

***L'IVA nelle operazioni di cessione e locazione  
immobiliare***

***dopo il Decreto Sviluppo***

***(D.L. 83/2012, convertito nella Legge n. 134/2012)***

*Vademecum operativo*

*Settembre 2012*

**SOMMARIO**

<b><u>1. ABITAZIONI</u></b> .....	3
<b>1.1 Cessioni</b> .....	3
1.1.1. <i>Applicazione del “reverse charge”</i> .....	5
<b>1.2 Locazioni</b> .....	8
<b>1.3 Separazione tra attività imponibili ed esenti – Effetti ai fini IVA</b> .....	9
<b><u>2. BENI STRUMENTALI</u></b> .....	10
<b>2.1 Cessioni</b> .....	10
2.1.1. <i>Applicazione del “reverse charge”</i> .....	11
<b>2.2 Locazioni</b> .....	13
<b><u>3. PERTINENZE</u></b> .....	13

**TABELLE RIEPILOGATIVE:**

- *Abitazioni*
- *Fabbricati strumentali*

Si riporta di seguito un riepilogo della disciplina relativa al regime IVA applicabile alle cessioni e locazioni di immobili, contenuta nell'art.10, comma 1, nn.8, 8-*bis* ed 8-*ter*, del D.P.R. 633/1972, modificata da ultimo dal D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012, n. 134 (c.d. "decreto Sviluppo"), che ha introdotto rilevanti novità nel regime IVA delle operazioni immobiliari.

Sia per le cessioni che per le locazioni, il regime fiscale è differenziato a seconda della tipologia di immobile oggetto delle stesse, ossia se si tratta di abitazioni ovvero di fabbricati strumentali.

A tal fine, la distinzione tra le due differenti categorie di immobili deve seguire il criterio oggettivo legato alla classificazione catastale dell'unità immobiliare (cfr. C.M. n.27/E del 4 agosto 2006), a prescindere dall'effettivo utilizzo della stessa, per cui:

- per "abitazioni" devono intendersi gli immobili classificati nel Gruppo A, ad eccezione della categoria A/10
- per "fabbricati strumentali" quelli censiti nella categoria A/10 e nei Gruppi B, C, D ed E.

## 1. Abitazioni

### 1.1 Cessioni

La nuova formulazione dell'art. 10, comma 1, n.8-*bis*, del D.P.R. 633/1972<sup>1</sup>, introduce, a decorrere dal 26 giugno 2012<sup>2</sup>, significative novità nel regime IVA delle cessioni di abitazioni. In particolare, la nuova disciplina prevede un generale regime di **esenzione** da IVA, con l'applicazione dell'imposta proporzionale di

<sup>1</sup> Come modificato dall'art. 35, comma 8, della legge 248/2006; dall'art.1, comma 330, della legge 296/2006; dall'art. 1, comma 86, della legge 220/2010; dall'art. 57 del D.L. 1/2012, convertito nella legge n. 27/2012 e da ultimo, completamente riscritto dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito, con modifiche, nella legge 134/2012.

<sup>2</sup> Data di entrata in vigore del D.L. 83/2012. Per opportunità di conoscenza, si riporta uno schema di sintesi della disciplina IVA, vigente fino al 25 giugno 2012.

CEDENTE	REGIME IVA			
		sino al 23.01.2012	dal 24.01.2012 al 25.06.2012	
Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'abitazione	Entro 5 anni	abitazione		
		abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	IVA obbligatoria	IVA obbligatoria
		alloggio sociale		
	Dopo 5 anni	abitazione	Esente	Esente
		abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	IVA obbligatoria se locata entro 5 anni dal termine dei lavori	IVA su opzione
		alloggio sociale	Esente	IVA su opzione
Altre imprese non costruttrici o ristrutturatrici	-	abitazione	Esente	
		abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	Esente	IVA su opzione
		alloggio sociale		IVA su opzione

Registro, **ad eccezione** delle specifiche ipotesi, di seguito indicate, per le quali la cessione è assoggettata ad **IVA in via obbligatoria**, oppure su specifica **opzione del cedente**, da manifestare nell'atto di vendita.

**IVA OBBLIGATORIA:**

- cessioni effettuate da imprese **costruttrici**<sup>3</sup>, o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica)<sup>4</sup>, **entro 5 anni** dall'ultimazione dei lavori

**IVA SU OPZIONE** (da manifestare direttamente nel rogito):

- cessioni effettuate da imprese **costruttrici**, o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica), **dopo 5 anni** dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
- cessioni di **alloggi sociali**<sup>5</sup>, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008<sup>6</sup>, effettuate da qualsiasi impresa (anche non costruttrice o ristrutturatrice).

Sia in caso di applicazione ad IVA in via obbligatoria, sia nell'ipotesi di esercizio dell'opzione da parte del cedente, le cessioni sono assoggettate ad IVA ad aliquote differenziate:

- 4% nel caso di abitazioni non di lusso cedute ad acquirenti con i requisiti «prima casa»<sup>7</sup> ;

<sup>3</sup> Ai fini di un corretto inquadramento delle citate disposizioni, si ricorda la nozione di "impresa costruttrice", così come ribadita dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.27/E del 4 agosto 2006. In particolare, sono considerate "imprese costruttrici":

- le imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri;
- le imprese che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori.

<sup>4</sup> Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. c), d), ed f) del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 (cd. "Testo unico dell'edilizia"). A tal fine, si considerano "imprese ristrutturatrici" anche quelle che affidano in appalto l'esecuzione dei lavori (C.M. 27/E/2006).

<sup>5</sup> Novità introdotta dalla legge di conversione 134/2012, in vigore dal 12 agosto 2012.

<sup>6</sup> Il D.M. 22 aprile 2008 definisce, come alloggio sociale, l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente, che svolge la funzione di ridurre il disagio abitativo, nei confronti di coloro che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. Rientrano, tra questi, anche gli alloggi realizzati, o recuperati, da operatori pubblici o privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche, destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni ed anche alla proprietà.

<sup>7</sup> In base al n.21, Tab. A, Parte II, allegata al D.P.R.633/1972 ed alla nota II-bis, all'art.1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, che si riporta.

**Nota II-bis, all'art.1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986**

«1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'art. 1 della L. 22 aprile 1982, n. 168, all'art. 2 del D.L. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla L. 5 aprile 1985, n. 118, all'art. 3, comma 2, della L. 31 dicembre 1991, n. 415, all'art. 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'art. 2, commi 2 e 3, del D.L. 24 luglio 1992, n. 348, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 settembre 1992, n. 388, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 novembre 1992, n. 455, all'art. 1, comma 2, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con

- 10% nel caso di abitazioni non di lusso diverse dalla «prima casa»<sup>8</sup>;
- 21% nel caso di «abitazioni di lusso»<sup>9</sup>.

Nelle ipotesi di **imponibilità** ad **IVA**, inoltre, le imposte di **Registro, ipotecarie e catastali** si applicano in misura fissa pari a 168 euro, ciascuna (per un totale di 504 euro).

Ne discende che, a seguito dell'introduzione delle nuove disposizioni, risultano **esenti** da IVA le **cessioni di abitazioni**:

- effettuate da **impresa costruttrice/ristrutturatrice** dopo 5 anni dall'ultimazione dei lavori, nel **caso di mancato esercizio dell'opzione**;
- effettuate da **qualsiasi impresa** (non costruttrice/ristrutturatrice);
- aventi ad oggetto **alloggi sociali**, nel caso in cui **non sia stato esercitato il diritto di opzione** al momento della cessione.

In particolare, nelle suddette ipotesi, il regime applicabile è quello riportato di seguito:

- cessione di **abitazioni** con i **requisiti «prima casa»**:
  - imposta di Registro: 3%;
  - imposta Ipotecaria: 168 euro;
  - imposta Catastale: 168 euro.
- cessione di **abitazioni senza i requisiti «prima casa»**:
  - imposta di Registro: 7%;
  - imposta Ipotecaria: 2%;
  - imposta Catastale: 1%.

#### 1.1.1. Applicazione del «reverse charge»

In caso di **esercizio dell'opzione** per l'imponibilità, se acquirente è un soggetto IVA (esercitante attività d'impresa, arte o professione), si applica il meccanismo del «**reverse charge**», in base al quale:

---

modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75 e all'art. 16 del D.L. 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 luglio 1993, n. 243.

2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale (*omissis*) ».

<sup>8</sup> In base al n. 127-*undecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

<sup>9</sup> Per «abitazioni di lusso» si intendono quelle che rispondono ai requisiti del D.M. 2 agosto 1969, che individua le caratteristiche di tali abitazioni.

- il cedente fattura all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile senza addebito dell'IVA e con l'indicazione della norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, comma 6, lett. *a-bis*, del D.P.R. 633/1972);
- l'acquirente integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota (10% o 21%, a seconda che si tratti o meno di "abitazioni non di lusso"<sup>10</sup>) e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei corrispettivi (di cui all'art.24 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

A tal proposito, si ricorda che il meccanismo **non opera mai quando acquirente è un privato persona fisica** e che comunque l'adozione del "reverse charge" comporta unicamente un'inversione degli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta, senza incidere in alcun modo sul diritto dell'impresa cedente alla detrazione dell'IVA pagata in sede di costruzione o ristrutturazione dell'abitazione ceduta.

---

<sup>10</sup> Ossia prive delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969.

**TABELLA RIEPILOGATIVA**

Cedente	Regime IVA		Registro	Ipotecaria	Catastale	
Impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione	<b>cessione entro 5 anni</b>	abitazione non di lusso "prima casa" o alloggio sociale	<b>IVA obbligatoria</b> 4%	168 euro	168 euro	168 euro
		abitazione non di lusso (non prima casa) o alloggio sociale	<b>IVA obbligatoria</b> 10%			
		abitazione di lusso	<b>IVA obbligatoria</b> 21%			
	<b>cessione oltre 5 anni</b>	abitazione non di lusso cd. "prima casa" o alloggio sociale	<b>IVA su opzione**</b> 4%	168 euro	168 euro	168 euro
		abitazione non di lusso (non prima casa) o alloggio sociale	<b>IVA su opzione**</b> (con "reverse charge"***) 10%			
		abitazione di lusso	<b>IVA su opzione**</b> (con "reverse charge"***) 21%			
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	abitazione non di lusso cd. "prima casa"	<b>esente</b>	3%	168 euro	168 euro	
	abitazione non di lusso (non prima casa)	<b>esente</b>	7%	2%	1%	
	Abitazione di lusso	<b>esente</b>				
	alloggio sociale *	<b>IVA su opzione**</b> 4% o 10%	168 euro	168 euro	168 euro	

\* Per tali ipotesi, tenuto conto che generalmente gli "alloggi sociali" costituiscono per l'acquirente "prima casa" (non di lusso), l'aliquota IVA applicabile è pari al 4%. Resta fermo che, qualora tali unità residenziali non costituiscano "prima casa", l'aliquota IVA applicabile è pari al 10%.

\*\* In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente.

\*\*\* Solo se esercente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arti o professioni).

## 1.2 Locazioni

La disciplina IVA delle locazioni di abitazioni è contenuta nell'art.10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972<sup>11</sup>, che prevede un regime di imponibilità ad IVA su "opzione", per le locazioni poste in essere dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici e per le operazioni eseguite nell'ambito del cd. "housing sociale", ed un generale regime di esenzione in tutti gli altri casi.

Sono, infatti, **imponibili ad IVA**, mediante **opzione** del locatore da manifestare nel contratto di affitto, le locazioni di:

- **abitazioni**, effettuate dalle **imprese costruttrici** o che vi abbiano eseguito **lavori di recupero** incisivo (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia o urbanistica)<sup>12</sup>;
- **alloggi sociali**, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008, effettuate da **qualsiasi impresa** (anche non costruttrice/ristrutturatrice).

In entrambi i casi di imponibilità "su opzione", l'IVA si applica con l'**aliquota del 10%** ai sensi del n. 127-*duodevicies* nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972<sup>13</sup>.

Inoltre, l'operazione è soggetta all'applicazione dell'imposta di **Registro** nella misura fissa di **67 euro**, ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, Parte I, annessa al D.P.R. 131/1986.

**Al di fuori delle ipotesi** ora descritte, le **locazioni** di abitazioni (poste in essere da soggetti, esercenti attività commerciale, diversi dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici o aventi ad oggetto abitazioni diverse dagli alloggi sociali) sono operazioni **esenti da IVA** e sono soggette all'imposta di **Registro** in misura pari al **2%**.

<sup>11</sup> Come modificato dall'art.35, comma 8, della legge 248/2006, dall'art.1, comma 330, della legge 296/2006, dall'art. 57 del D.L. 1/2012, convertito con modificazioni, nella legge 27/2012 e da ultimo, completamente riscritto dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni, nella legge n. 134/2012, con efficacia dal 26 giugno 2012. Per opportunità di conoscenza, si riporta uno schema di sintesi della disciplina IVA delle locazioni, in vigore fino al 25 giugno 2012.

LOCATORE	REGIME IVA		
		sino al 23.01.2012	dal 24.01.2012 al 25.06.2012
<b>Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'abitazione</b>	abitazione	Esente	Esente
	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	<i>IVA obbligatoria se locate entro 4 anni dal termine dei lavori</i>	<i>IVA su opzione</i>
	alloggio sociale	Esente	<i>IVA su opzione</i>
<b>Altre imprese non costruttrici o ristrutturatrici</b>	abitazione	Esente	Esente
	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	Esente	<i>IVA su opzione</i>
	alloggio sociale	Esente	<i>IVA su opzione</i>

<sup>12</sup> Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. c), d), ed f) del D.P.R. 6 giugno 2001 n.380 (cd. "Testo unico dell'edilizia"). A tal fine, si considerano "imprese ristrutturatrici" anche quelle che affidano in appalto l'esecuzione dei lavori (C.M. 27/E/2006).

<sup>13</sup> Come modificato dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni, nella legge 134/2012.



**TABELLA RIEPILOGATIVA**

Locatore	Tipo di abitazione	Regime IVA	Registro
Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'abitazione	abitazione	<b>IVA su opzione 10%</b>	<b>67 euro</b>
	alloggio sociale		
Altre imprese non costruttrici o ristrutturatrici	abitazione	<b>esente</b>	<b>2%</b>
	alloggio sociale	<b>IVA su opzione 10%</b>	<b>67 euro</b>

**1.3 Separazione tra attività imponibili ed esenti – Effetti ai fini IVA**

Come noto, alle luce delle novità introdotte dal D.L. 83/2012, convertito, con modificazioni nella legge 134/2012, la cessione del fabbricato abitativo, posta in essere dopo i 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione, in caso di mancato esercizio dell'opzione da parte dell'impresa cedente, è esente da IVA.

A tal riguardo, nelle ipotesi di esenzione da IVA stabilite a seguito delle suddette modifiche, viene confermata la disposizione<sup>14</sup> introdotta in vigore del precedente regime, che riconosce, a partire **dal 24 gennaio 2012**, la possibilità per le imprese di **separare** contabilmente e fiscalmente le operazioni di **cessione** di abitazioni **esenti** (in mancanza dell'opzione), da quelle **imponibili** ad IVA<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Art. 57, comma 1, del Decreto Legge 1/2012, convertito dalla Legge 27/2012, che integra l'art. 36, comma 3 del D.P.R. 633/1972, che si riporta.

**D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**

(omissis)

**Art. 36**

(omissis)

**comma 3**

I soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate, dandone comunicazione all'Ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività. In tal caso la detrazione di cui all'art. 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa, in deroga a quanto stabilito nell'ultimo comma, per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente. L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. Se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis. La revoca deve essere comunicata all'Ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso. Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni, di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività.

(omissis)

<sup>15</sup> La possibilità di separare l'attività, fino al 23 gennaio 2012, era limitata alle sole operazioni di locazione.

Tale meccanismo<sup>16</sup>, che implica la tenuta di una contabilità separata tra i 2 “settori” (esente e imponibile) dell’attività, consente, in caso di cessione di abitazioni in esenzione (oltre i 5 anni dall’ultimazione dei lavori di costruzione, in mancanza dell’esercizio dell’opzione) di:

- eliminare completamente l’incidenza della cessione esente sul “pro-rata generale”<sup>17</sup>, ossia sul “complessivo” diritto alla detrazione IVA nel periodo d’imposta in cui la stessa viene effettuata;
- attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rettifica della detrazione IVA<sup>18</sup> inizialmente operata in fase di costruzione dell’immobile.

In ogni caso, risulta evidente che, stante il riconoscimento dell’opzione per l’imponibilità (con la conseguente detraibilità piena dell’IVA versata in fase di costruzione/ristrutturazione delle abitazioni), l’ambito applicativo della separazione delle attività<sup>19</sup> per le imprese prettamente edili (e non per le società immobiliari) risulta di scarso interesse.

## 2. Beni strumentali

Ai fini della disciplina IVA, per i fabbricati strumentali per natura si intendono quelli che, «*per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*<sup>20</sup>», individuati nelle categorie catastali di seguito riportate:

<b>Cat. A/10</b>	uffici e studi privati
<b>Gruppo B</b>	unità immobiliari per uso di alloggio collettivo
<b>Gruppo C</b>	unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie
<b>Gruppo D</b>	opifici ed in genere fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un’attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni
<b>Gruppo E</b>	altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi

### 2.1 Cessioni

L’art.10 comma 1, n.8-ter, del D.P.R. 633/1972 prevede che **la cessione di immobili strumentali**, sconti in via generale un regime di **esenzione da IVA**, salvo i seguenti casi:

#### IVA OBBLIGATORIA

- cessioni effettuate da imprese **costruttrici** o che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica)<sup>21</sup> **entro 5 anni** dall’ultimazione dei lavori;

<sup>16</sup> L’opzione per la separazione delle attività si effettua mediante una comunicazione all’Agenzia delle Entrate nella dichiarazione IVA relativa all’anno precedente (o nella dichiarazione di inizio attività). L’opzione ha durata minima di tre anni e richiede necessariamente la tenuta di una contabilità separata, ognuna relativa ai 2 “settori” (imponibile ed esente) dell’attività. In sostanza, una volta che è stata esercitata l’opzione, l’impresa ha la possibilità di “trasferire” l’abitazione dall’attività imponibile all’attività esente, mediante l’emissione di una vera e propria fattura (intestata a se stessa), applicando la medesima disciplina IVA prevista per le cessioni dall’art. 10, n.8-bis, del D.P.R. 633/1972.

<sup>17</sup> Art. 19, comma 5, e 19-bis del D.P.R. 633/1972.

<sup>18</sup> Art. 19-bis2, comma 4 del D.P.R. 633/1972.

<sup>19</sup> A suo tempo introdotta proprio a evitare gli effetti negativi derivanti, in caso di cessione esente, dalla restituzione dell’IVA detratta in fase di costruzione/ristrutturazione del fabbricato.

<sup>20</sup> Cfr. art. 43, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - T.U.I.R..

<sup>21</sup> Ai sensi dell’art. 3, comma 1, lett. c), d), ed f) del D.P.R. 6 giugno 2001 n.380 (cd. “*Testo unico dell’edilizia*”). A tal fine, si considerano “imprese ristrutturatrici” anche quelle che affidano in appalto l’esecuzione dei lavori (C.M. 27/E/2006).

**IVA SU OPZIONE** (da manifestare nel rogito)

- cessioni effettuate da imprese **costruttrici** o che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica) **oltre i 5 anni** dall'ultimazione dei lavori;
- cessioni effettuate da **qualsiasi impresa** (anche non costruttrice/ristrutturatrice).

In tutti i casi di imponibilità ad IVA, in via obbligatoria o su opzione, si applica, in via generale, l'**aliquota ordinaria del 21%**.

Diversamente, l'IVA è applicabile con l'**aliquota ridotta del 10% solo** per:

- cessioni di **porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa** (es. uffici e negozi) effettuate dall'**impresa costruttrice**<sup>22</sup>;
- cessioni di **fabbricati, o loro porzioni**, effettuate dalle imprese che hanno eseguito sugli stessi **interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia o urbanistica**<sup>23</sup>.

Per tali cessioni si applicano, oltre all'IVA (al 21% o al 10%) anche l'imposta di **Registro** in misura fissa pari a **168 euro**, l'imposta **Ipotecaria** pari al **3%**, e l'imposta **Catastale** pari all'**1%**<sup>24</sup>.

Invece, se non si è in presenza dei casi per i quali si applica l'IVA obbligatoria oppure su opzione del cedente, il trasferimento dell'immobile strumentale è **esente da IVA** e soggetto all'imposta di **Registro** in misura fissa di **168 euro**, all'imposta **Ipotecaria** del **3%** e all'imposta **Catastale** dell'**1%**.

*2.1.1. Applicazione del "reverse charge"*

Anche in tal caso, **se acquirente è un soggetto IVA** (esercente attività d'impresa, arte o professione), l'**opzione** per l'imponibilità **comporta l'applicazione** del meccanismo del **"reverse charge"**, in base al quale:

- il cedente fattura all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile senza addebito dell'IVA e con l'indicazione della norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, comma 6, lett.a-bis, del D.P.R. 633/1972),
- l'acquirente integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota (10% o 21%, a seconda che si tratti o meno di porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa acquistati da impresa «costruttrice» o «ristrutturatrice») e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei corrispettivi (di cui all'art.24 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

A tal proposito, si ricorda che il meccanismo **non opera mai quando acquirente è un privato persona fisica** e che comunque l'adozione del **"reverse charge"** comporta unicamente un'inversione degli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta, senza incidere in alcun modo sul diritto dell'impresa cedente alla detrazione dell'IVA pagata in sede di costruzione o ristrutturazione dell'immobile ceduto.

<sup>22</sup> Ai sensi del n.127-undecies, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R.633/1972. In particolare, per **"fabbricati a prevalente destinazione abitativa"** si intendono i fabbricati nei quali più del 50% della superficie sopra terra sia destinata ad abitazioni e non più del 25% a negozi (cd fabbricati "Tupini" - art.13, legge 408/1949 e legge 1212/1967).

<sup>23</sup> Ai sensi del n.127-quinquiesdecies, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R.633/1972.

<sup>24</sup> Art. 10, comma 1, del D.Lgs 347/1990, e art. 1 bis, della Tariffa allegata al medesimo decreto legislativo.

**TABELLA RIEPILOGATIVA**

Cessione immobili strumentali	IVA	Aliquota	Registro	Ipotecaria	Catastale
Cessioni effettuate da imprese costruttrici o ristrutturatrici <b>entro 5 anni</b> dalla costruzione o ristrutturazione	<b>IVA obbligatoria</b>	- <b>21%</b> ; - <b>10%</b> per cessioni di:	<b>168 euro</b>	<b>3%</b>	<b>1%</b>
Cessioni effettuate da imprese costruttrici o ristrutturatrici <b>oltre 5 anni</b> dalla costruzione o ristrutturazione	<b>IVA su opzione (con "reverse charge")*</b>	- porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa, effettuate dall'impresa costruttrice; - fabbricati, o porzioni, effettuate dalle imprese che hanno eseguito sugli stessi interventi incisivi di recupero			
Cessioni effettuate da tutte le altre imprese		<b>21%</b>			

(\*) Se acquirente è un soggetto IVA (esercitante attività d'impresa, arte o professione), l'opzione per l'imponibilità comporta l'applicazione del *reverse charge*.

## 2.2 Locazioni

L'art. 10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972<sup>25</sup> che disciplina il regime IVA applicabile alle locazioni di immobili strumentali prevede, come regime generale, l'esenzione, salva la possibilità per il locatore di poter esercitare il diritto di opzione direttamente nel contratto di affitto.

In particolare, per le locazioni di beni immobili strumentali, il regime risulta il seguente:

- **imponibilità** ad IVA **“su opzione”**, per **tutte le imprese** locatrici;
- **esenzione** da IVA in tutti i casi in cui **non venga esercitata l'opzione** per l'imponibilità.

Tali operazioni imponibili “su opzione” sono **assoggettate** ad **IVA** con aliquota pari al **21%**, e con applicazione, in sede di registrazione, dell'imposta proporzionale di **Registro** pari all'**1%**.

In caso di mancato esercizio dell'opzione, la locazione dei beni strumentali è **esente** da **IVA** e soggetta all'applicazione dell'imposta proporzionale di **Registro** pari all'**1%**<sup>26</sup>.

### TABELLA RIEPILOGATIVA

locatore	opzione	IVA	Registro
Qualsiasi impresa	si	21%	1%
	no	esente	1%

## 3. Pertinenze

La disciplina IVA della cessione dei fabbricati<sup>27</sup>, non contiene indicazioni circa il regime applicabile alla cessione di immobili strumentali (ad es. cantine – categoria catastale C2, box - categoria catastale C6, soffitte – categoria catastale C7) dotati di vincolo di pertinenzialità con le abitazioni.

Come noto, sotto il profilo civilistico, vengono definiti “pertinenze” gli immobili destinati in modo durevole a servizio di un bene principale (ad esempio, l'abitazione), con la conseguenza che i rapporti giuridici che hanno ad oggetto quest'ultimo comprendono anche le pertinenze (*cfr.* art.817 e seguenti del cc).

La qualifica di “immobili pertinenziali” ad unità immobiliari a destinazione residenziale si ripercuote, da un punto di vista fiscale, sul trattamento da riservare, ai fini delle imposte indirette, alle operazioni che hanno ad oggetto tali immobili, ed in particolare ai trasferimenti, con la necessità di stabilire se, con riferimento al regime IVA, debbano trovare applicazione le regole previste per la cessione delle abitazioni, ovvero quelle relative alla vendita dei fabbricati strumentali.

In tal ambito, in assenza di disposizioni normative, il trattamento fiscale da riservare alle cessioni di tali immobili è stato oggetto di esame da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale, con la C.M. n.12/E/2007, ha chiarito che **la cessione delle pertinenze segue lo stesso regime fiscale applicabile, in generale, alla vendita del bene principale**, sia se il trasferimento avvenga con unico atto, riguardante contemporaneamente il fabbricato principale e l'unità pertinenziale, sia in presenza di un atto separato, avente ad oggetto la cessione della sola pertinenza, **purché il vincolo pertinenziale venga comunque evidenziato nell'atto di vendita**.

<sup>25</sup> Completamente riscritto dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito con modificazione nella legge 134/2012.

<sup>26</sup> Ai sensi dell'art.5, lett.a-bis, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 (introdotta dall'art.35, comma 10, della legge 248/2006).

<sup>27</sup> Art.10, comma 1, n.8-bis ed 8-ter, del D.P.R.633/1972, modificata dalla legge 248/2006, art. 57 del D.L. 1/2012, convertito nella legge n. 27/2012 e da ultimo dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni nella legge 134/2012.

In particolare, ciò significa che la cessione riguardante, ad esempio, una pertinenza (box o cantina) ad abitazione deve essere assoggettata allo stesso regime fiscale applicabile, in generale, al trasferimento dei fabbricati residenziali.

Tale principio, si ritiene, resti confermato anche alla luce delle novità introdotte dal “decreto Sviluppo”.

Ciò premesso, la cessione di pertinenze ad abitazioni risulterà imponibile ad IVA:

- **in via obbligatoria**
  - se **effettuata** dall’impresa costruttrice o ristrutturatrice **entro i 5 anni** successivi all’**ultimazione** dei **lavori** di costruzione o di recupero.
- **“su opzione”**
  - se **effettuata** dall’impresa costruttrice o ristrutturatrice dopo i **5 anni successivi** all’ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero;
  - se ha per oggetto **pertinenze** di abitazioni destinate ad **alloggi sociali**.

In ordine all’aliquota applicabile, si ricorda che l’operazione sconta il:

- **4%**<sup>28</sup>, nell’ipotesi di immobile pertinenziale ad abitazione non di lusso acquistata con i benefici “prima casa”;
- **10%**, nell’ipotesi di immobile pertinenziale ad abitazione non di lusso acquistata senza i benefici “prima casa”;
- **21%**, nell’ipotesi di immobile pertinenziale ad abitazione di lusso.

Inoltre, le imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale si applicano in misura fissa (168 euro ciascuna).

Diversamente, la **cessione di pertinenze** ad abitazioni risulta **esente da IVA** se:

- effettuata da **impresa costruttrice/ristrutturatrice dopo 5 anni** dall’**ultimazione** dei **lavori**, nel **caso** di **mancato esercizio** dell’opzione;
- effettuata da **qualsiasi impresa** (non costruttrice/ristrutturatrice);
- avente ad oggetto **pertinenze** di abitazioni destinate ad **alloggi sociali**, nel caso in cui **non sia stato esercitato il diritto di opzione** al momento della cessione.

In tali ipotesi, si applicano, in misura proporzionale, l’imposta di Registro (pari al 7%, o 3% in caso di pertinenza ad una abitazione acquistata con le agevolazioni «prima casa»<sup>29</sup>), l’imposta Ipotecaria (pari al 2%) e l’imposta Catastale (1%).

Tale disciplina è valida a prescindere dal regime fiscale applicato in concreto al trasferimento del bene principale (può quindi accadere, ad esempio, che la cessione dell’abitazione sia stata assoggettata ad IVA obbligatoria, in quanto posta in essere dall’impresa costruttrice entro i cinque anni dall’ultimazione dei lavori, mentre il trasferimento della pertinenza risulti esente da IVA, e soggetto ad imposta proporzionale di Registro, in quanto, per questa, il soggetto cedente sia diverso da impresa costruttrice/ristrutturatrice).

---

<sup>28</sup> A tal proposito, con la R.M. n.139/E/2007, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito il regime fiscale applicabile alla cessione di una «prima casa», unitamente a due box pertinenziali (entrambi accatastati nella categoria C/6), effettuata dall’impresa costruttrice entro 4 anni dall’ultimazione dei lavori di costruzione.

In particolare, è stato chiarito che:

- entrambi i box devono essere considerati come fabbricati abitativi, essendo posti a servizio di un’abitazione;
- la cessione degli stessi, effettuata dall’impresa costruttrice entro 4 anni dall’ultimazione dei lavori di costruzione, è assoggettata ad IVA con le seguenti aliquote:
  - la prima pertinenza è imponibile IVA con l’aliquota prevista per la «prima casa», pari al 4%;
  - la seconda pertinenza è imponibile IVA con aliquota del 10%, in conformità al regime applicabile alle abitazioni non di lusso (e non con quella del 20%, applicabile alla cessione di fabbricati strumentali).

<sup>29</sup> In tal caso, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa pari a 168 euro ciascuna, trattandosi di pertinenza ad abitazione “prima casa”.

Lo stesso principio vale nell'ipotesi in cui si sia in presenza di un'abitazione (es. alloggio del custode) pertinenziale ad un fabbricato strumentale (ad es. capannone industriale). In tal caso, infatti, il trattamento fiscale da riservare alla cessione dell'abitazione è quello proprio del trasferimento di un fabbricato strumentale.

**TABELLA RIEPILOGATIVA**

Cedente		Immobili pertinenziali*	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Impresa costruttrice/ ristrutturatrice	<b>cessione entro 5 anni da fine lavori</b>	pertinenza ad abitazione non di lusso cd. "prima casa" o ad alloggio sociale**	<b>IVA obbligatoria 4%</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>
		pertinenza ad abitazione non di lusso o ad alloggio sociale**	<b>IVA obbligatoria 10%</b>			
		pertinenza ad abitazione di lusso	<b>IVA obbligatoria 21%</b>			
	<b>cessione oltre 5 anni da fine lavori</b>	pertinenza ad abitazione non di lusso cd. "prima casa" o ad alloggio sociale**	<b>IVA su opzione 4%**</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>
		pertinenza ad abitazione non di lusso o ad alloggio sociale**	<b>IVA su opzione 10%</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>
		pertinenza ad abitazione di lusso	<b>IVA su opzione 21%</b>			
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici		pertinenza ad abitazione non di lusso cd. "prima casa"	<b>esente</b>	<b>3%</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>
		pertinenza ad alloggio sociale	<b>IVA su opzione 4%**</b>	<b>168 euro</b>		
		pertinenza ad abitazione non di lusso	<b>esente</b>	<b>7%</b>	<b>2%</b>	<b>1%</b>
		pertinenza ad abitazione di lusso	<b>esente</b>			

\*In caso di cessione di un'unità immobiliare, resa pertinenziale (mediante costituzione del vincolo nell'atto di trasferimento) ad un alloggio sociale, è riconosciuta la facoltà di poter assoggettare tale operazione ad IVA, attraverso l'esercizio di opzione da parte del cedente.

\*\* Per tali ipotesi, tenuto conto che generalmente gli "alloggi sociali" costituiscono per l'acquirente "prima casa" (non di lusso), l'aliquota IVA applicabile è pari al 4%. Resta fermo che, qualora tali unità residenziali non costituiscano "prima casa", l'aliquota IVA applicabile è pari al 10%. In caso di mancato esercizio dell'opzione, l'operazione è esente.

***Si riporta di seguito uno schema di sintesi relativo all'applicabilità dell'IVA per le cessioni e locazioni delle abitazioni e dei fabbricati strumentali, che tiene conto, altresì, di ipotesi di frequente realizzazione nella prassi.***



**ABITAZIONI**

Sono i fabbricati inclusi nelle categorie catastali da A1 ad A9, esclusa la categoria A10 (uffici e studi privati)

**CESSIONI** (artt.10, c. 1, n. 8-bis - Tab. A, parte II, n. 21 e parte III, nn. 127-undecies e 127-quinquiesdecies del D.P.R. 633/1972)

Tipologia di immobile	Cedente <sup>(2)</sup>	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Abitazione non di lusso ceduta come prima casa <sup>(1)</sup>	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	4% su opzione*			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Abitazione non di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	10%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	10% su opzione*			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Alloggi sociali <sup>(3)</sup>	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice dopo 5 anni dalla fine dei lavori	4% su opzione*			
	➤ altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	4% su opzione*			
Abitazione di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	21%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	21% su opzione*			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Box, cantina, soffitta pertinenziali alla prima casa non di lusso - una per ciascuna categoria catastale <sup>(4)</sup>	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	4% su opzione*			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Box, cantina, soffitta pertinenziale ad un alloggio sociale	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice dopo i 5 anni dalla fine dei lavori	4% su opzione*			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Ulteriori box, cantine, soffitte pertinenziali alla prima casa non di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	10%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	10% su opzione*			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			

Box, cantina, soffitta pertinenziali ad abitazione non di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	<b>10%</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	<b>10% su opzione*</b>			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	<b>esente</b>			
Box, cantina, soffitta pertinenziali ad abitazione di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	<b>21%</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>	<b>168 euro</b>
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	<b>21% su opzione*</b>			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	<b>esente</b>			

\*In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente.

- (1) Come "prima casa" si intendono le abitazioni per le quali l'acquirente risulti in possesso dei requisiti previsti dalla nota II-bis dell'art.1, della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. Cfr. al riguardo, la precedente nota 7 a pag. 4.
- (2) Per **impresa costruttrice** si intende:
  - l'impresa che realizza direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri;
  - l'impresa che si avvale di imprese terze per l'esecuzione dei lavori.
 Per **impresa ristrutturatrice** si intende sia quella che ha eseguito lavori di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia od urbanistica ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. c), d), ed f) del D.P.R. 6 giugno 2001 n.380 - "Testo Unico dell'edilizia", sia quella che affida a terzi tali lavori, mediante contratti di appalto (cfr. la R.M. 27/E/2006).
- (3) Per tali ipotesi, tenuto conto che gli "alloggi sociali" costituiscono per l'acquirente, in genere, abitazione principale (non di lusso), l'aliquota IVA applicabile è pari al 4%. Resta fermo che, qualora tali unità residenziali non costituiscano "prima casa", l'aliquota IVA applicabile è pari al 10%.
- (4) In base alla nota II-bis dell'art.1, della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" sono estese all'acquisto, anche se con atto separato, delle unità immobiliari pertinenziali classificate nelle categorie catastali C2 (cantina), C6 (box) e C7 (soffitta), limitatamente ad una per ciascuna categoria.

#### LOCAZIONI (art. 10, comma 1, n. 8 e tab. A, parte III, n. 127-duodevices del D.P.R. 633/1972)

Locatore	IVA	Registro
impresa costruttrice/ristrutturatrice <sup>(2)</sup>	<b>10% su opzione</b>	<b>67 euro</b>
qualsiasi impresa che ha locato alloggi sociali		
In ogni altro caso	<b>esente</b>	<b>2%</b>

**FABBRICATI STRUMENTALI**

Sono i fabbricati censiti in catasto nella categoria A10 (uffici e studi privati) o nei gruppi catastali B, C, D, E<sup>(6)</sup>.

**CESSIONI** (art. 10, comma 1, n. 8-ter e 17, comma 6, lett. a-bis) e Tab. A, parte III, nn. 127-undecies e 127-quinquiesdecies del D.P.R. 633/1972)

Cedente	Regime IVA	Reverse <sup>(7)</sup>	Registro	Ipotecaria	Catastale
impresa costruttrice/ristrutturatrice che cede l'immobile strumentale entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero	<b><u>IVA OBBLIGATORIA</u></b> - <b>21%</b> - <b>10%</b> per: - porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa cedute da impresa costruttrice; - fabbricati, o loro porzioni, ceduti dalle imprese che hanno eseguito interventi incisivi di recupero	<b>NO</b>	<b>168 euro</b>	<b>3%</b>	<b>1%</b>
impresa costruttrice/ristrutturatrice che cede l'immobile strumentale oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero  <b><u>OPPURE</u></b> impresa non costruttrice/ristrutturatrice	<b><u>IVA SU OPZIONE</u></b> - <b>21%</b> - <b>10%</b> per: - porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa cedute da impresa costruttrice; - fabbricati, o loro porzioni, ceduti dalle imprese che hanno eseguito interventi incisivi di recupero	<b>SI</b>	<b>168 euro</b>	<b>3%</b>	<b>1%</b>

(6) La C.M. n. 27/E/2008 ha chiarito che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo.

(7) Se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arte o professione), l'opzione per l'imponibilità comporta l'applicazione del *reverse charge*.

**LOCAZIONI** (art. 10, comma 1, n. 8 del D.P.R. 633/1972)

Locatore	Opzione	Regime IVA	Registro
qualsiasi impresa	<b>SI</b>	<b>21%</b>	<b>1%</b>
	<b>NO</b>	<b>esente</b>	<b>1%</b>