso di esecuzione al 26 giugno 2012***

In merito alle locazioni di fabbricati abitativi, in corso di esecuzione alla data del 26 giugno 2012[5], la C.M. 22/E/2013 conferma la possibilità di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'IVA, precisando che tale scelta sarà vincolante per la durata residua del contratto[6].
In sostanza, anche dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni del D.L. 83/2012, i canoni dei contratti di locazione di fabbricati abitativi, in corso di esecuzione, continueranno ad essere esenti da IVA, salva *la possibilità da parte delle imprese costruttrici locatrici (o nel caso di "alloggi* sociali", da parte di qualsiasi locatore) di optare per l'imponibilità ad IVA per i canoni residui.
In tale ipotesi, l'opzione potrà essere esercitata dal locatore, mediante la redazione di un **atto integrativo** al contratto di locazione originario (per atto pubblico o scrittura privata autenticata).
Al fine di dare certezza al nuovo trattamento fiscale del contratto, quindi, il locatore potrà alternativamente:
– **registrare** tale atto, tramite versamento dell'imposta di Registro in misura fissa pari a 67 euro, senza doverne dare successiva comunicazione formale all'Agenzia delle Entrate,
– **non registrare** l'atto integrativo, comunicando all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'opzione con modalità operative che saranno successivamente indicate.
Inoltre, la C.M. 22/E/2013 fornisce ulteriori chiarimenti con riferimento alla fase di prima applicazione del nuovo regime IVA. In particolare, viene precisato che qualora il locatore, subito dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, abbia esercitato l'opzione per l'imponibilità ad IVA secondo le modalità operative contenute nella R.M. n.2/E del 4 gennaio 2008[7], deve procedere comunque all'integrazione del contratto di locazione (come sopra chiarito), fermo restando la validità e gli effetti prodotti dall'esercizio dell'opzione.
Per tali contratti, la citata C.M. 22/E/2013 ricorda inoltre che, ai fini del Registro, il locatore che opti per l'applicazione del regime di imponibilità, non può chiedere rimborso dell'imposta relativa all'annualità in corso.
Diversamente, qualora l'imposta di Registro relativa ai predetti contratti di locazione sia stata versata per l'intera durata del contratto, il locatore può chiedere il rimborso dell'importo pagato per le annualità successive a quella in cui è esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA.

Fabbricati strumentali

- ***Contratti conclusi dal 26 giugno 2012***

Anche con riferimento alle locazioni di fabbricati strumentali, la C.M. 22/E/2013, oltre a riassumere la disciplina IVA vigente, chiarisce che, in caso di **esercizio dell'opzione**, il locatore deve manifestare la propria scelta al **momento** della **stipula** del **contratto** e, tale scelta, sarà vincolate **per tutta la durata del medesimo**, e, **nel caso in cui un terzo subentri al contratto in qualità di locatore**, quest'ultimo **può modificare il regime IVA dei canoni residui**, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, con modalità che saranno successivamente indicate.
Per tale tipologia di immobili, rispetto alla precedente formulazione dell'art.10, co.1, n.8, del D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria ribadisce che sono superate le ipotesi di imponibilità ad IVA "*obbligatoria*" connesse alle caratteristiche del locatario (persona fisica non esercente attività d'impresa, arte o professione, e soggetto passivo IVA con diritto a detrazione inferiore o uguale al 25%) ed, in generale, è previsto un generale regime di esenzione, derogabile dal locatore (soggetto passivo d'imposta) mediante l'esercizio dell'opzione, con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria al 21%.
Nessuna modifica è intervenuta anche per tali locazioni ai fini dell'imposta di Registro, ferme restando quindi le disposizioni secondo le quali le locazioni di immobili strumentali, in deroga al principio di alternatività IVA/registro, continuano ad essere assoggettate ad imposta in misura proporzionale (1%) indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta.

- ***Contratti in corso di esecuzione al 26 giugno 2012***

Per i **contratti di locazione** di immobili strumentali **in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, assoggettati ad "*IVA obbligatoria*"** secondo la previgente disciplina, la C.M. 22/E/2013 precisa che:
– il **locatore che non intenda modificare il regime di imponibilità ad IVA**, per i canoni percepiti a partire dal 26 giugno 2012, **non** deve effettuare alcuna **integrazione o comunicazione**, in quanto continuerà ad applicare lo stesso regime IVA;
– il **locatore che non sia interessato a "confermare" l'applicabilità dell'IVA**, per la durata residua del contratto, può fruire del regime di esenzione formalizzando la propria scelta mediante un atto integrativo del contratto di locazione[8].
Per contro, con riferimento ai **contratti di locazione** di fabbricati strumentali **in corso di esecuzione, esenti da IVA sin dall'origine, con possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta**, la C.M. 22/E/2013 chiarisce che resta **vincolante la scelta originaria del regime IVA** (esenzione o imponibilità) espressa dal locatore al momento della stipula del contratto, in quanto le nuove disposizioni non producono alcun effetto innovativo al caso di specie.
In ogni caso, in tali ipotesi, la modifica del regime fiscale dei canoni non comporta alcun effetto sotto il profilo dell'imposta di registro.

Disciplina delle cessioni- Esercizio dell'opzione
La Circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, offre inoltre una disamina del nuovo regime IVA delle cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, fornendo, sul punto, importanti chiarimenti sull'esercizio dell'opzione in generale.
Abitazioni
Le modifiche apportate dal D.L.83/2013 all'art.10, co.1, n.8*bis*, del D.P.R. 633/1972 non hanno sostanzialmente modificato la disciplina IVA delle cessioni infraquinquennali, effettuate dalle imprese costruttrici o di rispristino del fabbricato ceduto che restano imponibili ad IVA "*obbligatoria*", mentre è mutato il regime IVA delle cessioni realizzate dalle stesse imprese costruttrici o di ripristino oltre il

quinquennio dal termine dei lavori, per le quali il regime "*naturale*" di esenzione può essere derogato con l'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA, espressa all'atto della cessione.
L'Amministrazione finanziaria, pertanto, ricorda che l'opzione per l'imponibilità ad IVA per le cessioni di tali fabbricati può essere esercitata:

– per le cessioni "*ultraquinquennali*", soltanto dalle imprese costruttrici e/o di ripristino dei fabbricati medesimi,
– per le cessioni degli "*alloggi sociali*", a prescindere dalle caratteristiche soggettive del venditore (quindi, anche da qualsiasi soggetto passivo IVA che ceda l'immobile).

Fabbricati strumentali

In base alla nuova formulazione dell'art.10, co.1, n.8*ter*, del D.P.R. 633/1972, la C.M. 22/E/2013 ricorda che le cessioni di fabbricati strumentali scontano un regime generale di esenzione da IVA, ad eccezione delle:
1) cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
2) cessioni per le quali, nel relativo atto, il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'assoggettamento ad IVA.
In base alla nuova disciplina, quindi, 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 (anche diverso dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice) di optare per l'imponibilità nell'atto di trasferimento.
Le cessioni di fabbricati strumentali imponibili (per obbligo di legge o su opzione) sono assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria del 21% o, in particolari ipotesi, nella misura del 10% (vedi, ad esempio, i numeri 127-*undecies* e 127- *quinquiesdecies* della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972).

Esercizio dell'opzione nel "preliminare"

Come precedentemente precisato, per le cessioni di fabbricati (sia abitativi che strumentali) effettuate dopo il 26 giugno 2012[9], l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità ad IVA deve essere contenuta nel relativo atto di compravendita.
Sul punto, la C.M. 22/E/2013, chiarisce che, nell'ipotesi in cui la compravendita sia preceduta da un **contratto preliminare**, l'**opzione** per l'applicazione dell'IVA può essere **espressa anche in quest'ultimo** atto.
In tale ipotesi, gli eventuali acconti sul prezzo, pagati in forza del citato preliminare, sono assoggettati ad IVA.
A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'eventuale scelta per l'imponibilità ad IVA, contenuta nel preliminare, è vincolante anche in relazione al saldo dovuto alla stipula del definitivo.
Tuttavia, in mancanza di un contratto preliminare, qualora siano stati corrisposti acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione da IVA, mentre in sede di stipula del contratto definitivo di cessione è esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita solo dall'importo dovuto a saldo.

Regime transitorio – Cessioni "in corso di esecuzione" al 26 giugno 2012

Nella fase transitoria, ovvero nel passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina IVA, la C.M. 22/E/2013 analizza, altresì, l'ipotesi in cui gli acconti, corrisposti prima del 26 giugno 2012, possono essere sottoposti ad un regima IVA diverso rispetto a quello che si applica al saldo da corrispondere al momento del rogito.
In particolare, vengono prese in esame le seguenti ipotesi:

– *Caso 1*
– prima del 26 giugno 2012: stipula del contratto preliminare e pagamento degli acconti in

esenzione da IVA;
– dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo, con esercizio dell'opzione, saldo imponibile ad IVA.
In tale ipotesi, gli acconti sono stati fatturati in esenzione da IVA, mentre il contratto preliminare ha scontato l'imposta di registro (fissa o proporzionale in base al tipo di immobile). Di conseguenza, al momento del rogito (posto in essere dopo il 26 giugno 2012), il cedente può decidere di esercitare l'opzione per l'applicabilità dell'IVA, ma solo sulla parte del saldo, al netto degli acconti già fatturati in esenzione da IVA.
– *Caso 2*
– prima del 26 giugno 2012: acconti imponibili ad "IVA obbligatoria";
– dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo, senza l'esercizio dell'opzione, saldo esente da IVA.
In tale ipotesi, invece, in sede di stipula del rogito, l'imposta proporzionale di registro si applica, per gli immobili abitativi, su una base imponibile al netto degli acconti già assoggettati ad IVA[10].
Mentre, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il saldo sarà esente da IVA.

"Reverse-charge"
A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 22/E/2013, ricorda le novità, introdotte dal D.L. 83/2012[11], in materia di *reverse-charge*. In particolare, per le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali, imponibili ad IVA su opzione del cedente, viene stabilita l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.
Sul punto, la C.M. 22/E/2013, offre i seguenti chiarimenti:
– il sistema del *reverse-charge* si applica soltanto alle cessioni imponibili ad "*IVA su opzione*"[12];
– l'acquirente deve essere un soggetto passivo d'imposta, che opera in quanto tale;
– nel caso in cui vengano pagati degli acconti sul prezzo, se ricorrono i presupposti (cessione soggetta ad imponibilità ad "IVA su opzione" e acquirente soggetto passivo d'imposta), l'IVA relativa a tali acconti deve essere assolta con il meccanismo del reverse.
In merito, viene, altresì, ricordato che se il fabbricato è venduto prima della sua ultimazione (e quindi l'operazione va ad "*IVA obbligatoria*"), il meccanismo dell'inversione contabile non si applica.

Separazione delle attività
Infine, la C.M. 22/E/2013 affronta la disciplina della separazione di attività prevista dall'art. 36 del D.P.R. 633/1972 e, modificata da ultimo dall'art. 57 del D.L. 1/2012, convertito con modifiche nella legge 27/2012.
Come noto, la nuova disciplina estende la possibilità di applicazione separata dell'imposta anche alle cessioni di fabbricati, mentre in precedenza tale facoltà era prevista soltanto per i soggetti passivi che realizzavano sia locazioni di fabbricati abitativi esenti da IVA, sia locazioni di altri fabbricati imponibili.
In sostanza, nel caso in cui vengano effettuate sia locazioni che cessioni di immobili, è possibile, ai fini IVA, separare tali attività, in quanto le stesse hanno, nella tabella ATECO, codici di attività diversi.
Nell'ambito di ciascun settore (cessioni e locazioni), sarà possibile individuare altri sub-settori di attività ulteriormente separabili, ossia:
– locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili;
– cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.
Sul punto, la Circolare chiarisce che il criterio di separazione delle attività prende a riferimento non solo il regime IVA applicabile alle suddette operazioni (esenzione o imponibilità), ma anche la categoria catastale dei fabbricati (abitativa ovvero diversa dall'abitativa). Si ricorda, infine, che l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta è vincolante per tre anni e, al termine del triennio, si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

[1] In particolare, nel corso del 2012, l'art. 10, co.1, nn. 8, 8*bis* e 8*ter*, del D.P.R. 633/1972 è stato modificato *in primis* dall'art.57, co.1, lett.a) del D.L. 1/2012 convertito, con modificazioni dalla legge 27/2012 e, da ultimo, definitivamente sostituito dall'art. 9, co.1, lett.a) del D.L 83/2012 (cd. "*Decreto Sviluppo*") convertito, con modificazioni dalla legge 134/2012. In merito, *cfr.* ANCE "***Regime IVA per cessioni e locazioni immobiliari – Vademecum operativo***" **–** *ID n.7960 del 19 settembre 2012*.
[2]Art.10, co.1, n. 8, D.P.R. 633/1972.
[3]Art.10, co.1, n. 8*bis*, D.P.R. 633/1972.
[4]Art.10, co.1, n. 8*ter*, D.P.R. 633/1972.
[5] Data di entrata in vigore del D.L. 83/2012. Sul punto si ricorda che per gli "*alloggi sociali*" tale possibilità è stata introdotta dall'art. 57 del D.L. 1/2012 convertito, con modificazioni, dalla legge 27/2012 e si applica dal 24 gennaio 2012.
[6] La nuova disciplina, infatti, interessa solo i canoni di locazione non ancora pagati o non ancora fatturati.
[7] In particolare, nella citata risoluzione veniva prevista la possibilità di comunicare l'esercizio dell'opzione mediante l'invio, all'Agenzia delle Entrate, di una raccomandata A/R.
[8]Anche in tale ipotesi, come per le locazioni di fabbricati abitativi, tale atto integrativo potrà essere registrato, tramite versamento dell'imposta di registro in misura pari a 67 euro. Tuttavia, nel caso in cui il locatore non provveda alla registrazione volontaria dell'atto integrativo, quest'ultimo dovrà essere portato a conoscenza dell'Agenzia delle Entrate con modalità che saranno successivamente indicate.
[9] Data di entrata in vigore del D.L. 83/2012, che modifica la disciplina IVA di cessioni e locazioni immobiliari. Diversamente, per le cessioni aventi ad oggetto alloggi sociali la nuova disciplina si applica dal 12 agosto 2012, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 134 del 2012.
[10] Per le cessioni di immobili strumentali, si ricorda che l'imposta di registro è sempre dovuta nella misura fissa di 168 euro, a prescindere dall'assoggettamento o meno ad IVA del medesimo trasferimento.
[11]Sul punto, si ricorda che l'art. 9 del D.L. 83/2012 ha modificato l'art. 17, comma 6, lett. a-bis), del D.P.R. 633/1972, estendendo l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile anche alla cessione di fabbricati abitativi imponibili su opzione del cedente. Infatti, tale regime era stato precedentemente introdotto solo per le cessioni di fabbricati strumentali imponibili per opzione.
[12] Quindi, nel caso di cessione imponibile ad "IVA obbligatoria", l'imposta deve essere assolta secondo le modalità ordinarie.

12454-C M 22-E del 28 giugno 2013_ALL 1.pdfApri