

IVA: OPERAZIONI ESENTI – IMMOBILI

01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo in particolare sulle **operazioni relative agli immobili** riconducibili al **disposto dell'articolo 10 del DPR** intitolato **Operazioni esenti dall'imposta**, uno degli articoli che ha avuto, fin dall'origine, una serie infinita di modificazioni, inclusioni ed esclusioni.

Al momento in cui scriviamo, aprile 2018, l'articolo 10 ha avuto almeno 67 modificazioni, alcune delle quali hanno racchiuso differenti numeri all'interno dello stesso articolo.

02. LE OPERAZIONI ESENTI INTERESSATE

L'**articolo 10 del D.P.R. 633/1972** elenca una lunga ma tassativa serie di operazioni che beneficiano del regime di esenzione da IVA, **qui ci occupiamo** di quelle riportate nella sottostante tabella.

ART. 10 DPR 633/1972 – OPERAZIONI ESENTI DALL'IMPOSTA

OPERAZIONE	Comma 1 numero:
Locazioni di terreni e aziende agricole e di fabbricati	8
Cessione di fabbricati a destinazione abitativa escluse imprese costruttrici	8-bis
Cessioni di fabbricati strumentali	8-ter

03. LE ESENZIONI DEGLI IMMOBILI

La disciplina Iva delle cessioni di immobili è stata rivoluzionata ad opera del **D.L. 83/2012** (cosiddetto **Decreto Sviluppo**) il quale ha modificato il disposto normativo contenuto nei numeri 8-bis e 8-ter dell'articolo 10 del D.P.R. 633/1972.

Dopo l'intervento legislativo i numeri **dell'articolo 10 del DPR 633/1972** di nostro interesse sono i seguenti:

8)	le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;
8-bis)	le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
8-ter)	le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali

trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

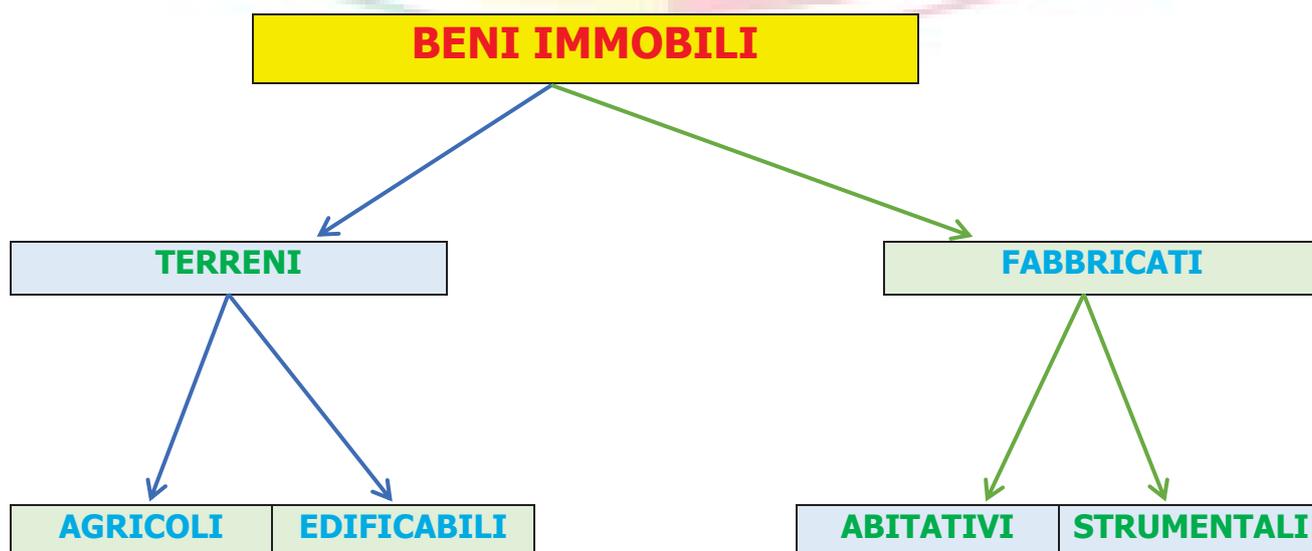
RICORDA

Gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, **richiamati in tutti e tre i numeri**, riguardano:

- **lettera c)** – interventi di restauro e risanamento conservativo;
- **lettera d)** – interventi di ristrutturazione edilizia;
- **lettera e)** – interventi di nuova costruzione.

Ricordiamo che i **beni immobili** possono essere suddivisi in **terreni** e **fabbricati**.

Queste due categorie possono essere scomposte, rispettivamente, in **agricoli** o **edificabili** e **abitativi** o **strumentali**.



04. I TERRENI

La **cessione di terreni** assume **rilevanza ai fini Iva**, solo e soltanto se:

viene posta in essere da un soggetto passivo Iva;
se si tratta di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

La nozione di edificabilità è stata introdotta, ai fini tributari, dall'art. 36, comma 2, D.L. 223/2006.

In base alla richiamata disposizione, 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.

Ricordiamo che ai fini Iva il momento di imponibilità della cessione di un terreno va ravvisata nel disposto **dell'articolo 2, comma 3, lettera c) del DPR 633/1972:**

Non sono considerate cessioni di beni ...

c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10". ...

Su tale questione vigono diversi criteri dettati dalla normativa comunitaria.

In tal senso, la **Direttiva 2006/112/CE** indica:

all'art. 135, lettera K), che la cessione di fondi non edificabili, diversi dalla cessione di terreni edificabili, è **esente** da Iva

all'art. 12, par. 1, lettera b), **la facoltà** agli Stati Membri di considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, la cessione di terreno edificabile.

Riassumiamo nella tabella.

CESSIONE DEI TERRENI AI FINI IVA

Atto	Normativa interna	Normativa comunitaria
Rilevanza Iva	Se si tratta di terreno edificabile	Se si tratta di terreno edificabile
Nessuna rilevanza Iva	Terreno non edificabile Terreno Agricolo	Terreno non edificabile Terreno Agricolo
Requisito soggettivo	Soggetto passivo Iva	Viene considerato soggetto passivo anche chi effettua occasionalmente la cessione di terreni edificabili
Qualificazione operazione	Esclusa	Esente

Il punto fondamentale per individuare il regime Iva da applicare alla cessione di terreni è, quindi, **l'edificabilità**.

05. I FABBRICATI

Normalmente la **cessione di fabbricati** è esente Iva, salvo eccezioni previste dalla normativa che elenchiamo nelle tabelle seguenti.

Cessioni di fabbricati o di porzione di fabbricati a destinazione abitativa effettuate da:

impresa che ha costruito l'immobile, se la cessione è effettuata entro 5 anni dalla costruzione;

impresa che ha costruito l'immobile, se la cessione è effettuata dopo 5 anni dalla costruzione nel caso in cui il cedente opti espressamente per l'applicazione dell'imposta; se l'acquirente è soggetto passivo Iva dev'essere applicato il *reverse charge*;

impresa che ha eseguito interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e/o urbanistica, anche con appalto ad altre imprese, se la cessione è effettuata entro 5 anni dall'intervento;

impresa che ha eseguito interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e/o urbanistica, anche con appalto ad altre imprese, se la cessione è effettuata dopo 5 anni dall'intervento nel caso in cui il cedente opti espressamente per l'applicazione dell'imposta; se l'acquirente è soggetto passivo Iva dev'essere applicato il *reverse charge*;

tutte le imprese, se oggetto della cessione sono alloggi sociali e se il cedente opta per l'imponibilità Iva; se l'acquirente è soggetto passivo Iva dev'essere applicato il *reverse charge*

Cessione di immobili strumentali e di immobili appartenenti ai gruppi catastali B, C, D, E, A/10 se effettuate da:

imprese costruttrici o che hanno eseguito interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e/o urbanistica, anche con appalto ad altre imprese, se la cessione avviene entro 5 anni dalla costruzione o dall'intervento;

cessioni per le quali il cedente opta per l'imponibilità Iva; se l'acquirente è soggetto passivo Iva dev'essere applicato il *reverse charge*.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta va determinato innanzitutto il **momento di ultimazione del fabbricato**. Il momento "ufficiale" è dato **dall'attestazione di ultimazione rilasciata direttamente dal direttore dei lavori**, ovvero dal momento in cui il fabbricato è concesso in uso a terzi.

Così come indicato dall'articolo 6 del DPR 633/72 **l'operazione viene considerata effettuata ai fini Iva:**

alla stipula del rogito, per le cessioni di beni immobili;

all'effettuazione del pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi, nel quale rientra l'appalto per la costruzione dell'immobile.

È in questo momento che scatta l'obbligo di emissione della fattura da parte del soggetto cedente.

Se l'impresa riceve **un acconto**, è d'obbligo l'emissione della fattura per l'importo incassato, applicando l'aliquota Iva vigente al momento.

Riepiloghiamo.



IMMOBILI ABITATIVI		
Impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	Persona fisica o soggetto passivo Iva	Imponibile
Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Persona fisica	Esente o imponibile per opzione
Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Soggetto passivo Iva	Esente o imponibile per opzione con reverse charge
Altra impresa	Persona fisica o soggetto passivo Iva	Esente
IMMOBILI STRUMENTALI		
Impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	Persona fisica o soggetto passivo Iva	Imponibile
Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Persona fisica	Esente o imponibile per opzione
Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Soggetto passivo Iva	Esente o imponibile per opzione con reverse charge
Altra impresa	Persona fisica o soggetto passivo Iva	Esente

