

L'Iva e le imposte indirette nel settore immobiliare

Bergamo, 12 aprile 2017

STUDIO
SIRRI – GAVELLI – ZAVATTA
& ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

Argomenti

- ✓ *L'iva e le imposte indirette nel settore immobiliare*
- ✓ *Cessioni e assegnazioni di immobili*
- ✓ *Reverse charge*
- ✓ *Regolamento n. 1042/2013. Territorialità dei servizi immobiliari (il caso delle fiere)*

L'iva e le imposte indirette nel settore immobiliare

Premessa

art. 9, D.L. n. 83/2012

L'art. 9 del D.L. n. 83/2012 (convertito nella legge 7 agosto 2012, n. 134) ha riordinato la disciplina delle **LOCAZIONI** e delle **CESSIONI** di **FABBRICATI ABITATIVI E STRUMENTALI**, «ripristinando» l'**IMPONIBILITÀ IVA** delle relative operazioni.

**FABBRICATI ABITATIVI E
STRUMENTALI**

Un'ulteriore ipotesi d'imponibilità è prevista per le cessioni e locazioni di **ALLOGGI SOCIALI** (D.M. 22 aprile 2008), da chiunque effettuate e senza limiti temporali (purchè il cedente/locatore eserciti l'apposita opzione nell'atto di trasferimento o nel contratto).

GLI ALLOGGI SOCIALI

Premessa

D.L. n. 83/2012

In via preliminare, è opportuno sottolineare che le modifiche apportate dal **D.L. n. 83/2012** rappresentano l'ennesimo intervento «correttivo» apportato alla disciplina della **FISCALITÀ IMMOBILIARE** (nel settore dell'**IMPOSIZIONE INDIRETTA**), così come «disegnata» dal **D.L. n. 223/2006** (convertito con modificazioni nella legge n. 148/2006)

D.L. n. 223/2006

**LA FISCALITA' IMMOBILIARE
E L'IMPOSIZIONE INDIRETTA**

ESENZIONE IVA

A livello di sistema, è comunque bene sottolineare che, nello specifico settore, la disciplina resta incentrata sul **REGIME DELL'ESENZIONE IVA** per le locazioni/cessioni di unità immobiliari (fabbricati).

IMPONIBILITA' IVA

Ciò che è mutato è l'ambito, notevolmente esteso (dal D.L. n. 83/2012), del ricorso alla «**deroga**» e, dunque, al regime d'**IMPONIBILITÀ IVA**.

Premessa

Prima di procedere oltre, è allora bene precisare che
l'intervento normativo del 2012,
al pari del precedente D.L. n. 223/2006,
concerne **ESCLUSIVAMENTE**
L'INQUADRAMENTO FISCALE, AI FINI IVA,
delle operazioni aventi per oggetto i «**FABBRICATI**»

**NOZIONE DI
FABBRICATO**

A tale specifico riguardo, vale la pena rammentare che,
nell'ottica delle **IMPOSTE INDIRETTE**, la **NOZIONE DI FABBRICATO** prescinde
dai criteri assunti nell'ambito dell'imposizione diretta
(strumentalità dei beni per natura o per destinazione),
rilevando esclusivamente **LA DISTINZIONE**
(immediatamente sottolineata dalla circolare n. 27/E del 4 agosto 2006)
fra «**fabbricati a destinazione abitativa**» e «**fabbricati strumentali per natura**»,
da assumere in base al criterio della **classificazione catastale**

LA DESTINAZIONE

Premessa

FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA

tutti quelli
classificati o classificabili nella
**CATEGORIA CATASTALE
A**,
con esclusione dell'**A/10**

FABBRICATI STRUMENTALI

tutti quelli
DIVERSI dai **FABBRICATI A
DESTINAZIONE ABITATIVA**
e dunque quelli
classificati o classificabili nelle
**CATEGORIE CATASTALI
B, C, D, E e A/10**,

La risoluzione n. 18/E del 22 febbraio 2012 ha tuttavia previsto, ai fini della detrazione, che l'indetraibilità dell'Iva sugli immobili a destinazione abitativa (di cui all'art. 19 bis1, lett. i, del D.P.R. n. 633/1972) non si applica alle unità abitative utilizzate in attività ricettive che comportino l'effettuazione di prestazioni imponibili Iva.

Premessa

La CATEGORIA CATASTALE «F»

A livello di classificazione catastale, è inoltre rilevante anche la **CATEGORIA «F»** (cosiddetta «**categoria fittizia**») destinata ad accogliere le unità immobiliari ai fini di una loro identificazione, pur in assenza di attribuzione di rendita.

F1

AREE URBANE

F2COSTRUZIONI NON IDONEE alla FORMAZIONE DI REDDITO
(livello di degrado)**F3**

FABBRICATI IN CORSO DI COSTRUZIONE

F4

FABBRICATI IN CORSO DI DEFINIZIONE

F5

LASTRICI SOLARI

Premessa

La CATEGORIA CATASTALE «F»

I fabbricati iscritti nella categoria F sono trattati nella circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (par. 6), nella risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007 (con specifico riguardo ai fabbricati in corso di costruzione), oltre che nella **risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009**, in base alla quale l'iscrizione del fabbricato oggetto dell'intervento nella specifica **CATEGORIA (F)**, **NON** è idonea ad **OBLITERARE L'ORIGINARIA DESTINAZIONE** abitativa dell'**UNITÀ IMMOBILIARE** ai fini del divieto di detrazione dell'IVA di cui all'art. 19bis1, lett. i), del D.P.R. n. 633/1972.

Immobile in ristrutturazione, destinazione e categoria catastale

La **CATEGORIA F** nella prassi

Circolare n. 12/E (par. 6) del 1° marzo 2007

Risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007

Risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009

**Classificazione catastale:
il momento della verifica**

Con specifico riguardo al **MOMENTO** nel quale occorre **VERIFICARE**
la **CLASSIFICAZIONE CATASTALE DEL BENE**,

si ricorda che

la risoluzione n. 196/E del 31 luglio 2007

ha precisato, con riferimento al caso di un immobile per il quale,
prima del rogito, si è provveduto al cambio di destinazione d'uso

(da A/2 a D/2),

che occorre accertare la **CLASSIFICAZIONE DEL BENE**
al **MOMENTO DELLA STIPULAZIONE**

(nel caso di specie, ciò impone l'emissione di note di variazione
in aumento per sola IVA per effetto del differenziale di aliquota)

**Risoluzione n. 196/E
del 31 luglio 2007**

Premessa

Si è detto che la **normativa** di cui al **D.L. n. 223/2006** (e così i successivi interventi legislativi in materia) interessa **ESCLUSIVAMENTE** la **DISCIPLINA IVA** (e delle imposte indirette) delle operazioni aventi per oggetto **FABBRICATI**, restandone dunque esclusi i beni diversi dai fabbricati

D.L. n. 223/2006

ESCLUSIVAMENTE
DISCIPLINA IVA E
IMPOSTE INDIRETTE
IN OPERAZIONI SU
FABBRICATI

AREA EDIFICABILE

Sul punto, è tuttavia opportuno ricordare che lo stesso **D.L. n. 223/2006** (art. 36, comma 2) ha provveduto a fornire la nozione «**FISCALE**» di «**AREA EDIFICABILE**»

(norma di interpretazione autentica, sia secondo l'**Agenzia delle entrate**, sia secondo la **Corte di Cassazione**, sentenza n. 25506 del 30 settembre 2006, che secondo la **Corte Costituzionale**, ordinanza n. 41 del 25 febbraio 2008)

Premessa

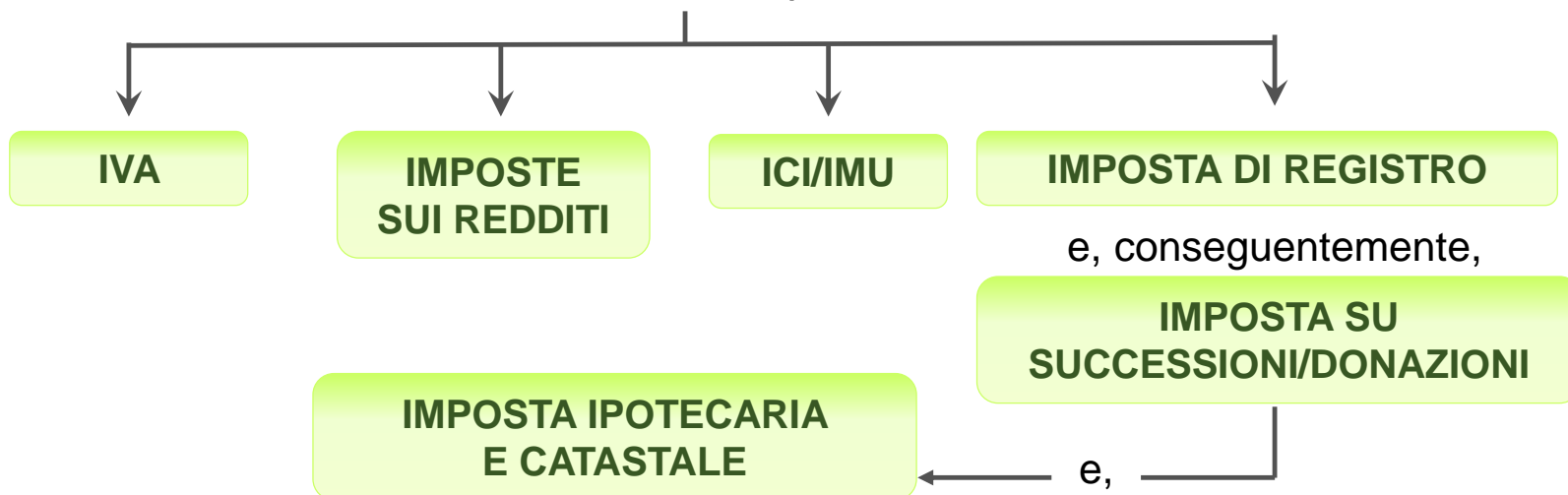
Secondo tale norma,

**D.L. n. 223/2006,
art. 36, comma 2**

«un'area è da considerare fabbricabile se **utilizzabile a scopo edificatorio** in base allo **strumento urbanistico** generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo»

**CONTA
L'EDIFICABILITA'
«POTENZIALE»**

La nozione rileva, dunque, ai fini di:



In argomento e per completezza, è altresì utile ricordare che il principio di **UNIVOCITÀ «FISCALE»** della nozione di **AREA EDIFICABILE** è stato successivamente messo in discussione dalla stessa Amministrazione finanziaria.

**AREA EDIFICABILE
E
PRINCIPIO DI
UNIVOCITA'
FISCALE**

Con la risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008, infatti, l'Agenzia delle entrate, seppur con specifico riferimento al settore dell'imposizione diretta, ha concluso che la vendita di alcuni fabbricati deve essere considerata come una cessione avente per oggetto aree suscettibili di utilizzazione edificatoria, quando i fabbricati ceduti insistono su aree comprese in un «piano di recupero», approvato in via definitiva dal Comune, che consente di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti.

Risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008

Premessa

Allineati sulla stessa posizione espressa
nella risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008
abbiamo i seguenti interventi:

AREA EDIFICABILE
E
PRINCIPIO DI
UNIVOCITA'
FISCALE

- risposta interrogazione parlamentare del 7 ottobre 2009 (n. 5-01881)
- risposta DRE Emilia-Romagna (interpello prot. 909-28406/2010)
- CTR Emilia Romagna, sentenza n. 7 del 22 maggio 2008

Attenzione!

La posizione è stata successivamente «rivista» dalla stessa Agenzia delle entrate, **ai soli fini IVA**, con **la circolare n. 28 del 21 giugno 2011**, riprendendo il contenuto della risposta all'interrogazione parlamentare del 16 febbraio 2011, n. 5-04214

Aspetti di rilievo

Impresa costruttrice/ristrutturatrice

Un primo aspetto che merita di essere approfondito è quello della nozione di **IMPRESA COSTRUTTRICE/RISTRUTTURATRICE**

È **IMPRESA COSTRUTTRICE** quella che provvede alla costruzione di fabbricati con organizzazione e mezzi propri oppure avvalendosi di imprese terze alle quali sono appaltati i lavori.

Impresa costruttrice

In tal senso, è esplicita la circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, che riprende concetti già espressi nella circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996

Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006
Circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996

Aspetti di rilievo

Impresa costruttrice/ristrutturatrice

La qualifica di impresa costruttrice (o ristrutturatrice), in ogni caso, non è determinata dall'oggetto sociale, ma consegue alla
«RELAZIONE» CON L'IMMOBILE OGGETTO DELLA CESSIONE
 (che dev'essere stato costruito o ristrutturato dall'impresa)

Sono imprese costruttrici anche quelle **«OCCASIONALI»**;
 circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996;
 risoluzione n. 93/E del 23 aprile 2003
 e circolare n. 27/E del 4 agosto 2006

Cooperative edilizie

Risoluzione n. 4/E del 9 gennaio 2006:
 sono costruttrici anche
 le **COOPERATIVE EDILIZIE**
 comprese quelle a proprietà indivisa

Imprese costruttrici

Le imprese «occasional»

In caso di trasformazioni sostanziali soggettive,
 la qualifica d'**IMPRESA COSTRUTTRICE/RISTRUTTURATRICE**
 può trasmettersi dal dante all'avente causa

Aspetti di rilievo

Analoghe conclusioni valgono per le imprese ristrutturatrici

**Imprese
ristrutturatrici**

Sono **IMPRESSE RISTRUTTURATRICI** quelle che eseguono sui fabbricati o porzioni di fabbricato gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. n. 380/2001 (testo unico delle norme in materia edilizia).

Si tratta di interventi di:

RISTRUTTURAZIONE URBANISTICA

art. 3, lett. f, D.P.R. n. 380/2001
e
art. 31, lett. e, legge n. 457/1978

RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

art. 3, lett. d, D.P.R. n. 380/2001
e
art. 31, lett. d, legge n. 457/1978

**RESTAURO E
RISANAMENTO CONSERVATIVO**

art. 3, lett. c, D.P.R. n. 380/2001
e
art. 31, lett. c, legge n. 457/1978

Aspetti di rilievo

Ristrutturazione edilizia

In base alla lett. d), dell'art. 3, D.P.R. n. 380/2001, sono interventi di ristrutturazione edilizia anche quelli di **DEMOLIZIONE** e «**FEDELE RICOSTRUZIONE**» (fabbricato identico, quanto a sagoma, volumi, area di sedime e caratteristiche dei materiali, a quello preesistente; sono fatte salve solo le innovazioni per l'adeguamento alla legge antisismica)

Le innovazioni e la legge antisismica

art. 30, D.L. n. 69/2013

Per effetto delle modifiche apportate dall'**art. 30 del D.L. n. 69/2013**, rientrano ora nella nozione di ristrutturazione edilizia anche gli **interventi di costruzione di un edificio con lo stesso volume, ma con sagoma differente**, così come quelli di **ripristino di edifici (o parti di essi) crollati o demoliti**, purchè ne sia accertabile la preesistente consistenza

Aspetti di rilievo

Fabbricati ultimati

Art. 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. n. 633/1972

La disciplina di cui all'**art. 10, comma 1, n. 8-bis)**, del D.P.R. n. 633/1972 (anche nella versione in vigore dopo l'intervento del D.L. n. 83/2012), si applica ai **FABBRICATI ULTIMATI** e **NON** a quelli **IN CORSO DI COSTRUZIONE/RISTRUTTURAZIONE**

Circolare n. 12/E
del 1° marzo 2007
Risoluzione n. 91/E
dell'8 maggio 2007

Con la **circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (par. 11)**, l'Agenzia ha inoltre chiarito che la cessione di un **FABBRICATO «IN CORSO DI COSTRUZIONE»** **sconta l'IVA** del 4%, 10% o 20% (e successivamente elevata al 21% prima e al 22% dal 1° ottobre 2013), al pari delle cessioni di fabbricati abitativi ultimati (per i quali si applichi il regime d'imponibilità)

**Fabbricati
«in corso di costruzione»**

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (par. 11)

Aspetti di rilievo

Fabbricati «non ultimati» e aliquota IVA

Quanto alle **AGEVOLAZIONI «PRIMA CASA»**,
la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005,
ribadita, sul punto dalla circolare n. 31/E del 7 giugno 2010,
ha precisato che il beneficio compete
ANCHE PER I FABBRICATI IN CORSO DI COSTRUZIONE,
a condizione che l'immobile presenti, seppure «in fieri»,
le caratteristiche dell'**ABITAZIONE «NON DI LUSO»**.

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005
Circolare n. 31/E del 7 giugno 2010

In tal senso anche
la Corte di Cassazione
(sentenza n. 18300 del 10 settembre 2004)

Aspetti di rilievo

Fabbricati
«in corso di ristrutturazione»

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007

La **circolare n. 12/E del 1° marzo 2007** ha precisato che analogo trattamento (imponibilità IVA) va riservato alle cessioni di **FABBRICATI ABITATIVI** (e non) **IN CORSO DI RISTRUTTURAZIONE**, sempre che i lavori edili siano stati effettivamente iniziati e che tale **circostanza sia comprovabile** «*anche in sede di controllo*» (**risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007**), consentendo di far constatare che, al momento della cessione, l'impresa aveva concretamente eseguito «*interventi significativi*»

Risoluzione n. 91/E dell'8 maggio 2007

Secondo la **circolare 8/E del 13 marzo 2009**, tuttavia, la cessione di un fabbricato in corso di ristrutturazione è esclusa dall'ambito applicativo del n. 127-*quinquiesdecies*), della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, con la conseguenza che dovrà scontare **L'IVA CON ALIQUOTA ORDINARIA**

Circolare n. 8/E del 13 marzo 2009

Aspetti di rilievo

Ultimazione dei lavori

Per quanto la questione abbia perso parte della propria valenza con riferimento alla cessione dei fabbricati abitativi da parte delle imprese di costruzione/ristrutturazione, per effetto delle regole che, dal 26 giugno 2012, consentono sempre di far rientrare tali operazioni nel regime d'imponibilità, appare comunque opportuno rammentare il significato da attribuire all'espressione «**ULTIMAZIONE DEI LAVORI**»

Ai fini della corretta applicazione della disciplina fiscale delle cessioni di fabbricati abitativi, è infatti decisivo stabilire **QUANDO L'IMMOBILE PUÒ DIRSI ULTIMATO**, posto che è da tale data che decorre il termine quinquennale (e fino al 2010, quadriennale) di riferimento per l'applicazione del regime obbligatorio d'imponibilità IVA.

Aspetti di rilievo

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis), del D.P.R. n. 633/1972, infatti, le cessioni realizzate **ENTRO CINQUE ANNI** dall'ultimazione della costruzione/ristrutturazione sono **IMPONIBILI IVA PER OBBLIGO**, mentre quelle intervenute successivamente erano (fino al 25 giugno 2012) esenti da IVA (con tutte le conseguenze di cui si dirà)

**Circolare n. 12/E
del 1° marzo 2007 (par. 10)**

Nel silenzio della norma,
la **circolare n. 12/E del 2007 (par. 10)**
ha precisato che
il **MOMENTO D'ULTIMAZIONE**
va individuato in quello a partire dal quale
l'immobile è idoneo ad **ESPLETARE**
la **PROPRIA FUNZIONE**
(e, quindi, ad essere immesso sul mercato)

**Momento di
ultimazione dei lavori**

Aspetti di rilievo

Momento di ultimazione dei lavori

Come già precisato nella precedente circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, l'ultimazione può considerarsi intervenuta quando essa è **ATTESTATA DAL DIRETTORE DEI LAVORI**, normalmente mediante presentazione dell'apposita **DICHIARAZIONE PER IL CATASTO**

In ogni caso, l'immobile è ultimato, **se concesso in uso a terzi** (locazione, comodato, ecc.), essendo, evidentemente, idoneo all'immissione in consumo

**Circolare n. 38/E
del 12 agosto 2005**

Aspetti di rilievo

La nozione di cessione

Un ulteriore aspetto che si ritiene di dover mettere in luce, riguarda la nozione di «**CESSIONE**»

La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 2, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale costituiscono cessioni di beni quelle che comportano il **TRASFERIMENTO DELLA PROPRIETÀ** o la **COSTITUZIONE/TRASFERIMENTO DI DIRITTI REALI** di godimento sul bene (usufrutto, uso, ecc.), comprese:

- le **permute**;
- le **dazioni in pagamento**;
- le fattispecie riconducibili al cosiddetto «**autoconsumo**»;
- le **assegnazioni ai soci**;
- la destinazione a **finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.

Art. 2, D.P.R. n. 633/1972

Risoluzione n. 194/E
del 17 giugno 2002
Risoluzione n. 191/E
del 23 luglio 2009

Trasferimento della proprietà o costituzione/trasferimento diritti reali

Aspetti di rilievo

La nozione di
cessione

Cessioni ai fini IVA

Circolare n. 28/E
del 21 giugno 2011

Allo stesso modo,
sono considerate cessioni ai fini IVA,
anche le **LOCAZIONI**
con **clausola di trasferimento**
della **proprietà vincolante**
per entrambe le parti

Locazioni con clausola di
trasferimento della proprietà

Il «leasing abitativo»
di cui alla legge n. 208/2015
(legge di stabilità 2016)

Il cosiddetto
«RENT TO BUY»
Notariato Studio n. 490-2013/T
del 25-26 luglio 2013
e circolare n. 4/E del 19 febbraio 2015

Aspetti di rilievo

Le pertinenze

Di attualità è anche il tema del trattamento da riservare alla cessione di **IMMOBILI PERTINENZIALI** di fabbricati abitativi

Il principio generale è rappresentato dal fatto che alla **PERTINENZA** va applicato il **MEDESIMO TRATTAMENTO** che si riserva al **FABBRICATO ABITATIVO** (principale), indipendentemente dalla classificazione catastale – C/2, C/6, C/7 – della pertinenza che potrebbe farla rientrare nell'ambito delle cessioni di fabbricati strumentali

Sotto il profilo civilistico (art. 817 c.c.), una **pertinenza** si considera tale se essa è **oggettivamente** legata al bene principale da un **vincolo di destinazione durevole e funzionale** a servizio od ornamento di questo e se, **soggettivamente**, il proprietario del bene principale intende porre la pertinenza in rapporto di funzionalità con detto bene (circolare n. 12/E del 2007, par. 2), rapporto che deve risultare **espressamente evidenziato nell'atto di acquisto**

**Circolare n. 12/E
del 1° marzo 2007 (par. 2)**

Aspetti di rilievo

Le pertinenze

**Risoluzione n. 139/E
del 20 giugno 2007**

Lo **stesso trattamento** riservato all'acquisto del **FABBRICATO**,
va riservato anche alla **PERTINENZA**
(compresi i benefici «prima casa», nei limiti di una pertinenza per categoria catastale),
a prescindere dal fatto che essa formi oggetto di un atto distinto e separato

**Risoluzione n. 94/E
del 5 ottobre 2010**

In ogni caso, vanno «**RIVERIFICATI**»
i **REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI** ai fini dell'applicabilità
del regime di **IMPONIBILITÀ/ESENZIONE**

Esempio

La vendita del fabbricato abitativo potrebbe scontare IVA obbligatoria,
perché intervenuta nel quinquennio dall'ultimazione, mentre la cessione
della pertinenza potrebbe essere esente, se intervenuta successivamente

Applicabilità della disciplina del
«prezzo-valore»

Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006
Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008

Aspetti di rilievo

Pro-rata

Le conseguenze di maggior rilievo conseguenti alla disciplina introdotta con il D.L. n. 223/2006, tuttavia, sono senz'altro quelle che concernono il **PRO-RATA** e la **RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA** per le **IMPRESE DI COSTRUZIONE**, in particolare con riferimento ai **FABBRICATI ABITATIVI**

Fabbricati abitativi

Per le cessioni di **FABBRICATI STRUMENTALI**, infatti, anche prima dell'intervento di cui al D.L. n. 83/2012, era possibile sottrarsi alle conseguenze di pro-rata e rettifica della detrazione o perché la cessione era obbligatoriamente imponibile, come nel caso delle vendite a privati o soggetti con pro-rata «basso», o perché era possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità

Fabbricati strumentali

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

SOGGETTI INTERESSATI

Imprese di costruzione/ristrutturazione e imprese di compravendita (salvo applicazione della cd. «clausola di salvaguardia» di cui all'art. 35, comma 9, del D.L. n. 223/2006)

Risoluzione n. 317/E del 7 novembre 2007

ASPETTO «DOCUMENTALE»

La rettifica deve risultare dalla dichiarazione IVA dell'anno in cui è effettuata l'operazione che determina il recupero dell'imposta

Rettifica della detrazione IVA

ASPETTO OGGETTIVO

La rettifica riguarda l'imposta sugli acquisti di beni e servizi impiegati per la costruzione/ristrutturazione

ASPETTO «TEMPORALE»

L'obbligo della rettifica non sorge allo scadere del quadriennio/quinquennio, ma solo nel momento in cui è effettuata l'operazione attiva rilevante

Risoluzione n. 10/E del 2 febbraio 1999

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

Le conseguenze derivanti dall'**APPLICAZIONE DEL REGIME D'ESENZIONE IVA** alle cessioni dei fabbricati abitativi, sono state messe in evidenza dalla **risoluzione n. 112/E del 28 marzo 2008**

Risoluzione n. 112/E del 28 marzo 2008

Gli effetti negativi conseguenti all'effettuazione della cessione esente sono così sintetizzabili:



la cessione in esenzione da IVA di un fabbricato abitativo (ma lo stesso dicasi per un fabbricato strumentale) da parte dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice, concorre alla determinazione del pro-rata di cui all'**art. 19, comma 5**, del D.P.R. n. 633/1972, influenzando la detrazione dell'imposta afferente gli acquisti operati nell'anno di cessione;



la cessione esente determina l'applicazione della rettifica secondo le regole dell'**art. 19bis2, comma 6**;



per effetto dell'applicazione delle regole del pro-rata, occorre anche procedere alla rettifica dell'imposta per tutti i beni ammortizzabili ancora presenti nell'anno della cessione, ai sensi dell'**art. 19bis2, comma 4**.

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

Per quanto concerne la problematica della rettifica della detrazione conseguente all'effettuazione di operazioni esenti, è da sottolineare che l'Amministrazione finanziaria, già nel 2007 (**circolare n. 12/E/2007**) ha **escluso** l'applicazione della cd. «**RETTIFICA DA CAMBIO DI REGIME**», prevista dall'art. 19bis2, comma 3.

Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007

Quanto alla «**RETTIFICA DA CAMBIO DI DESTINAZIONE**» (detta anche rettifica da correlazione «specifica»), disciplinata dall'art. 19bis2, commi 1 e 2, rispettivamente per i beni non ammortizzabili (e i servizi) e per i beni ammortizzabili, essa potrebbe risultare applicabile, ma **solo** in presenza di **OPERAZIONI ESENTI** che non concorrono alla formazione del pro-rata

Esempio

Potrebbe trattarsi, restando nel settore immobiliare, della cessione in esenzione IVA di un immobile utilizzato come cespite ammortizzabile; peraltro, in tale ipotesi, la cessione è esclusa dal volume d'affari, oltre che dal calcolo del pro-rata di cui all'art. 19-bis

Aspetti di rilievo

**Pro-rata e rettifica
della detrazione**

**Attenzione alle
generalizzazioni,
però!**

La **LOCAZIONE** di un fabbricato
da parte dell'**IMPRESA COSTRUTTRICE**
in attesa della vendita
rientra, invece, nel
PRO-RATA DI DETRAZIONE

Circolare n. 54/E del 19 giugno 2002
Cassazione, sentenza n. 11073 del 12
maggio 2006

Allo stesso modo,
la **CESSIONE** di un fabbricato
costruito da parte di un'**IMPRESA**
che effettua **LAVORI EDILI CONTO TERZI**
rientra nel
PRO-RATA DI DETRAZIONE

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

Per le imprese costruttrici/ristrutturatrici,
la **RETTIFICA DELLA DETRAZIONE** è ordinariamente
quella **DA «PRO-RATA»** di cui all'art. 19bis2, comma 4.

Sia le **CESSIONI** esenti che le **LOCAZIONI** esenti
di fabbricati abitativi (o anche strumentali) determinano,
infatti, l'**APPLICAZIONE DEL PRO-RATA**
ai sensi dell'art. 19, comma 5

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

Quando l'anno d'entrata in funzione del bene non coincide con quello/quelli d'acquisto o produzione, la prima rettifica si opera per tutta l'IVA, in base alla percentuale dell'anno d'entrata in funzione. Non conta che lo scostamento superi il 10%

Naturalmente, a differenza della «rettifica da cambio di destinazione» che, per i beni ammortizzabili, impone di recuperare l'IVA proporzionalmente al numero di anni mancanti al compimento del periodo di «monitoraggio fiscale» (cinque o dieci anni, a seconda che si tratti di beni mobili o immobili), la **RETTIFICA DA «PRO-RATA»** opera solo in presenza di uno **scostamento superiore al 10%**, rispetto al pro-rata dell'anno di riferimento (anno d'entrata in funzione), ed impone di **rettificare** (in più o in meno) **l'imposta annuale** di un quinto/decimo della differenza fra l'ammontare della detrazione operata e quello che corrisponde alla percentuale dell'anno di competenza

La rettifica può essere operata anche per scostamenti inferiori al 10%. Il criterio dev'essere applicato, però, per almeno 5/10 anni consecutivi

Per l'IVA afferente l'area edificabile, il monitoraggio opera in relazione all'anno d'ultimazione del fabbricato; art. 19bis2, comma 8

Aspetti di rilievo

Pro-rata e rettifica della detrazione

... e l'IVA su leasing?

L'**APPLICAZIONE DEL PRO-RATA** impone, come detto, l'obbligo di **RETTIFICA DA «PRO-RATA»** dell'imposta detratta al ricorrere di uno scostamento rilevante (> 10%).

Tale **rettifica**, con riguardo al **bene ceduto**, tuttavia, non va effettuata solo per un decimo, ma, in unica soluzione, **per tutti i decimi mancanti alla fine del periodo di monitoraggio** (art. 19bis2, comma 6)

Se la cessione del fabbricato avviene in **REGIME D'IMPONIBILITÀ**, si considera, ai fini della rettifica, un **PRO-RATA DEL 100%**, con la conseguenza che, se il pro-rata dell'anno di riferimento era inferiore al 100%, la rettifica è a favore del contribuente

Limitata all'ammontare dell'imposta applicata in relazione alla cessione

Rettifica della detrazione per un'impresa edile

Esempio

Un'impresa di costruzioni acquista, nell'anno 2011, un'area edificabile e provvede, nel corso degli anni 2012, 2013 e 2014, a costruire una palazzina composta da 4 appartamenti.

I lavori terminano a fine 2014. L'IVA complessivamente detratta è stata pari a € 100.000 (di cui € 40.000, relativi all'area acquistata nel 2011 e € 60.000 per i lavori eseguiti nel 2012, 2013 e 2014).

Nel 2014, a causa di altre operazioni imponibili ed esenti effettuate nell'anno, l'impresa che, fino al 2013, ha sempre potuto detrarre integralmente l'imposta (pro-rata 100%), presenta, per l'anno 2014, un pro-rata del 95%.

Nel 2015, l'impresa vende (con IVA) uno dei 4 appartamenti costruiti e ne affitta (esente) un altro. Il pro-rata dell'anno 2015 scende all'83%.

Nel 2016, per effetto della vendita con IVA di un ulteriore appartamento, il pro-rata risale all'87%.

La rettifica della detrazione, negli anni in esame, ha il seguente andamento.

Esempio

	Pro-rata	IVA detraibile	Rettifica
2014	95%	95.000	(5.000)
2015	83%	83.000	(1.200)
2016	87%	87.000	Ø

Nell'anno 2014, anno di ultimazione dei lavori, l'impresa procede alla prima rettifica della detrazione anche se, rispetto all'anno precedente, il pro-rata non supera di oltre dieci punti percentuali quello dell'anno precedente.

Nell'anno 2015, la differenza con il pro-rata dell'anno precedente supera il 10% (83% contro 95%).

L'impresa è tenuta ad effettuare una rettifica pari a un decimo fra l'imposta detratta e quella detraibile in base alla percentuale dell'anno di competenza e, quindi, di $(95.000 - 83.000)/10 = 1.200$.

Nell'anno 2016, la differenza fra il pro-rata dell'anno (87%) e quello dell'anno di riferimento (95%) non è superiore a dieci punti percentuali.

Non va eseguita alcuna rettifica, a meno che l'impresa non abbia optato per l'effettuazione delle rettifiche anche in presenza di scostamenti inferiori al 10%, nel qual caso tale criterio dev'essere seguito per dieci anni.

Aspetti di rilievo

**Indetraibilità
oggettiva**

**Indetraibilità
oggettiva: sì**

Per effetto del D.L. n. 223/2006,
è stata modificata anche la norma di cui all'art. 19bis1, lett. i), la quale prevede
l'INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA per l'**ACQUISTO** (e spese relative)
di **FABBRICATI ABITATIVI**,
ECCEZION FATTA per le **IMPRESE** che hanno
come **OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE** dell'attività
la **COSTRUZIONE DEI PREDETTI FABBRICATI**

**Indetraibilità
oggettiva: no**

E la
ristrutturazione?
Risoluzione
n. 58/E del
21 febbraio 2008
e
Risoluzione
n. 99/E del
8 aprile 2009

**Indetraibilità
oggettiva: no**

L'indetraibilità oggettiva non opera neppure nei confronti
delle **IMPRESE CHE EFFETTUANO OPERAZIONI ESENTI**
di cui al n. 8 dell'art. 10
che determinano l'**APPLICAZIONE DEL PRO-RATA**
(per evitare la doppia penalizzazione: indetraibilità oggettiva più pro-rata)

**Indetraibilità
oggettiva: sì**

La disposizione ritorna ad operare se il soggetto
– che effettua sia locazioni (o cessioni) esenti di fabbricati abitativi
sia locazioni (o cessioni) di altri fabbricati -
opta per la **SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ** (art. 36, comma 3)

Aspetti di rilievo

Le immobiliari di rivendita

L'IMMOBILIARE DI COMPRAVENDITA

che acquista un fabbricato abitativo da un costruttore che applica l'IVA,
NON può **DETRARRE L'IMPOSTA** a causa della norma d'indetraibilità oggettiva.

Se la **successiva cessione è esente**
ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis),
all'indetraibilità si aggiunge la rilevanza dell'operazione ai fini del **PRO-RATA**.

Se si ritiene applicabile la norma dell'art. 10, n. 27-quinquies), però,
l'operazione è irrilevante ai fini del pro-rata

Acquisto da un privato

La penalizzazione è certa se l'**ACQUISTO** del fabbricato
avviene **PRESSO UN PRIVATO**,
dato che la disposizione dell'art. 10, n. 27-quinquies) non trova applicazione
se l'IVA non è stata detratta in quanto non applicata dal cedente (privato)

Aspetti di rilievo

Le immobiliari di rivendita

Le complicazioni aumentano se il **FABBRICATO ABITATIVO ACQUISTATO**
è stato anche oggetto di **INTERVENTI (OCCASIONALI)**
di **RISTRUTTURAZIONE** da parte dell'immobiliare di compravendita

**Interventi di
ristrutturazione
dell'immobiliare**

INDETRAIBILITÀ dell'IVA
sull'acquisto

e

sulla ristrutturazione e vendita **CON IVA**,

a meno che non operi
l'art. 10, n. 27-quinquies)

INDETRAIBILITÀ dell'IVA
sulle spese di ristrutturazione,
in caso di acquisto da privato,
e

vendita **CON IVA**.

L'art. 10, n. 27-quinquies)
non può operare

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI - CESSIONI

NOVITA'!

Imponibilità IVA per opzione

La principale novità dell'intervento legislativo di cui al D.L. n. 83/2012 è rappresentata dal ripristino del regime d'**IMPONIBILITA' IVA**, dietro espressa manifestazione dell'**OPZIONE** per l'imposizione nell'atto (o nel preliminare), per le **CESSIONI** di unità immobiliari a destinazione **ABITATIVA**, effettuate **DALLE IMPRESE COSTRUTTRICI** **O CHE VI HANNO ESEGUITO INTERVENTI** di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. n. 380/2001, poste in essere **DOPO 5 ANNI** dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento

Art. 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. n. 633/1972

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI - CESSIONI

Oggetto	Cedente	Regime
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende nei 5 anni della fine lavori	Imponibile IVA
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende dopo 5 anni dalla fine lavori	Esente, se non opta
		Imponibile, se opta - in <i>reverse charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo; - IVA esposta in fattura, se il cessionario non è un soggetto passivo.
Fabbricati abitativi	Altri soggetti IVA	Esente

Per gli alloggi sociali – D.M. 22 aprile 2008 – è possibile optare per l'applicazione dell'IVA, a prescindere dalla qualifica del cedente

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI - CESSIONI

Per quanto riguarda le aliquote IVA applicabili, si rinvia alla tabella sottostante

Aliquota IVA 4%

- ✓ cessioni aventi per oggetto case di abitazione non di lusso e relative pertinenze, se l'acquirente ha diritto ai benefici «prima-casa», di cui alla nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986. Per i trasferimenti soggetti a IVA, le caratteristiche “di lusso” dei fabbricati sono riconducibili (ex art. 33, comma 1 del D.lgs. n. 175/2014) alla classificazione nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Aliquota IVA 10%

- ✓ cessioni aventi per oggetto edifici assimilati alle case di abitazione;
- ✓ cessioni aventi per oggetto case di abitazione non di lusso (ossia non A/1, A/8, A/9) e relative pertinenze, se l'acquirente non ha diritto ai benefici «prima-casa»;
- ✓ cessioni aventi per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato comprese nei cd. «fabbricati Tupini», se effettuate dall'impresa che li ha costruiti (anche mediante appalto a terzi);
- ✓ cessioni aventi per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero (art. 3, comma 1, lett. c, d ed f del D.P.R. n. 380/2001) da parte dell'impresa che ha provveduto (anche mediante appalto a terzi) all'esecuzione di tali interventi.

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI - CESSIONI

Per quanto riguarda le aliquote IVA applicabili, si rinvia alla tabella sottostante

Aliquota IVA 22%	<ul style="list-style-type: none"> ✓ tutti i casi diversi da quelli evidenziati ai punti precedenti in cui la cessione costituisce un'operazione imponibile ai fini IVA (case di abitazione «di lusso», ossia classificate A/1, A/8 o A/9)
«Fabbricati Tupini»	<p>I fabbricati «Tupini», di cui all'art. 13, della legge n. 408/1949, sono quelli che rispettano le seguenti proporzioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ più del 50% della superficie totale dei piani «fuori terra» è destinata ad abitazioni; ✓ non più del 25% della superficie totale dei piani «fuori terra» è destinato a negozi.

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

Dal 2014

FABBRICATI ABITATIVI - CESSIONI

Dal 1° gennaio 2014, il quadro di riferimento è il seguente:

Circolare n. 2/E del
21 febbraio 2014

CESSIONE IMPONIBILE IVA

(anche in caso di fabbricati
ex D.M. 22 aprile 2008)

- imposta di registro si applicano in
- imposta ipotecaria **MISURA**
- imposta catastale **FISSA**
(€ 200)

Imposte:
Registro
Ipotecaria
Catastale

CESSIONE ESENTE IVA

(per mancata opzione o per obbligo)

- imposta di registro: **9%** (minimo € 1.000)
- imposta ipotecaria: **€ 50**
- imposta catastale : **€ 50**

Se l'acquirente ha diritto ai
benefici «prima-casa»:

- imposta di registro: **2%** (minimo € 1.000)
- imposta ipotecaria: **€ 50**
- imposta catastale: **€ 50**

Anche vendite da privati

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI STRUMENTALI - CESSIONI

Novità!

Le modifiche apportate alla disciplina riguardano:

l'INNALZAMENTO A 5 ANNI
del termine dalla fine lavori
entro il quale la cessione
del fabbricato strumentale
dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice,
è **obbligatoriamente IMPONIBILE IVA**,
con l'ordinario meccanismo della rivalsa
(il *reverse charge* riguarda le ipotesi
d'imponibilità per opzione).

la **SOPPRESSIONE**
delle **DUE IPOTESI**
D'IMPONIBILITÀ OBBLIGATORIA
delle cessioni di immobili
strumentali da chiunque effettuate,
quando il **cessionario** è:

- ✓ un soggetto passivo con diritto di detrazione non superiore al 25% (lett. b del n. 8-ter);
- ✓ non è un soggetto passivo (lett. c del n. 8-ter).

Opportunità per
assegnazioni a soci
ed estromissione

Art. 10, comma 1, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI STRUMENTALI - CESSIONI

Oggetto	Cedente	Regime
Fabbricati strumentali (per natura)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende nei 5 anni dalla fine lavori	Imponibile IVA
Fabbricati strumentali (per natura)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che vende dopo 5 anni dalla fine lavori o altri soggetti	Esente, se non opta
		Imponibile, se opta <ul style="list-style-type: none"> - in <i>reverse charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo; - IVA esposta in fattura, se il cessionario non è un soggetto passivo.

La **CESSIONE DI UN FABBRICATO NON ULTIMATO** (abitativo o strumentale) non rientra nella previsione dei nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'art. 10.

Si tratta **SEMPRE** di una **CESSIONE IMPONIBILE** (circolare n. 12/E/2007).

Attenzione!!!

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI STRUMENTALI - CESSIONI

Aliquota ordinaria

Aliquota IVA

Aliquota ridotta

La cessione di un **FABBRICATO STRUMENTALE IMPONIBILE IVA** (per obbligo o per opzione) sconta l'**ALIQUOTA ORDINARIA**, a meno che non si tratti di un **FABBRICATO CEDUTO DALL'IMPRESA** che vi ha eseguito un **INTERVENTO DI RISTRUTTURAZIONE**, nel qual caso l'**ALIQUOTA È RIDOTTA** (10% - n. 127- quinquiesdecies, Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972).
Stesso discorso per i fabbricati o porzioni di fabbricato con le caratteristiche «Tupini»

Registro, ipotecaria e catastale

Sia in caso di cessione di un **FABBRICATO STRUMENTALE IMPONIBILE IVA** (per obbligo o per opzione), sia in caso di **CESSIONE ESENTE IVA**, l'**IMPOSTA DI REGISTRO** si applica in **MISURA FISSA** (€ 200, dal 2014) e le **IPOCATASTALI** in misura percentuale (**3%** e **1%**)

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI E STRUMENTALI – REVERSE CHARGE

Come desumibile dagli schemi precedenti,
in tutte le ipotesi di **CESSIONE DI FABBRICATI
IMPONIBILI PER OPZIONE** (abitativi e strumentali),
se il cessionario è un soggetto passivo,
l'imposta si applica con il meccanismo del **REVERSE CHARGE**.

A tal fine, è stato modificato
l'art. 17, comma 6, lett. *a-bis*), del D.P.R. n. 633/1972

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI E STRUMENTALI – REVERSE CHARGE

In base alla normativa attualmente in vigore, in tutte le ipotesi di

CESSIONE DI FABBRICATI (abitativi o strumentali)

IMPONIBILI IVA PER OPZIONE

(non rilevano, pertanto, le cessioni con IVA obbligatoria, ovvero quelle poste in essere dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici nel quinquennio dall'ultimazione),

SI RENDE APPLICABILE il meccanismo del **REVERSE CHARGE**

(anche in sede di riscatto del leasing).

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI E STRUMENTALI – REVERSE CHARGE

Reverse charge ed esclusioni

L'operatività del **REVERSE CHARGE**, naturalmente, è **ESCLUSA** in presenza di un **CESSIONARIO «PRIVATO»**

Attenzione!!!

Restano altresì **ESCLUSE DAL REVERSE CHARGE** le **CESSIONI** relative a **FABBRICATI IN CORSO DI COSTRUZIONE**, trattandosi di operazioni non riconducibili alle fattispecie previste dai nn. 8-bis e 8-ter, dell'art. 10.

Dal 2013, il cedente deve apporre, nella fattura emessa per tali cessioni, la dicitura «inversione contabile»; art. 17, comma 5 e 6, lett. a-bis)

Reverse charge e credito IVA

L'applicazione del *reverse charge* determina facilmente una posizione di credito IVA in capo al cedente.

L'art. 30, comma 3, lett. a), include tali operazioni – come ad aliquota «zero» - fra quelle che concorrono al calcolo dell'aliquota media per il rimborso

Fabbricati abitativi - locazioni

**Locazioni:
IVA e registro**

Come per le cessioni, anche per le **LOCAZIONI**,
il D.L. n. 223/2006 stabilisce, quale regola generale,
l'applicazione del regime di **ESENZIONE IVA**
con applicazione dell'**IMPOSTA DI REGISTRO** in misura **PROPORZIONALE**

**Locazioni esenti
e fattura**

Si ricorda che l'art. 22, comma 1, n. 6, del D.P.R. n. 633/1972
prevede la non obbligatorietà dell'emissione della fattura
per le locazioni esenti, salvo richiesta del cliente non oltre
il momento d'effettuazione dell'operazione.
Sulla ricevuta rilasciata, così come sulle fatture in esenzione,
è comunque dovuta l'imposta di bollo, se l'importo supera i 77,47 euro

Fabbricati abitativi - locazioni

A decorrere dal 4 luglio 2006,
le **LOCAZIONI DI IMMOBILI ABITATIVI** sono **ESENTI DA IVA**
a norma dell'art. 10, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972,
anche se aventi ad oggetto immobili locati
DA IMPRESE CHE LI HANNO COSTRUITI PER LA VENDITA
(il regime di esenzione era invece già in vigore per la locazione
di fabbricati abitativi da parte delle imprese di ristrutturazione,
come espressamente indicato dalla
circolare n. 54/E del 19 giugno 2002, al punto 16.4,
oltre che da parte delle imprese di compravendita e gestione).

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI ABITATIVI – LOCAZIONI

Novità!

L'**aliquota IVA** è del **10%**
(nuovo n. 127-duodevicies,
Tabella A, parte III)

Viene reintrodotta l'**IMPONIBILITA' IVA PER OPZIONE**

delle **LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI**

da parte delle imprese costruttrici/ristrutturatrici

(**analogo regime** è azionabile per i fabbricati destinati ad «**alloggi sociali**»,
a prescindere dalla qualifica del locatore).

Art. 10, comma 1, n. 8, del D.P.R. n. 633/1972

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

Imposta di registro

FABBRICATI ABITATIVI – LOCAZIONI

Oggetto	Locatore	Regime
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che opta	Imponibile IVA (10%) *
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che non opta o altri soggetti	Esente **
Alloggi sociali	Tutti i soggetti che optano	Imponibile IVA (10%) *

* Se il contratto è imponibile IVA, l'**imposta di registro** è dovuta in misura **fissa (67 euro)**
** Se il contratto è esente, l'**imposta di registro** si applica nella misura **proporzionale del 2%**

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI STRUMENTALI – LOCAZIONI

Novità!

Come le cessioni,
anche le **LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI**
«perdono» le due ipotesi di imponibilità IVA obbligatoria:

- locazione a soggetti passivi con limitato diritto di detrazione (non superiore al 25%)
- locazione a soggetti che non sono soggetti passivi (privati)

TUTTE LE LOCAZIONI della specie, pertanto,
rientrano nel **REGIME NATURALE D'ESENZIONE**,
SALVO CHE IL LOCATORE OPTI, NEL CONTRATTO,
PER L'IMPONIBILITÀ.

Art. 10, comma 1, n. 8, del D.P.R. n. 633/1972

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

FABBRICATI STRUMENTALI – LOCAZIONI

Oggetto	Locatore	Regime
Fabbricati strumentali	Tutti i soggetti che optano	Imponibile IVA (22%) *
Fabbricati strumentali	Tutti i soggetti che non optano	Esente *

* I contratti di locazione di fabbricati strumentali per natura, a prescindere dal regime d'imponibilità o d'esenzione, sono **soggetti all'imposta proporzionale di registro dell'1% (2%, se locatore privato)**

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ'

Prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 83/2012, un tentativo di ridurre gli effetti negativi del regime di esenzione IVA per le operazioni immobiliari è stato attuato con l'art. 57 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (cosiddetto «decreto liberalizzazioni»).

Con un'integrazione dell'art. 36, comma 3, del decreto IVA, è stata offerta la possibilità di operare la **SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ** «anche ai soggetti che effettuano

*sia locazioni o **cessioni**, esenti da imposta», di fabbricati abitativi, che determinano l'applicazione delle regole del pro-rata, «sia locazioni o **cessioni** di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività»*

Vincolante per 3 anni e, poi, rinnovata per ogni anno in cui permane l'applicazione della scelta

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

I benefici

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITA'

La **SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ** consente agli operatori che effettuano locazioni esenti di fabbricati abitativi e locazioni imponibili, di **NON SOMMARE** al «maleficio» del **PRO-RATA** anche quello dell'**INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA** di cui all'art. 19-*bis* 1, lett. i).

Immobiliari di compravendita

Immobiliari di gestione

Con l'estensione operata dal **D.L. n. 1/2012**, tale effetto, già possibile per le **IMMOBILIARI DI GESTIONE**, dovrebbe estendersi a quelle di **COMPRAVENDITA**, anche se occorre segnalare la mancata (contestuale) modifica del citato art. 19*bis* 1, lett. i), che continua a riferirsi alle sole operazioni di cui al n. 8 dell'art. 10 (locazioni) e non anche alle operazioni dei successivi nn. 8 *bis*) e 8 *ter*) del medesimo articolo.

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITA'

Immobiliari di costruzione

La norma agevolativa,
nonostante qualche perplessità sollevata in dottrina,
dovrebbe essere applicabile anche alle **IMPRESE DI COSTRUZIONE**,
anche se è da ritenere che,
per effetto delle ulteriori modifiche recate dal D.L. n. 83/2012,
tali soggetti difficilmente opereranno per la separazione delle attività,
potendo raggiungere l'obiettivo di evitare penalizzazioni
del diritto di detrazione ricorrendo semplicemente
al meccanismo dell'opzione per l'applicazione del regime d'imponibilità IVA

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITA'

Circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, par. 9

Come precisato dalla circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, par. 9, per i soggetti che esercitano **ATTIVITÀ SIA DI LOCAZIONE SIA DI CESSIONE**, è possibile **SEPARARE TALI ATTIVITÀ** in base alla regola di carattere generale di cui all'art. 36, comma 3 (trattandosi di attività con diversi codici ATECO)

All'interno di ogni settore così separato (locazioni e cessioni), è poi possibile ulteriormente separare
le **LOCAZIONI DI FABBRICATI ABITATIVI ESENTI**
e le **LOCAZIONI DI ALTRI FABBRICATI O IMMOBILI**,
oltre che
le **CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI ESENTI**
e le **CESSIONI DI ALTRI FABBRICATI O IMMOBILI**

All'interno dei sub-settori «locazione di altri fabbricati» o «cessione di altri fabbricati», potranno **COESISTERE OPERAZIONI IMPONIBILI O ESENTI**

Il quadro normativo dopo il D.L. n. 83/2012

I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE N. 22/E DEL 2013

**Circolare n. 22/E
del 28 giugno 2013,
par. 6**

Cessioni: opzione

**Compravendita
con preliminare**

Nel caso in cui l'atto di compravendita è preceduto da un **CONTRATTO PRELIMINARE**, l'**OPZIONE PUÒ ESSERE ESERCITATA** in tale atto (preliminare).
L'opzione per l'imponibilità IVA esercitata nel preliminare è valida e vincolante anche in relazione al regime applicabile al saldo dovuto alla stipula del definitivo.

**Compravendita
senza
preliminare:
acconti esenti**

Se il **PRELIMINARE NON C'È** e sono percepiti **ACCONTI IN ESENZIONE**, al saldo, se viene esercitata l'opzione, si applica l'IVA.

Resta però soggetto a registro (9% dal 1° gennaio 2014) il valore dell'immobile al momento del saldo,

«al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad imposta sul valore aggiunto».

Stessa regola se, **IN PRESENZA** di **PRELIMINARE** con **ACCONTI ESENTI E ASSOGGETTATI A REGISTRO** (3%),

al **SALDO** (atto notarile) viene esercitata l'**OPZIONE PER L'IVA**.
L'imposta di registro dovrà essere corrisposta nella misura del 9%, calcolata sul valore dell'immobile al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad IVA.

Dall'imposta di registro così determinata, va scomputata l'imposta corrisposta in relazione agli acconti

**Compravendita
con preliminare:
acconti esenti,
con registro**

Cessioni e assegnazioni di immobili

Cessioni e assegnazioni di immobili

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	2% (C.M. 2/E/2014)	200 euro	200 euro

- (1) Trattandosi di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.
- (2) In caso d'esercizio dell'opzione, l'Iva è in reverse charge ove applicabile.
- (3) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).

Cessioni e assegnazioni di immobili

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente (4) art. 10, n. 27-quinquies	2%	200 euro	200 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	2% (C.M. 2/E/2014)	200 euro	200 euro

- (4) Se si ritiene che operi l'esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, del decreto Iva (anziché quella del n. 8-ter della medesima norma), scatta l'imposta di registro proporzionale in luogo di quella fissa di 200 euro. Si ricorda che, secondo le Entrate (circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, par. 1.1.2), l'esenzione dell'art. 10, n. 27 quinquies non opera se l'indetraibilità deriva dall'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36 bis del decreto Iva.

Cessioni e assegnazioni di immobili

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (5)	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
	Assegnazione	Come sopra				

(5) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, fermo restando l'inquadramento in caso di cessione a titolo oneroso, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe fuori campo Iva con applicazione del registro proporzionale (2%) anziché in misura fissa.

Cessioni e assegnazioni di immobili

IMMOBILI ABITATIVI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro

(6) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).
 (7) 1% per prima casa.

Cessioni e assegnazioni di immobili

IMMOBILI ABITATIVI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente (8) art. 10, n. 27 quinquies	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro

(8) Sia che operi l'esenzione ex art. 10, n. 27 quinquies, sia che si ritenga applicabile l'art. 10, n. 8-bis, non sono rilevabili differenze nell'applicazione dell'imposta di registro (diversamente da quanto accade per gli immobili strumentali; vedi nota 4).

Cessioni e assegnazioni di immobili

IMMOBILI ABITATIVI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9)	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
	Assegnazione	Altri soggetti (10)	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
		Come sopra				

(9) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. A differenza degli immobili strumentali, l'assegnazione in esenzione o fuori campo Iva di un abitativo non implica una diversa tassazione ai fini dell'imposta di registro che risulta sempre applicabile in misura proporzionale.

(10) In relazione alla vendita di immobili abitativi, l'opzione per l'Iva è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.

Cessioni e assegnazioni di immobili

AREE EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente art. 10, n. 27 quinquies	4,5%	50 euro	50 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (12) (13)	Cessione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro

(11) Aliquota 22%.

(12) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(13) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, fermo restando l'inquadramento in caso di cessione a titolo oneroso, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe fuori campo Iva con applicazione del registro al 4,5% e delle ipocatastali fisse.

Cessioni e assegnazioni di immobili

TERRENI AGRICOLI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (14)	Cessione	Tutti i soggetti	FC Iva	7,5% (15)	50 euro	50 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	7,5% (15)	50 euro	50 euro

(14) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.

(15) L'imposta di registro è fissa nella misura di 200 euro, così come per le ipocatastali (200 euro), in caso di cessionario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP).

TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede/assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (16)	Cessione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro

(16) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.

Reverse charge

Reverse charge

La legge di stabilità 2015 ha modificato l'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, estendendo il meccanismo del *reverse charge* a nuove fattispecie.

Si tratta di **nuove ipotesi** di **reverse charge** per i settori:

edile

grande distribuzione organizzata / GDO

energetico

Per quanto concerne le modifiche per il settore «edile», si osserva subito che le nuove disposizioni, contenute nella **lett. a-ter) del sesto comma dell'art. 17**, rappresentano **norme «speciali»** da tenere **distinte** dalle previsioni riguardanti il medesimo settore e collocate nella precedente **lett. a)** dello stesso comma, relative al cosiddetto **«reverse charge» per i subappaltatori in edilizia.**

Ne è chiara prova il fatto che proprio la lettera a) è stata modificata al fine di precisare che la stessa si applica **«alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter)»**

N.B.

Il *reverse charge* è stato esteso anche alle **cessioni di bancali di legno (pallet)** recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (art. 74, comma 7, D.P.R. n. 633/1972)

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Oltre alle fattispecie già contemplate dalla lett. a),
entrano ora in *reverse charge*
le «**prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione,
di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**»

Settore
energetico

lett. d-bis)

i «**trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra** definite nell'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni»;

lett. d-ter)

i «**trasferimenti di altre unità** che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di **certificati relativi al gas e all'energia elettrica**»;

lett. d-quater)

le «**cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)**»

Reverse charge

ATTENZIONE !!!

Clausola di salvaguardia

Considerato che le disposizioni di cui agli articoli 17, comma 6, lettera a-ter (settore edile), d-bis, d-ter e d-quater (settore energetico) e 74, comma 7 (pallet usati) del decreto Iva, sono applicabili alle fatture emesse dal 1° gennaio 2015, la circolare n. 14/E ha previsto che, in considerazione dei numerosi profili di incertezza e dei principi dello Statuto del contribuente,

«sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi»

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Analoga clausola è contenuta nella **circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015** con riferimento ad eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti **«anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi»** in relazione alle prestazioni del settore edile (art. 17, comma 6, lett. a-ter)

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

In ulteriore recepimento della disciplina di cui all'art. 199, direttiva n. 2006/112, il legislatore nazionale ha affiancato alle prestazioni della lett. a), dell'art. 17, comma 6 del decreto Iva, ulteriori **tipologie di servizi**, previste dalla successiva **lett. a-ter)**:

- servizi di pulizia,
- demolizione,
- installazione di impianti,
- completamento,

collegate al comparto edile
e a nuovi settori non rientranti nel comparto edile propriamente inteso
(servizi di pulizia)

Pur trattandosi di fattispecie contigue e complementari rispetto a quelle previste dalla lett. a), esse **hanno** tuttavia «**presupposti**» e «**ambito applicativo**» **differenti**

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Secondo la circolare n. 14/E del 2015,
per individuare le prestazioni della lett. a-ter),
deve farsi riferimento
«**unicamente**» ai **codici** della **Tabella ATECO 2007**

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Una volta individuata la **prestazione**
come rientrante nel novero di quelle **previste dalla norma**,
gli operatori «**devono applicare il reverse charge**
indipendentemente dalla circostanza che
si tratti di **prestatori che operano nel settore edile**,
ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F
della classificazione delle attività economiche ATECO »

L'eventuale svolgimento di tali attività **in assenza**
della relativa **comunicazione ex art. 35, comma 3, D.P.R. n. 633/1972**,
comporterà tuttavia l'**obbligo di adeguare il codice ATECO**

N.B.

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Settore
edile

lett. a-ter)

- Sempre secondo la circolare n. 14/E del 2015, inoltre,
il reverse charge **si applica**
- «**a prescindere** dalla circostanza che le **prestazioni** siano **rese: dal subappaltatore** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
 - **nei confronti di un contraente generale** a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori»,
e a prescindere anche
 - «dal **rapporto contrattuale** stipulato tra le parti;
 - dalla **tipologia di attività** esercitata»

Il reverse charge si applica anche nel rapporto **consorzio/consorzianti** se il consorzio applica l'inversione contabile nel rapporto con i terzi

Vale per tutte
le ipotesi di mandato
senza rappresentanza?

Diversamente, il reverse charge previsto dalla lett. a) dell'art. 17, comma 6, si applica in caso di **subappalto**
«relativamente alle **attività identificate dalla sezione F**»
della Tabella ATECO,
«**diverse** da quelle di **installazione di impianti, demolizione e completamento**»

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Settore
edile

lett. a-ter)

Come già chiarito dalla circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, inoltre, «devono ritenersi **escluse** dal reverse charge le **forniture di beni con posa in opera** in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono **cessioni di beni** e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (cfr. anche risoluzioni n. 148/E del 28 giugno 2007, n. 164/E del 11 luglio 2007 e n. 172/E del 13 luglio 2007)».

A tali pronunce, la circolare n. 37/E del 2015 aggiunge la risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007 e richiama espressamente la sentenza della Corte di giustizia UE del 29 marzo 2007 nella causa C-111/05, oltre che la pronuncia della Cassazione n. 6925 del 21 aprile 2001

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Nozione di
edificio

Con il termine «**edificio**» occorre fare riferimento ai **fabbricati**, così come definiti dall'**art. 2 del D.Lgs. n. 192/2005** e dalla **R.M. n. 46/E/1998**

(anche se in corso di costruzione o se si tratta di unità in corso di definizione)

L'Agenzia delle entrate conferma una lettura restrittiva, non considerando i beni rientranti nella (più ampia) categoria dei beni immobili.

Restano pertanto **escluse** dal *reverse charge*

le **prestazioni** relative al **suolo, parcheggi, piscine, giardini**, ecc.

(salvo che non costituiscano un elemento integrante dell'edificio, come nel caso dei parcheggi interrati o collocati sul lastrico solare;

utili riferimenti per la nozione sono rinvenibili nell'art. 13-ter del Regolamento Ue n. 1042/2013)

Altresì **escluse** dal *reverse charge* sono le **prestazioni** in esame **relative a beni mobili di ogni tipo**

(è da ritenere che l'esclusione riguardi anche i beni mobili che sono stabilmente infissi all'edificio, ancorchè essi siano accatastati, come nel caso dei c.d. «imbullonati»)

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Stando alla restrittiva impostazione seguita dall'Agenzia delle entrate, dovrebbero essere **escluse** dal *reverse charge* le **prestazioni** relative a quegli elementi che hanno un **rapporto pertinenziale con il fabbricato**, ma **non ne costituiscono parte integrante** in senso materiale.

Al contrario, saranno **soggette** allo specifico regime le **prestazioni su pertinenze** che **integrino** esse stesse la nozione di **fabbricato** (per esempio: il garage)

Impianti fotovoltaici

Quanto agli impianti fotovoltaici, la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015 precisa che **l'installazione e la manutenzione ordinaria e straordinaria di impianti fotovoltaici «integrati» o «semi-integrati»** agli edifici (per esempio, sul tetto) rientrano nel **reverse charge**.

Analogo inquadramento per **gli impianti fotovoltaici «a terra»**, ancorchè esterni all'edificio, purchè *«funzionali o serventi allo stesso»*.

In ogni caso, si deve trattare di impianti che **«non siano accatastati come unità immobiliari autonome»**; in caso contrario (accatastamento come D/1 o D/10), non si applica il *reverse charge*

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Il riferimento alle «parti integranti» dell'edificio viene in rilievo anche con riguardo all'attività di **installazione d'impianti**.

In particolare, potrebbero ritenersi **soggette** a *reverse charge* le attività che riguardano **impianti** che sono **parte integrante dell'edificio** e che sono **al suo servizio**.

La circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, correttamente, considera che le prestazioni relative ad **impianti posizionati**, per necessità funzionali o logistiche, **in parte all'interno e in parte all'esterno** dell'edificio, rientrino nel *reverse charge*, nella considerazione che «*occorra valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente **serve** l'edificio*»

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Risposta
a interpello
n. 954-784/2015
del 21 ottobre 2015
DRE Emilia Romagna

Resterebbero invece **escluse** le attività che, ancorchè relative a **impianti** che sono integrati in un edificio, **sono funzionali all'attività** che è svolta nello stesso.

Con riferimento all'attività d'**installazione d'impianti funzionali allo svolgimento** di un'**attività industriale** e non al funzionamento dell'edificio, la circolare n. 37/E del 2015 precisa che il *reverse charge* non si applica se l'attività non è ricompresa nei **codici ATECO** richiamati dalla circolare n. 14/E (**43.21, 43.22 e 43.29**).

In pratica, per rientrare nell'inversione contabile, si deve trattare di **impianti** che **«formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi»**

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Agganciandosi alla soluzione fornita con decreto del Ministro per lo Sviluppo Economico n. 37 del 22 gennaio 2008, l'Agenzia sottolinea inoltre che

«ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio,

*anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del **reverse charge**»,*

fornendo alcuni esempi:

- ✓ impianto di videosorveglianza perimetrale,
- ✓ impianto citofonico,
- ✓ impianto di climatizzazione con motore esterno,
- ✓ impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne

Reverse charge

Settore
edile

lett. a-ter)

Per quanto concerne i contributi per l'attività di allacciamento e i servizi di attivazione delle forniture di gas, energia elettrica e acqua, in linea con l'orientamento della Corte di giustizia (sentenza 3 aprile 2008, nella causa C-442/05), la circolare n. 37/E del 2015 considera tali prestazioni ricomprese nel servizio di erogazione e **non riconducibili** all'attività d'**installazione impianti**; ad esse, pertanto, **non** si applica il **reverse charge**

Reverse charge

Nozione di edificio

Settore edile

lett. a-ter)

Vedi Nota di Aggiornamento di Confindustria del 22 giugno 2015

Sempre con riguardo agli impianti che sono integrati negli edifici, potrebbero essere considerate **escluse** dal *reverse charge* le **prestazioni** d'installazione relative a **impianti completamente rimovibili**;

per esempio, quelle relative al cablaggio e agli impianti di telecomunicazione, normalmente rimovibili senza alterare/distuggere l'edificio (si veda l'art. 13-ter del Regolamento Ue n. 1042/2013)

Su tale aspetto, tuttavia, né la circolare n. 14/E, né la successiva n. 37/E forniscono chiarimenti specifici

imposte indirette nel settore immobiliare

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Servizi
di pulizia

L'unica condizione affinché le prestazioni di **pulizia** rientrino nell'ambito applicativo del *reverse charge* è che siano **relative ad edifici**.

Per la loro individuazione può farsi riferimento ai codici ATECO:

81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;

81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali. Devono intendersi escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici

(la circolare n. 37/E del 2015 esclude anche le attività di derattizzazione, spurgo fosse biologiche e tombini e rimozione neve, i cui codici attività non sono richiamati dalla circolare n. 14/E/2015)

Iva e imposte indirette nel settore immobiliare

Reverse charge

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

Per individuare tali prestazioni è utilizzabile, ancora una volta, la classificazione ATECO

Demolizione

43.11.00 Demolizione

Per l'attività di **demolizione** ricompresa in un **contratto unico d'appalto** avente per oggetto **la demolizione e successiva costruzione** di un edificio nuovo, la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015 ha precisato che trovano applicazione le regole ordinarie all'intera fattispecie contrattuale

Reverse charge

Installazione impianti

43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (**inclusa manutenzione e riparazione**);

43.21.02 Installazione di impianti elettronici (**inclusa manutenzione e riparazione**);

43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (**inclusa manutenzione e riparazione**) in edifici o in altre opere di costruzione;

43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas (**inclusa manutenzione e riparazione**);

43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio (**inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione**)

43.29.01 Installazione, **riparazione e manutenzione** di ascensori e scale mobili;

43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;

43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

La circolare n. 37/E del 2015 ha precisato che le prestazioni di **manutenzione e riparazione**, anche se non indicate dai codici ATECO della divisione 43, sono soggette all'**inversione contabile**. Nel concetto di manutenzione possono rientrare in base alla volontà delle parti, la riparazione e sostituzione di parti danneggiate/obsolete (anche i diritti chiamati previsti in alcuni contratti e così pure i contratti di manutenzione in abbonamento)

Reverse charge

Installazione
impianti

Codice ATECO
43.22.03

In base alla circolare n. 37/E del 2015,
«le **attività di installazione** e di **manutenzione di estintori**
rientrano nel campo di applicazione del **reverse charge**,
a condizione che gli stessi **facciano parte di un impianto**,
avente le caratteristiche di cui al sopra citato DM
(D.M. 20 dicembre 2012
contenente le regole tecniche di prevenzione incendi),
installato in un edificio e
che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto»

Non si applica il **reverse charge** agli **estintori**
che non fanno parte di un impianto complesso

Quanto alle **porte tagliafuoco** e alle **uscite di sicurezza**,
queste «devono considerarsi, ai sensi del DM 21 giugno 2004,
impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi.
L'attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta
nel codice ATECO 43.29.09
("altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.")
ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell'inversione contabile»

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Completamento di edifici

Termine utilizzato
in modo «atecnico»
Riferimento
a codici ATECO

- 43.31.00** Intonacatura e stuccatura;
- 43.32.01** Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate;
- 43.32.02** Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. La posa in opera di “arredi” deve intendersi esclusa dall’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici;
- 43.33.00** Rivestimento di pavimenti e di muri;
- 43.34.00** Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- 43.39.01** Attività non specializzate di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
- 43.39.09** Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. “completamento di edifici”.

Sono **comprese**
le prestazioni di **rifacimento della facciata** di un edificio,
ma **non**
quelle relative alla **preparazione del cantiere**
(propedeutica alla costruzione)

Reverse charge

Pluralità di operazioni

Secondo l'Agenzia delle entrate, in presenza di un **unico contratto**, comprendente prestazioni soggette a *reverse charge* e prestazioni soggette a Iva con regole ordinarie, occorre procedere alla «**scomposizione delle operazioni**», costituendo l'inversione contabile la «regola prioritaria» in funzione antifrode

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

«Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, le indicazioni sopra fornite **potrebbero risultare di difficile applicazione** con riferimento all'ipotesi di un **contratto unico di appalto** – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la **costruzione** di un edificio ovvero **interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia** di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380».

Per tale motivo, «**in una logica di semplificazione**», in simili situazioni, anche per le prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovano **applicazione le regole ordinarie** e non il *reverse charge*.

Esempio

È il caso, ad esempio, di un contratto avente per oggetto la **ristrutturazione di un edificio** in cui è prevista anche l'**installazione di uno o più impianti**; in quest'ipotesi, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione degli impianti dagli altri interventi, ma **si applicherà l'Iva con le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.**

Iva e imposte i
tte nel settore in

Reverse charge

Pluralità di operazioni

La «*semplificazione*» secondo cui, in un **contratto unico di appalto**, si applicano le regole ordinarie e non il *reverse charge*, potrebbe non essere del tutto corretta se, all'interno del contratto unico, in realtà, le prestazioni assoggettabili a *reverse charge* sono quelle più rilevanti

Inoltre, nel caso della «*ristrutturazione edilizia*», la problematica potrebbe non porsi nemmeno, dato che un contratto avente per oggetto un simile intervento potrebbe essere ricondotto alla divisione 41 della Tabella ATECO e non ai codici della divisione 43

Vedi Nota
di Aggiornamento
di Confindustria
del 22 giugno 2015

Letteralmente, sulla base delle indicazioni della circolare n. 14/E del 2015, la «regola» del contratto unico non sarebbe applicabile ai **contratti d'appalto** aventi per oggetto una **manutenzione ordinaria o straordinaria**; si tratta di un'impostazione criticabile, però, soprattutto ove si consideri che, per effetto delle modifiche di cui al D.L. n. 133/2014 («sblocca Italia»), rientrano ora nelle manutenzioni straordinarie anche gli interventi di frazionamento e accorpamento di unità immobiliari che, precedentemente, erano considerati di ristrutturazione edilizia

Reverse charge

Pluralità di operazioni

Al riguardo, la circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, risposta 1, ha integrato le indicazioni fornite con la circolare n. 14/E del 2015, precisando che «*nell'ipotesi di un **contratto unico di appalto** – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari di cui alla lett. b) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001, **trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge**», sottolineando, tuttavia, che **l'attrazione delle manutenzioni straordinarie al regime ordinario opera «limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento e accorpamento»** prima rientranti nella ristrutturazione edilizia*

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Split payment e reverse charge

In base alla norma di cui all'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972,
«le disposizioni relative allo **split payment**
non si applicano qualora l'ente pubblico sia debitore di imposta»

«E' il caso, ad esempio, di un **ente pubblico** cessionario o committente
che, in qualità di soggetto passivo d'imposta,
deve applicare il meccanismo del reverse charge.

E' evidente che **i servizi** in commento, resi alla Pubblica Amministrazione,
soggetti al meccanismo dell'inversione contabile, **sono unicamente**
quelli che vengono acquistati da quest'ultima nell'esercizio della propria attività economica»

Se si tratta di servizi destinati
in parte all'attività commerciale e in parte a quella istituzionale,
è la Pubblica amministrazione che deve comunicare
la quota parte della prestazione riferibile all'una (**reverse charge**)
e all'altra attività (**split payment**)

Reverse charge

Consorzio e consorziati

Come già anticipato, le **prestazioni** rese **dai consorziati al consorzio** hanno la **medesima valenza** di quelle **rese dal consorzio ai terzi**, in analogia al meccanismo del mandato senza rappresentanza (circolare n. 19/E del 4 aprile 2007).

Se il consorzio agisce in base a un contratto che prevede l'applicazione del *reverse charge*, l'inversione si applica anche alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio.

Il chiarimento vale anche per le nuove ipotesi di *reverse charge*.

In base all'art. 1, comma 128, della legge n. 208/2015 (legge di stabilità per il 2016), è aggiunta nel sesto comma dell'art. 17 del decreto Iva la nuova lett. a-quater) che estende (subordinatamente alla concessione da parte dell'Ue di una misura di deroga) il *reverse charge* alle prestazioni rese dai consorziati ai consorzi di appartenenza, aggiudicatari di commesse nei confronti di enti pubblici tenuti al versamento dell'Iva per effetto dello split payment

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Reverse charge e Iva per cassa

Già con la circolare n. 44/E del 26 novembre 2012, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che il regime dell'**Iva per cassa non è applicabile** alle operazioni per le quali l'**Iva è applicata secondo regole peculiari**.

In particolare, per le operazioni soggette al *reverse charge*, il cedente o prestatore non può oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

Il **reverse charge**, pertanto, **esclude** l'applicazione del regime dell'**Iva per cassa** di cui all'art. 32-bis), D.L. n. 83/2012.

N.B.

Considerato che le nuove regole in materia di *reverse charge* trovano applicazione per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015, le operazioni che si considerano effettuate fino al 31 dicembre 2014 restano soggette all'Iva per cassa

Reverse charge

Reverse charge e operazioni non imponibili

Con una precisazione accolta favorevolmente dagli operatori del settore, ma che contribuisce a togliere ulteriormente «sistematicità» alla disciplina, la circolare n. 37/E del 2015 ha precisato che *«il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione»*.

Tale sistema non si applica quindi nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA»

(per esempio, servizi di pulizia in edifici siti in porti o aeroporti, installazione di impianti in tali edifici che rientrano in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 9, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972).

I prestatori di tali servizi, pertanto, procederanno all'emissione di fattura richiamando la dicitura *«operazione non imponibile»* anziché *«inversione contabile»*

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Reverse charge e nuovo regime forfetario

I contribuenti che applicano il nuovo regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della legge di stabilità 2015, sono **esonerati dal versamento dell'Iva** e da tutti gli altri obblighi di cui al D.P.R. n. 633/1972, eccezion fatta per gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti

Per tali soggetti è dunque obbligatoria l'**emissione della fattura** (senza addebito dell'IVA a titolo di rivalsa), riportante l'annotazione "**operazione in franchigia da IVA**" con l'indicazione del riferimento normativo, mentre **non è possibile** esercitare il diritto alla **detrazione dell'imposta** sulle fatture di acquisto.

In analogia al «vecchio» regime dei soggetti minimi, i contribuenti in regime forfetario **non** applicano il **reverse charge sulle cessioni/prestazioni effettuate**, mentre, in relazione agli **acquisti** cui si applica l'**inversione contabile**, assolvono l'imposta utilizzando tale meccanismo e sono tenuti a **versare il relativo importo**, non potendo esercitare la detrazione

Reverse charge

Enti non commerciali

anche con attività commerciale

unica prestazione e uso «promiscuo»

In base alle indicazioni contenute nel par. 8 della circolare n. 14/E/2015, dedicato alle prestazioni in *reverse charge* nei confronti di **enti non commerciali** che **svolgono anche attività commerciale**, se l'**utilizzo della prestazione** è «**promiscuo**», la **quota da fatturare** senza applicazione dell'imposta per effetto del **reverse charge**, va **determinata** tenendo conto del **contratto** o di **altri parametri «oggettivi»**.

In caso di servizi di pulizia, per esempio, si può suddividere il corrispettivo distinguendo la superficie destinata all'attività commerciale da quella per l'attività istituzionale.

Secondo l'Agenzia delle entrate, inoltre, **analoghi criteri** andrebbero seguiti quando vi è un corrispettivo unico a fronte di una **pluralità di servizi**, **solo alcuni** dei quali sono in regime d'**inversione contabile**

pluralità di servizi e corrispettivo unico

In simili ipotesi, pertanto, «*si dovrà procedere ad individuare, sempre sulla base di criteri oggettivi, la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo del reverse charge e quella relativa ai servizi soggetti all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie*».

Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015

Reverse charge

**Enti non
commerciali**

**anche con
attività commerciale**

La suddivisione dell'importo in funzione dell'utilizzo promiscuo della prestazione, tuttavia, potrebbe, in molti casi, risultare complicato

Si pensi al rifacimento della facciata dell'edificio in cui si trova la sede dell'ente che, oltre all'attività istituzionale, svolge anche un'attività commerciale

In questi casi, avrebbe forse potuto utilizzarsi un diverso criterio, per esempio, quello di cui all'art. 19, Regolamento UE n. 282/2011 (confermato dalla circolare n. 37/E/2011) riguardante le regole di territorialità delle prestazioni di servizi, il quale prevede che il prestatore può considerare il servizio come destinato all'attività economica del committente se questi ha comunicato la propria partita Iva e che la prestazione si considera comunque resa a un committente soggetto passivo, se si tratta di prestazione «promiscua».

In tal modo, il prestatore potrebbe emettere fattura in *reverse charge* per l'intero importo, evitando incerte «suddivisioni» dell'imponibile e conseguenti responsabilità, mentre la corretta attribuzione del servizio fra attività istituzionale e commerciale verrebbe lasciata al committente, il quale, conoscendo la propria situazione, una volta resosi debitore dell'intera imposta per effetto del *reverse charge*, procederebbe detraendo l'Iva imputabile alla sfera commerciale e versando quella inerente l'ambito istituzionale

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

Reverse charge e plafond degli esportatori abituali

Secondo la circolare n. 14/E del 2015,
«qualora la **lettera di intento** inviata dall'esportatore abituale
sia emessa **con riferimento ad operazioni** assoggettabili
al meccanismo dell'**inversione contabile**,
di cui all'articolo 17, comma 6, del medesimo DPR n. 633,
relativamente a tali operazioni troverà **applicazione**
la disciplina del **reverse charge**,
che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria»

Tali operazioni devono essere conseguentemente **fatturate** in regime di **reverse charge**
e non ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972.
Per tali operazioni, pertanto, **non** può essere **utilizzato il plafond**.

L'impostazione seguita dall'Agenzia delle entrate, più che giustificabile
in base alle finalità (antifrode) della norma, appare corretta in base alla stessa logica del sistema Iva.
In effetti, se l'operazione è in *reverse charge* non pare molto «logico» l'utilizzo del plafond
per evitare il pagamento di un'imposta che, essendo assolta in inversione contabile,
non graverebbe effettivamente sul committente/cessionario,
salvo che non si tratti di acquisti con Iva in toto o in parte indetraibile
per ragioni oggettive o soggettive (pro-rata) per i quali, tuttavia,
l'utilizzo del plafond è già escluso per la quota d'imposta indetraibile (circolare n. 145/1998)

Reverse charge

Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015

*Reverse charge
e plafond degli
esportatori abituali*

**Unico contratto di appalto
e
pluralità di prestazioni**

L'Agenzia prosegue, inoltre, precisando che, in caso di **fatture ricevute dall'esportatore abituale** in cui non sia agevole scindere (anche in forza di com'è scritto il contratto) la parte soggetta a *reverse charge* da quella che segue le regole ordinarie, «in presenza di un **unico contratto**, *comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione dell'operazione oggetto del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge*».

In questi casi, le **singole prestazioni** (per esempio, demolizione, installazione di impianti e opere di completamento), **ancorché** formino oggetto di un **unico contratto di appalto**, **vanno tenute distinte** dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

Reverse charge

Soggetti esclusi

Il **reverse charge non è applicabile** in relazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti che operano nell'ambito di **particolari regimi** che prevedono l'**esonero** dagli **adempimenti di cui al D.P.R. n. 633/1972**

**Circolare n. 14/E
del 27 marzo 2015**

A titolo esemplificativo, la circolare 14/E del 2015, richiama:

- ✓ i **produttori agricoli** con volume d'affari non superiore a 7.000 euro, articolo 34, comma 6, DPR n. 633 del 1972 (di cui è prevista l'abrogazione dal ddl stabilità per il 2016);
- ✓ gli **esercenti attività d'intrattenimento** di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, ai quali, agli effetti dell'IVA, si applicano le disposizioni di cui all'art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972;
- ✓ gli **enti** che hanno **optato** per le **disposizioni** di cui alla **legge n. 398/1991**;
- ✓ i **soggetti che effettuano spettacoli viaggianti**, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972 che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro (art. 74-quater, comma 5, D.P.R. n. 633/1972).

L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

Il regime sanzionatorio per le violazioni in questione
è stato integralmente rivisto dal D.Lgs. n. 158/2015

comma 9-bis

Omesso reverse charge

Secondo la relazione illustrativa,
l'ambito applicativo della disposizione
«*prima limitato alle sole ipotesi di cui agli articoli 17 e 74,
commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 633 del 1972,
viene esteso anche alle **altre forme di inversione contabile***»
e, quindi, anche alle operazioni
del **settore agricolo** e a quelle **intracomunitarie**

L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

comma 9-bis

Omesso *reverse charge*

Se il cedente/prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'Iva (operazioni in *reverse charge*), ma il cessionario/committente non adempie secondo il meccanismo dell'inversione contabile, si applica (a tale ultimo soggetto) la **sanzione fissa**, compresa **fra 500 e 20.000 euro**

Tuttavia, se l'operazione non risulta dalla contabilità ai fini delle imposte sui redditi del cessionario/committente, la **sanzione è proporzionale** ed è compresa **fra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile (minimo 1.000 euro)**

L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

comma 9-bis

Omesso *reverse charge*

Le sanzioni sopra indicate si applicano però a condizione che l'**iva non applicata sia detraibile** e, quindi, che non si tratti di operazioni con Iva oggettivamente o soggettivamente indetraibile per il cessionario/committente

In tal caso, infatti, la violazione ha carattere sostanziale e le **sanzioni** sono quelle previste dall'art. 5, comma 4 e dal comma 6, dello stesso art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, **commisurate all'imposta** che il cessionario/committente **non avrebbe potuto detrarre** (**dal 90 al 180%** dell'imposta per l'**infedele dichiarazione** e **90%** dell'Iva per l'**indebita detrazione**)

L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

comma 9-bis

Omesso *reverse charge*

Le **medesime disposizioni sanzionatorie** si applicano se, per un'operazione soggetta a *reverse charge*, il cedente/prestatore non adempie all'obbligo di fatturazione (violazione sanzionata ex art. 6, comma 2, con la sanzione dal 5 al 10% dell'imponibile, con il minimo di 500 euro) entro 4 mesi dalla data d'effettuazione dell'operazione oppure ha emesso fattura irregolare e il cessionario/committente, entro il 30° giorno successivo, non informa l'Ufficio competente nei suoi confronti, provvedendo, entro lo stesso termine, all'emissione dell'autofattura da regolarizzazione, assolvendo l'imposta con il meccanismo del *reverse charge*

Il dubbio

Non è chiaro se la procedura sostituisca quella «speciale» prevista dall'art. 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993 per le operazioni intracomunitarie, richiamata anche dall'art. 17, comma 2, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 per le operazioni interne effettuate da un soggetto passivo stabilito in altro Stato membro

L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

Le due previsioni dei commi 9-bis1 e 9-bis2 si occupano
entrambe dell'errata applicazione del *reverse charge*

Commi
9-bis1 e 9-bis2

Applicazione irregolare
del *reverse charge*

Il **comma 9-bis1** tratta di:

- operazione che ricade nel *reverse charge*, ma per la quale il cedente/prestatore ha erroneamente addebitato l'Iva in fattura;
- in questo caso, se l'emittente della fattura ha assolto l'imposta, il cessionario/committente può detrarla e non deve assolverla;
- il cessionario/committente è punito con la sanzione da 250 a 10.000 euro;
- al pagamento della sanzione è tenuto solidalmente il cedente/prestatore (avendo egli commesso l'errore di fatturazione).

Se l'errore è stato determinato
da un intento di evasione o di frode,
di cui il **cessionario/committente** era **consapevole**,
tale soggetto è punito con la sanzione del comma 1
(**dal 90 al 180 per cento dell'imposta**)



L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del reverse charge

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

Le due previsioni dei commi 9-bis1 e 9-bis2 si occupano
entrambe dell'errata applicazione del reverse charge

Commi
9-bis1 e 9-bis2

Applicazione irregolare
del reverse charge

- Il **comma 9-bis2** tratta di:
- operazione che non ricade nel reverse charge (cioè operazione che ricade in regime ordinario), ma per la quale il cessionario/committente ha erroneamente assolto l'Iva con l'inversione contabile;
 - in questo caso, anche se l'Iva è stata erroneamente assolta, il cessionario/committente può detrarla e il cedente/prestatore non è tenuto ad assolverla;
 - il cedente/prestatore è punito con la sanzione da 250 a 10.000 euro;
 - al pagamento della sanzione è tenuto solidalmente il cessionario/committente (avendo egli commesso l'errore nell'applicazione del tributo).

Se l'errore è stato determinato da un intento di evasione o di frode, di cui il **cedente/prestatore** era **consapevole**, tale soggetto è punito con la sanzione del comma 1 (dal 90 al 180 per cento dell'imposta)



L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

comma 9-bis3

*Il reverse charge per
operazioni senza Iva*

Quando il **cessionario/committente** applica il *reverse charge* per un'operazione che non è soggetta a imposta, opera la previsione del comma 9-bis3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997

Tale norma dispone che, se il cessionario/committente applica il *reverse charge* «*per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposte*», **in sede d'accertamento**, vanno eliminati sia il **debito** che il **credito Iva** dalle liquidazioni

Inoltre, se il soggetto passivo non ha detratto in tutto o in parte l'imposta autoliquidata (per ragioni d'indetraibilità oggettiva o soggettiva), egli ha diritto a recuperare tale importo ai sensi dell'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 o dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

L'errata applicazione del reverse charge

Violazioni al regime del *reverse charge*

Dal 2016

Il nuovo art. 6,
commi 9-bis, 9-bis 1, 9-bis2 e 9-bis3,
D.Lgs. n. 471/1997

comma 9-bis3

*Il reverse charge per
operazioni senza Iva*

La neutralizzazione del debito/credito tributario in caso di applicazione del *reverse charge* per operazioni non soggette a Iva, non è accompagnata da alcuna previsione sanzionatoria.

L'unico caso per il quale è prevista la **sanzione**, è quello in cui l'**applicazione del reverse charge** riguarda un'**operazione inesistente**.

La sanzione, in tale ipotesi, va **dal 5 al 10 per cento** dell'**imponibile** con il **minimo di 1.000 euro**

Tale «falsa» auto-fattura non dovrebbe rilevare penalmente, in termini di emissione del documento, dato che non si discute del rilascio della fattura a terzi al fine di consentire un'evasione; semmai, potrebbe rilevare in termini di dichiarazione infedele ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 (deduzione del costo)

*Regolamento n. 1042/2013.
Territorialità
dei servizi immobiliari
(il caso delle fiere)*

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

PROBLEMATICHE APERTE

Il regime territoriale ai fini Iva applicabile alle prestazioni fieristiche, intese come **SERVIZI RESI A SOGGETTI** che pagano un corrispettivo PER «PARTECIPARE», in senso lato, **AD UN EVENTO FIERISTICO** (come soggetti espositori od organizzatori), ha da sempre dato luogo a problematiche interpretative, oltre che per le intrinseche difficoltà a classificarli in una precisa categoria di servizi, anche per le differenti posizioni assunte dalle Amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri

Prestazioni fieristiche

A decorrere dal **2011**, per le prestazioni fieristiche rese nei rapporti B2B il dubbio riguarda il loro inquadramento come:

Servizi immobiliari disciplinati nella direttiva n. 2006/112/CE nell'**art. 47** e nella normativa interna nel D.P.R. n. 633/1972 all'**art. 7-quater, lett. a)**

Servizi «generici» disciplinati nella direttiva n. 2006/112/CE nell'**art. 44**, per i rapporti B2B e nella normativa interna nel D.P.R. n. 633/1972 all'**art. 7-ter, comma 1**

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA SUI SERVIZI IMMOBILIARI

Sulla natura delle prestazioni di servizi relative agli immobili si è pronunciata più volte la **Corte di giustizia**, indicando criteri che, però, **non si rivelano decisivi** per individuarne l'esistenza con un sufficiente grado di certezza

CRITERI

Il servizio deve presentare un **NESSO SUFFICIENTEMENTE DIRETTO** con un bene immobile

La prestazione di servizi deve essere **COLLEGATA** a un **BENE IMMOBILE ESPRESSAMENTE DETERMINATO**

La prestazione di servizi deve **AVERE PER OGGETTO IL BENE IMMOBILE** stesso

Questo avviene, in particolare, quando un bene immobile espressamente determinato deve essere considerato come **ELEMENTO COSTITUTIVO DI UNA PRESTAZIONE DI SERVIZI**, in quanto ne costituisce un **ELEMENTO CENTRALE** ed **INDISPENSABILE**

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA SUI SERVIZI IMMOBILIARI

Le situazioni più complicate sono quelle dove l'uso diretto del bene immobile è un elemento che, **unitamente ad altri**, concorre a formare un **servizio complesso** percepito come prestazione economicamente e sostanzialmente **unitaria** nell'ottica del beneficiario

SERVIZI FIERISTICI

Tale situazione è quella che si presenta per i **SERVIZI FIERISTICI**, intesi come servizi **complessi** nella giurisprudenza della Corte di giustizia, il regime IVA dei quali implica notevoli problemi nei rapporti internazionali, a causa delle **differenti interpretazioni** adottate dalle Amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

REGOLAMENTO D'ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013

Il **nuovo** regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013 (pubblicato sulla G.U.U.E. del 26.10.2013), con cui viene modificato il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, interviene direttamente sui **servizi immobiliari e sulla nozione di bene immobile**, dedicando ad essi due **nuovi** articoli aggiunti nel testo del precedente regolamento n. 282/2011

Due nuovi articoli:

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Articolo 13 *ter*

Relativo alla definizione di "**beni immobili**"

Articolo 31 *bis*

Relativo alla definizione dei servizi "**relativi**" a beni immobili, con individuazione di esempi costituenti "*un elenco non esaustivo*" (dodicesimo "considerando")

Finalità del nuovo
Regolamento

L'obiettivo è garantire un trattamento fiscale **uniforme** alle prestazioni di servizi immobiliari, in considerazione delle **diversità** riscontrate nelle legislazioni e nelle prassi amministrative dei singoli Stati membri

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

REGOLAMENTO D'ESECUZIONE (UE) N. 1042/2013

Ai sensi dell'art. 3 del nuovo regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013, gli articoli **13 ter** e **31 bis** inseriti nel regolamento n. 282/2011, si applicano a decorrere **DAL 1° GENNAIO 2017**, invece che dal 1° gennaio 2015 (decorrenza ordinaria)

L'**entrata in vigore** della nozione di **bene immobile** e della definizione delle prestazioni di **servizi immobiliari** è stata **posticipata** dal legislatore comunitario tenendo conto delle ...

... *“conseguenze rilevanti nella legislazione e sulle prassi amministrative degli Stati membri”* ai quali si è voluto *“consentire una transizione agevole”*

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013, diciottesimo “considerando”

Tuttavia, trattandosi di **disposizioni** aventi sostanzialmente **valenza interpretativa**, recependo, per molte fattispecie, principi interpretativi della normativa comunitaria già statuiti nella giurisprudenza della Corte di giustizia, le **nuove nozioni** introdotte nel **regolamento n. 282/2011**, possono costituire un utile **punto di riferimento** per trovare soluzioni, soprattutto quando non contrastanti con gli orientamenti già espressi dal giudice europeo

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

I SERVIZI FIERISTICI

Il **regolamento n. 1042/2013** disciplina anche la fattispecie dei **servizi fieristici**, annoverata nell'art. 31 bis, paragrafo 3, lett. e), fra quelle che **NON COSTITUISCONO SERVIZI IMMOBILIARI**, indicando «*la messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità*»

Il richiamo letterale alla «*messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione*» pare riferirsi alla specifica fattispecie oggetto della sentenza della Corte di giustizia del 27.10.2011, causa C-530/09, «Inter-Mark Group», riguardante i servizi di realizzazione, allestimento e locazione di stand fieristici, piuttosto che ai servizi connessi alla partecipazione alle fiere in senso lato, a prescindere dal loro livello di complessità, come sarebbe opportuno in un'ottica semplificatrice

RIMANGONO DUBBI SULLA NOZIONE DI SERVIZI FIERISTICI

E' AUSPICABILE UN CHIARIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle entrate si è pronunciata una prima volta sulla nozione di «**fiere ed esposizioni**» con la **circolare n. 37/E del 29.07.2011 (par. 3.1.4)**, a commento delle nuove disposizioni sulla territorialità dei servizi, senza però offrire contributi interpretativi significativi e senza delineare un quadro d'insieme esaustivo

Circolare n. 37/E del 29.07.2011

Circolare n. 26/E del 07.08.2014

Con la successiva **circolare n. 26/E del 7 agosto 2014**, diramata a commento delle questioni di carattere fiscale connesse a Expo 2015, l'Agenzia perde l'occasione di esprimersi in modo compiuto ed organico sul tema, pur avendo a disposizione gli ulteriori elementi interpretativi desumibili dal regolamento (UE) n. 1042/2013

L'Agenzia, infatti, sebbene nel **paragrafo 7 della circolare n. 26/E** affronti direttamente le problematiche del **regime Iva applicabile** agli «*spazi espositivi e relativi servizi*» si limita, fondamentalmente, a **richiamare la circolare n. 37/E del 2011**, offrendo **spunti interpretativi** comunque «*tarati*» sulla **specificità realtà di Expo 2015**, definita come un'«**attività complessa**», e quindi fondati su tale presupposto di partenza che induce a ravvisare, in linea generale, **servizi «generici»** ex art .7-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e **servizi ad essi accessori**

Iva e imposte in
te nel settore immobiliare

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE



Il **26 ottobre 2015** la Commissione europea ha pubblicato le **«Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di Iva concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017»** di cui al regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio

Come espressamente indicato nel documento, le *«note esplicative non sono giuridicamente vincolanti e si limitano a fornire orientamenti pratici informali sulle modalità di applicazione del diritto dell'UE secondo la Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea»*

**Giuridicamente
NON vincolati**

Tuttavia, le note esplicative costituiscono un **utile strumento interpretativo** cui gli operatori possono fare riferimento

**Strumento
interpretativo**

Iva e immobili
e nel settore immobiliare

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE



Paragrafo 2.4.20.1

«274. L'**articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)**, concerne le situazioni in cui la **messa a disposizione di uno stand** in fiere o luoghi d'esposizione **è accompagnata da altri servizi correlati**, definiti come non relativi a beni immobili.

275. Anche se la messa a disposizione di uno stand è accompagnata da un **unico servizio correlato** e i servizi sono prestati come **un pacchetto di servizi**, ciò è sufficiente affinché la prestazione rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), ovvero che sia assimilata alla prestazione di un servizio non relativo a beni immobili. Questo approccio è necessario, se si vuole garantire un'**applicazione armonizzata** di tale disposizione **in tutta l'UE** ed **evitare una doppia o mancata imposizione**».

Affinchè il **servizio «fieristico»** sia considerato **«generico»**

(ex art, 7-ter del D.P.R. n. 633/1972)

e non «immobiliare» (ex art. 7-quater, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972)

è necessario verificare contemporaneamente tre requisiti:

Servizio fieristico
generico

1

✓ la messa a disposizione di uno **stand**

2

✓ la messa a disposizione di **uno o più «servizi correlati»**

3

✓ il fatto che i servizi correlati devono essere

«atti a **consentire** all'espositore l'**esposizione** dei prodotti e la **promozione** dei suoi servizi o prodotti»

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE



1 La messa a disposizione di uno stand

Stand e servizi correlati

«277. La “messa a disposizione di stand” consiste nel mettere **temporaneamente** una **superficie delimitata** e/o una **struttura mobile** (ad esempio una cabina, un banco o un bancone) a disposizione di un espositore ai fini della partecipazione a un’esposizione o fiera.

Questo servizio non è considerato relativo a beni immobili ai sensi dell’articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), nella misura in cui lo **stand è messo a disposizione insieme ad “altri servizi correlati”**, vale a dire nella misura in cui il prestatore del servizio non affitta semplicemente la nuda superficie ma fornisce piuttosto un **pacchetto di servizi** necessari all’espositore per la **promozione** temporanea dei propri prodotti o della propria attività».

Affitto del solo immobile

NON rientra articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)

Messa disposizione di stand con servizi correlati

rientra articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)

Imposte indirette nel settore immobiliare

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE



2

La messa a disposizione di uno o più «servizi correlati»

280. I «servizi correlati forniti insieme ad uno stand devono essere atti a consentire all'espositore l'esposizione di prodotti.

I servizi menzionati sono

la **progettazione dello stand**, il **trasporto e il magazzinaggio dei prodotti**, la **fornitura di macchinari**, la **posa dei cavi**, l'**assicurazione** e la **pubblicità**.

L'elenco non è esaustivo, ma puramente indicativo. Altri tipi di servizi possono essere ricompresi dal riferimento fatto dall'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), a servizi correlati, purché atti a consentire l'esposizione di prodotti.»

I servizi correlati

3

Per distinguere la **prestazione di servizi «complessa»**, classificabile tra i servizi generici, e la **prestazione di servizi** relativi ad **un bene immobile**, «occorre tener conto di tutte le circostanze di fatto dell'operazione, **compresi i servizi inclusi implicitamente nel contratto**, come la fornitura di elettricità, la connessione internet, il riscaldamento, l'aria condizionata, ecc.»

I servizi relativi a un bene mobile



INTERPRETAZIONE NON CHIARA

Si potrebbe dedurre che sono **servizi «correlati»** solo quelli idonei a consentire all'espositore di svolgere la tipica **funzione promo-pubblicitaria** in fiera, mentre sarebbero **servizi «accessori»** alla locazione della superficie (o struttura mobile) quelli necessari al **funzionamento della struttura** (elettricità, riscaldamento, etc.) e, quindi, strettamente connessi all'immobile

Regolamento n. 1042/2013: fiere e servizi accessori

NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE



Riflessi contrattuali

«281. I servizi sono considerati come **altri servizi correlati** alla messa a disposizione di uno stand ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), a prescindere dal fatto che siano **prestati nell'ambito di un contratto** (con la messa a disposizione dello stand) **o tramite contratti separati** stipulati con **il medesimo prestatore**.

L'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione del servizio non è pregiudicata da una modifica degli accordi contrattuali volta ad aggirare l'imposizione in una data giurisdizione».

Viene evidenziata la **possibilità** di **manovre elusive** per manipolare gli aspetti sostanziali degli accordi attraverso soluzioni strumentali volte a indirizzare la tassazione in un determinato Stato membro, come la suddivisione in **contratti separati**

Le possibili manovre elusive