

***L'IVA nelle operazioni di cessione e locazione immobiliare
dopo le novità sull'imposta di Registro
(D.Lgs. 23/2011 – “federalismo fiscale municipale” e
D.L. 104/2013, convertito nella Legge 128/2013)***

Vademecum operativo

Marzo 2014

SOMMARIO

PREMESSA	3
1 Abitazioni.....	4
1.1 Cessioni	4
1.1.1 <i>Esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA nel "contratto preliminare"</i>	7
1.1.2 <i>Opzione per l'imponibilità ad IVA ed applicazione del "reverse charge"</i>	8
1.2 Locazioni	10
1.3 Separazione tra attività imponibili ed esenti – Effetti ai fini IVA	11
2 Beni strumentali.....	12
2.1 Cessioni	13
2.1.1 <i>Esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA nel "contratto preliminare"</i>	13
2.1.2 <i>Opzione per l'imponibilità ad IVA ed applicazione del "reverse charge"</i>	14
2.2 Locazioni	15
3 Pertinenze	16

TABELLE RIEPILOGATIVE:

- *Abitazioni*
- *Fabbricati strumentali*

PREMESSA

L'art.10, comma 1, nn.8, 8-bis ed 8-ter, del D.P.R. 633/1972, che disciplina il regime IVA applicabile alle cessioni e locazioni di immobili, ha subito rilevanti modifiche, da ultimo, dal D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012, n. 134 (c.d. "*decreto sviluppo*").

In merito, l'ANCE ha predisposto un vademecum riepilogativo della disciplina IVA delle suddette operazioni, che tiene conto, altresì, delle novità in materia di imposte d'atto per i trasferimenti immobiliari, applicabili dal 1° gennaio 2014, introdotte:

- o dall'art.10 del D.Lgs. 23/2011 (cd. "*federalismo fiscale municipale*").

In particolare, ai fini dell'Imposta di Registro, viene riscritto integralmente, l'art.1 della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986.

Nell'ambito di tale revisione, viene prevista, tra l'altro, l'introduzione di due sole aliquote (2% per l'acquisto della «prima casa» e 9% in tutti gli altri casi);

- o dall'art.26 del D.L. 104/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 128/2013 (cd. "*decreto istruzione*").

Ai sensi del citato Provvedimento, infatti, dal 1° gennaio 2014, vengono previste:

- l'applicabilità delle imposte Ipotecaria e Catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna, nell'ipotesi in cui sia dovuta l'imposta proporzionale di Registro (9% o 2% per la «prima casa»);
- l'aumento della misura fissa delle imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale, che è passata da 168 euro a 200 euro.

Sulla riforma delle imposte d'atto si è recentemente espressa l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 2/E del 21 febbraio 2014, mentre con la precedente Circolare n.22/E del 28 giugno 2013, la medesima Amministrazione ha affrontato le novità in materia di IVA, introdotte dal D.L. 83/2012 (cosiddetto "*decreto sviluppo*", convertito nella legge 134/2012), chiarendo, tra le altre, le modalità di esercizio dell'opzione per l'imponibilità ad IVA delle cessioni e locazioni di fabbricati, con particolare riferimento al regime transitorio per i contratti in corso di esecuzione al 26 giugno 2012 (data di entrata in vigore del "*decreto sviluppo*").

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2013, Prot. n.2013/92492 è stato approvato, invece, il Modello di opzione per l'imponibilità ad IVA dei contratti di locazione di immobili abitativi, in corso di esecuzione al 26 giugno 2012.

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. le C.M. n.22/E del 28 giugno 2013, n.18/E del 29 maggio 2013 e 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

Ai fini della disciplina IVA, per i fabbricati abitativi si intendono quelli individuati catastalmente nel Gruppo A, ad eccezione della categoria A/10 "uffici e studi privati", a prescindere dalla destinazione di fatto e dall'utilizzo del medesimo immobile¹.

Si tratta, quindi, dei fabbricati, o delle unità immobiliari censite nelle seguenti categorie catastali:

A/1	Abitazioni di tipo signorile
A/2	Abitazioni di tipo civile
A/3	Abitazioni di tipo economico
A/4	Abitazioni di tipo popolare
A/5	Abitazioni di tipo ultrapopolare
A/6	Abitazioni di tipo rurale
A/7	Abitazioni in villini
A/8	Abitazioni in ville
A/9	Castelli, palazzi di pregio artistico e storico
A/11	Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi

1.1 Cessioni

L'attuale formulazione dell'art. 10, comma 1, n.8-*bis*, del D.P.R. 633/1972² (in vigore dal 26 giugno 2012³) prevede un generale regime di **esenzione** da IVA, con l'applicazione dell'imposta proporzionale di Registro, **ad eccezione** di 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.

¹ Cfr. le C.M. n.22/E del 28 giugno 2013, n.18/E del 29 maggio 2013 e n.27/E del 4 agosto 2006.

² 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.

³ Data di entrata in vigore del D.L. 83/2012. Per completezza, 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	abitazione			
	Entro 5 anni	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	IVA obbligatoria	IVA obbligatoria
		alloggio sociale		
		abitazione	Esente	Esente
	Dopo 5 anni	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

IVA OBBLIGATORIA:

- cessioni effettuate da imprese **costruttrici**⁴, o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica)⁵, **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**⁶, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008⁷, effettuate da qualsiasi impresa (anche non costruttrice o ristrutturatrice)⁸.

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»⁹ ;

⁴ Ai fini di un corretto inquadramento delle citate disposizioni, si ricorda la nozione di "impresa costruttrice", così come ribadita, da ultimo, dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.22/E del 28 giugno 2013 (cfr. anche le C.M. n.18/E del 29 maggio 2013 e 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.

⁵ 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. 22/E/2013, C.M. 18/E/2013 e C.M. 27/E/2006).

⁶ Novità introdotta dalla legge di conversione 134/2012, in vigore dal 12 agosto 2012.

⁷ 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 (cfr. anche C.M. 22/E/2013).

⁸ Tali ipotesi di esercizio dell'opzione sono state confermate anche dalla C.M. 22/E/2013.

⁹ 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 2 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 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.

- 10% nel caso di abitazioni non di lusso diverse dalla «prima casa»¹⁰;
- 22% nel caso di «abitazioni di lusso»¹¹.

Nelle ipotesi di **imponibilità** ad IVA, inoltre, le imposte di **Registro, Ipotecarie e Catastali** si applicano in misura fissa pari a 200 euro ciascuna (per un totale di 600 euro)¹².

IVA ESENTE (al di fuori dei casi di IVA obbligatoria e di IVA su opzione):

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

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 2/E del 21 febbraio 2014, nelle ipotesi di cessioni di abitazioni effettuate in esenzione da IVA, trovano applicazione le nuove aliquote dell'imposta di Registro e i nuovi importi fissi delle imposte Ipotecaria e Catastale, in vigore dal 1° gennaio 2014. In tali casi, quindi, il regime delle imposte d'atto è quello riportato di seguito:

- cessione di **abitazioni** con i **requisiti «prima casa»**:
 - imposta di Registro: 2%, con importo minimo non inferiore a 1.000 euro¹³;
 - imposta Ipotecaria: 50 euro;
 - imposta Catastale: 50 euro.

Si sottolinea in proposito che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la possibilità di fruire di tale aliquota ridotta è ammessa, ricorrendone tutti i requisiti soggettivi, per l'acquisto di tutte le unità immobiliari a destinazione residenziale accatastale nel Gruppo A, ad eccezione delle abitazioni cd. «di lusso», intendendosi per tali quelle accatastate nelle categorie A/1 (abitazione di tipo signorile), A/8 (abitazione in villa) e A/9 (castello o palazzo di pregio artistico e storico).

Viene, quindi, modificata, solo ai fini dell'imposta di Registro, la definizione di «abitazione di lusso», che, invece, ai fini dell'IVA, rimane fondata ai sensi del D.M. 2 agosto 1969;

- cessione di **abitazioni senza i requisiti «prima casa»**:
 - imposta di Registro: 9%, con importo minimo non inferiore a 1.000 euro;

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*) ».

¹⁰ In base al n. 127-*undecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

¹¹ Per «abitazioni di lusso» si intendono quelle che rispondono ai requisiti del D.M. 2 agosto 1969, che individua le caratteristiche di tali abitazioni.

¹² Dal 1° gennaio 2014, infatti, la misura fissa delle imposte di Registro, Ipotecarie e Catastali è passata da 168 euro a 200 euro (art.26 del D.L. 104/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 128/2013).

¹³ Ai sensi dell'art.10, comma 2, del D.Lgs.23/2011.

- imposta Ipotecaria: 50 euro;
- imposta Catastale: 50 euro.

In tali casi, l'applicazione dell'imposta di Registro in misura proporzionale (2% o 9%, a seconda se ricorrano, o meno, i requisiti "prima casa") comporta, per il medesimo atto di compravendita, l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie¹⁴.

Inoltre, sempre in queste ipotesi, può trovare applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di Registro, il cosiddetto regime del "prezzo-valore" (art.1, co.497, legge 266/2005), a condizione che l'acquirente sia una persona fisica, non esercente attività commerciale, artistica o professionale e che lo stesso esprima una specifica opzione in tal senso in sede di atto notarile. L'opzione per tale regime comporta che, ferme restando le misure fisse delle imposte Ipotecaria e Catastale (50 euro ognuna), la base imponibile dell'imposta di Registro (da applicare con aliquota del 2% o del 9%, a seconda se sussistano, o meno, i requisiti "prima casa" in capo all'acquirente) sia costituita dal "valore catastale"¹⁵ dell'abitazione (e/o delle relative pertinenze¹⁶), a prescindere dal corrispettivo effettivo di vendita (che, comunque, deve essere necessariamente dichiarato in atto).

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 2/E/2014, il regime del "prezzo-valore", incidendo sulla determinazione della base imponibile e non anche sulle aliquote, non ha subito modifiche e continua a permanere (sempre come regime opzionale per l'acquirente dell'abitazione) anche a seguito dell'entrata in vigore (dallo scorso 1° gennaio 2014) della riforma del sistema delle imposte d'atto per i trasferimenti immobiliari¹⁷.

Resta fermo, naturalmente, che, qualora la cessione sia imponibile ad IVA (in via obbligatoria, o su opzione dell'impresa cedente), il meccanismo del "prezzo-valore" non può in alcun modo operare, tenuto conto che la base imponibile agli effetti dell'IVA è sempre costituita dal corrispettivo pattuito e dichiarato in atto, non ammettendo la disciplina del tributo (fissata anche a livello europeo) alcuna deroga sul punto.

1.1.1 *Esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA nel "contratto preliminare"*

Come noto, per le cessioni di abitazioni effettuate dopo il 26 giugno 2012¹⁸, l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità ad IVA deve essere contenuta nel relativo atto di compravendita.

Sul punto, la C.M. 22/E/2013 ha chiarito che, nell'ipotesi in cui la compravendita sia preceduta da un **contratto preliminare**, l'**opzione** per l'applicazione dell'IVA può essere **espressa anche in quest'ultimo** atto.

In tale ipotesi, gli eventuali acconti sul prezzo, pagati in forza del citato preliminare, sono assoggettati ad IVA¹⁹.

¹⁴ Cfr. Art.10, comma 3, del D.Lgs. 23/2011 e C.M. 2/E del 21 febbraio 2014.

¹⁵ Determinato ai sensi dell'art.52, co. 4-5, del D.P.R. 131/1986 (ossia pari alla rendita catastale, rivalutata del 5% e moltiplicata per il coefficiente di 110 nell'ipotesi di acquisto della "prima casa", o di 120 per l'acquisto di abitazioni diverse dalla "prima casa").

¹⁶ Sotto il profilo "oggettivo", si ricorda che il sistema del "prezzo-valore" può essere scelto dall'acquirente, persona fisica, di unità residenziali (anche diverse dalla "prima casa" o dall' "abitazione principale") e delle relative pertinenze. Per queste ultime, il regime si può scegliere senza limitazione di numero e anche nel caso di acquisto separato rispetto all'unità residenziale, a condizione che, nel rogito, risulti il vincolo di pertinenzialità con l'abitazione (cfr. anche C.M. 18/E del 29 maggio 2013).

¹⁷ Per completezza, si evidenzia che la citata C.M. 2/E/2014 ha ammesso la possibilità di applicare il sistema del "prezzo-valore" anche in caso di acquisto dell'abitazione a seguito di espropriazione forzata o di pubblico incanto, recependo così quanto espresso dalla Corte Costituzionale con la Sentenza 15 gennaio 2014, n. 6 e superando il suo precedente orientamento contenuto nella R.M. n. 102/E del 17 maggio 2007.

¹⁸ Data di entrata in vigore del D.L. 83/2012, che modifica la disciplina IVA di cessioni e locazioni immobiliari. Diversamente, per le cessioni aventi ad oggetto alloggi sociali la nuova disciplina si applica dal 12 agosto 2012, data di entrata in vigore della legge di conversione 134/2012.

¹⁹ Nella fase transitoria, ovvero nel passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina IVA, la C.M. 22/E/2013 ha chiarito che gli acconti, corrisposti prima del 26 giugno 2012, potessero essere sottoposti ad un regime IVA diverso rispetto a quello applicabile al saldo, da corrispondere al momento del rogito.

In particolare, vengono prese in esame le seguenti ipotesi:

Caso 1

- prima del 26 giugno 2012: stipula del contratto preliminare e pagamento degli acconti in esenzione da IVA;

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'eventuale scelta per l'imponibilità ad IVA, contenuta nel preliminare, è vincolante anche in relazione al saldo dovuto alla stipula del definitivo.

Tuttavia, in mancanza di un contratto preliminare, qualora siano stati corrisposti acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione da IVA, mentre in sede di stipula del contratto definitivo di cessione è esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita solo dall'importo dovuto a saldo.

1.1.2 Opzione per l'imponibilità ad IVA ed applicazione del "reverse charge"

Come chiarito dalla C.M. 22/E/2013, in caso di **esercizio dell'opzione** per l'imponibilità, se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arte o professione), si applica il 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 22%, a seconda che si tratti, o meno, di "*abitazioni non di lusso*"²⁰) 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).

Al riguardo, la citata C.M. 22/E/2013 precisa ulteriormente che, nel caso in cui vengano pagati degli acconti sul prezzo, se ricorrono i presupposti (cessione soggetta ad imponibilità ad "*IVA su opzione*" e acquirente soggetto passivo d'imposta), l'IVA relativa ai medesimi acconti deve essere assolta con il meccanismo dell'inversione contabile. A tal proposito, si ricorda comunque che 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.

Diversamente, il **meccanismo** dell'inversione contabile **non opera mai**:

- **quando acquirente è un privato persona fisica;**
- **quando l'immobile viene ceduto prima della sua ultimazione** (ossia ancora in corso di costruzione o di ristrutturazione - C.M. 22/E/2013)²¹. In tale ipotesi, infatti l'operazione è soggetta ad "*IVA obbligatoria*" e deve essere fatturata con le modalità ordinarie.

-
- dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo, con esercizio dell'opzione, saldo imponibile ad IVA.

In tale ipotesi, gli acconti sono stati fatturati in esenzione da IVA, ed il contratto preliminare ha scontato l'imposta di registro. Di conseguenza, al momento del rogito (posto in essere dopo il 26 giugno 2012), il cedente può decidere di esercitare l'opzione per l'applicabilità dell'IVA, con esclusivo riferimento al saldo del corrispettivo, al netto degli acconti già fatturati in esenzione da IVA (per i quali è stata applicata l'imposta di Registro in misura proporzionale).

Caso 2

- prima del 26 giugno 2012: acconti imponibili ad "IVA obbligatoria";
- dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo, senza l'esercizio dell'opzione, saldo esente da IVA.

In tale ipotesi, invece, in sede di stipula del rogito, l'imposta proporzionale di Registro si applica sul corrispettivo a saldo, al netto degli acconti già assoggettati ad IVA. Pertanto, il saldo sarà esente da IVA.

²⁰ Ossia prive delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969.

²¹ In tale ipotesi, infatti, l'immobile si ritiene ancora inserito nel ciclo produttivo, ed è, quindi, escluso dal campo di applicazione dell'art.10 del D.P.R. 633/1972.

TABELLA RIEPILOGATIVA

CEDENTE	REGIME IVA	REGISTRO	IPOTECARIA	CATASTALE		
Impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione	abitazione non di lusso, o alloggio sociale, "prima casa"	IVA obbligatoria 4%				
	cessione entro 5 anni	abitazione non di lusso, o alloggio sociale, non "prima casa"	IVA obbligatoria 10%	€ 200	€ 200	€ 200
		abitazione di lusso	IVA obbligatoria 22%			
	cessione oltre 5 anni	abitazione non di lusso, o alloggio sociale*, "prima casa"	IVA su opzione** 4%			
		abitazione non di lusso, o alloggio sociale, non "prima casa"	IVA su opzione** (con "reverse charge")*** 10%	€ 200	€ 200	€ 200
		abitazione di lusso	IVA su opzione** (con "reverse charge")*** 22%			
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	abitazione non di lusso "prima casa"	esente	2%****	€ 50	€ 50	
	abitazione non di lusso non "prima casa"	esente				
	abitazione di lusso	esente	9%****	€ 50	€ 50	
	alloggio sociale*	IVA su opzione** 4% o 10%	€ 200	€ 200	€ 200	

* 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 da IVA ed assoggettata all'imposta di Registro proporzionale (aliquote del 2% o del 9%, a seconda se ricorrano, o meno, i requisiti "prima casa") ed alle imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa, pari a 50 euro ciascuna.

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

**** L'imposta di Registro minima è pari a 1.000 euro. L'applicazione dell'imposta di Registro in misura proporzionale, comporta, per il medesimo trasferimento, l'esenzione da imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

1.2 Locazioni

La disciplina IVA delle locazioni di abitazioni è contenuta nell'art.10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972²², che prevede un generale regime di esenzione, salva la possibilità di optare per l'imponibilità ad IVA per le sole locazioni poste in essere dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici delle abitazioni e per le operazioni eseguite nell'ambito del cd. "housing sociale".

In particolare, come confermato dalla C.M. 22/E/2013, a decorrere dal 26 giugno 2012²³, sono **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)²⁴;
- **alloggi sociali**, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008, effettuate da **qualsiasi impresa** (anche non costruttrice/ristrutturatrice).

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato ulteriormente che:

- l'**opzione** manifestata nel contratto d'affitto è **vincolante** per **tutta la durata** del medesimo;

²² 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 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
Impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione	abitazione	Esente
	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	IVA obbligatoria se locata entro 4 anni dal termine dei lavori
	alloggio sociale	Esente
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	abitazione	Esente
	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	Esente
	alloggio sociale	Esente

²³ Data di entrata in vigore del D.L. 83/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 134/2012. Per gli "alloggi sociali", la possibilità di esercitare l'opzione per l'imponibilità ad IVA si applica dal 24 gennaio 2012 (ai sensi dell'art.57 del D.L. 1/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 27/2012).

Per i contratti in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, la C.M. 22/E/2013 conferma che i relativi canoni continueranno ad essere esenti da IVA, salva la possibilità da parte delle imprese costruttrici locatrici (o nel caso di "alloggi sociali", da parte di qualsiasi locatore) di optare per l'imponibilità ad IVA per i canoni residui. L'opzione per l'imponibilità ad IVA è vincolante per la durata residua del contratto.

In tale ipotesi, l'opzione potrà essere esercitata dal locatore, mediante un atto integrativo al contratto di locazione originario (per atto pubblico o scrittura privata autenticata). Il locatore potrà, alternativamente:

- registrare l'atto integrativo, tramite versamento dell'imposta di Registro in misura fissa pari a 67 euro, senza doverne dare successiva comunicazione formale all'Agenzia delle Entrate;
- non registrare l'atto integrativo, comunicando all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, l'esercizio dell'opzione mediante il Modello di comunicazione, approvato con il Provvedimento 29 luglio 2013, Prot. n.2013/92492.

Per completezza, si evidenzia che il predetto Modello può essere utilizzato per l'esercizio dell'opzione da parte del terzo che subentra, prima della scadenza del contratto, come locatore.

Per tali contratti, la citata C.M. 22/E/2013 ricorda inoltre che, ai fini del Registro, il locatore che opti per l'applicazione del regime di imponibilità IVA, non può chiedere il rimborso dell'imposta relativa all'annualità in corso.

Diversamente, qualora l'imposta di Registro, relativa ai predetti contratti di locazione, sia stata versata per l'intera durata del contratto, il locatore può chiedere il rimborso dell'importo pagato per le annualità successive a quella in cui è esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA.

²⁴ 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 (da ultimo, C.M. 22/E/2013).

- in **assenza di opzione**, il regime generale di **esenzione** è **vincolante** per **tutta la durata** del contratto;
- **nel caso in cui un terzo subentri nel contratto in qualità di locatore**, quest'ultimo **può modificare il regime IVA dei canoni residui**, previa comunicazione, in modalità telematica, all'Agenzia delle Entrate, mediante il Modello approvato con il Provvedimento 29 luglio 2013, Prot. n.2013/92492.

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. 633/1972²⁵. 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 proporzionale di **Registro** con aliquota del **2%** (art.5 della Tariffa, Parte I, annessa al D.P.R. 131/1986).

TABELLA RIEPILOGATIVA

LOCATORE		REGIME IVA	REGISTRO
Impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione	abitazione	IVA su opzione* 10%	€ 67
	alloggio sociale		
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	abitazione	esente	2%
	alloggio sociale	IVA su opzione* 10%	€ 67

* In caso di mancato esercizio dell'opzione, la locazione è esente da IVA ed assoggettata all'imposta di Registro proporzionale con aliquota del 2%.

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 disposizione²⁶ introdotta in vigore del precedente regime, che riconosce, a partire **dal 24**

²⁵ Come modificato dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni, nella legge 134/2012.

²⁶ 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

Art. 36

(omissis)

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.

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 IVA²⁷.

Tale meccanismo²⁸, 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*"²⁹, 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 IVA³⁰ inizialmente operata in fase di costruzione dell'immobile.

Sul punto, la C.M. 22/E/2013 chiarisce che il criterio di separazione delle attività prende a riferimento non solo il regime IVA applicabile alle suddette operazioni (esenzione o imponibilità), ma anche la categoria catastale dei fabbricati (abitativa ovvero diversa dall'abitativa).

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 attività³¹ per le imprese prettamente edili (e non per le società immobiliari) risulta di scarso interesse.

2 Beni strumentali

Ai fini della disciplina IVA, per "*fabbricati strumentali per natura*" si intendono quelli che, «*per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*³²», individuati catastalmente nelle Categorie/Gruppi di seguito riportati:

A/10	Uffici e studi privati
Gruppo B	Unità immobiliari per uso di alloggio collettivo
Gruppo C	Unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie
Gruppo D	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
Gruppo E	Altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi

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)

²⁷ La possibilità di separare l'attività, fino al 23 gennaio 2012, era limitata alle sole operazioni di locazione.

²⁸ 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.

Al termine del triennio, l'opzione si intende rinnovata per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

²⁹ Art. 19, comma 5, e 19-bis del D.P.R. 633/1972.

³⁰ Art. 19-bis2, comma 4 del D.P.R. 633/1972.

³¹ 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.

³² Cfr. art. 43, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - T.U.I.R..

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 specifiche ipotesi** nelle quali l'operazione è assoggettata ad **IVA in via obbligatoria e ferma restando la possibilità**, per l'impresa cedente, di **optare comunque per l'applicazione dell'IVA**.

IVA OBBLIGATORIA

- cessioni effettuate da imprese **costruttrici** o che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica)³³ **entro 5 anni** dall'ultimazione dei lavori;

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 22%**.

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**³⁴;
- cessioni di **fabbricati, o loro porzioni**, effettuate dalle imprese che hanno eseguito sugli stessi **interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia o urbanistica**³⁵.

Per tali cessioni si applicano, oltre all'IVA (al 22% o al 10%) anche l'imposta di **Registro** in misura fissa pari a **200 euro**³⁶, l'imposta **Ipotecaria** pari al **3%**, e l'imposta **Catastale** pari all'**1%**³⁷.

IVA ESENTE (al di fuori dei casi di IVA obbligatoria e di IVA su opzione):

- 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, per le quali non è stata esercitata l'opzione per l'imponibilità;
- cessioni effettuate da **qualsiasi impresa** (anche non costruttrice/ristrutturatrice) per le quali non è stata esercitata l'opzione per l'imponibilità.

In tali fattispecie, il trasferimento dell'immobile strumentale è **esente da IVA** e soggetto all'imposta di **Registro** in misura fissa di **200 euro**, all'imposta **Ipotecaria** del **3%** e all'imposta **Catastale** dell'**1%**³⁸.

Nella citata C.M. 2/E/2014, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che tale regime resta confermato anche alla luce della riforma dell'art.1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, tenuto conto che l'imposizione in misura fissa deriva dall'art. 40, co.1 del medesimo Decreto, che è rimasto invariato. Conseguentemente, anche le imposte Ipotecaria e Catastale continuano ad essere applicate in misura proporzionale.

2.1.1 *Esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA nel "contratto preliminare"*

Nell'ipotesi in cui la compravendita sia preceduta da un contratto preliminare, la C.M. 22/E/2013 ha chiarito che l'opzione per l'applicazione dell'IVA può essere espressa anche in quest'ultimo atto.

³³ 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).

³⁴ 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).

³⁵ Ai sensi del n.127-quinquiesdecies, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R.633/1972.

³⁶ Dal 1° gennaio 2014, la misura fissa dell'imposta di Registro è stata aumentata da 168 euro a 200 euro.

³⁷ Art. 10, comma 1, del D.Lgs 347/1990, e art. 1 bis, della Tariffa allegata al medesimo decreto legislativo.

³⁸ Cfr. anche C.M. 22/E/2013.

Gli eventuali acconti sul prezzo, pagati in forza del citato preliminare, sono assoggettati ad IVA³⁹.

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'eventuale scelta per l'imponibilità ad IVA, contenuta nel preliminare, è vincolante anche in relazione al saldo dovuto alla stipula del definitivo.

Tuttavia, in mancanza di un contratto preliminare, qualora siano stati corrisposti acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione da IVA, mentre in sede di stipula del contratto definitivo di cessione è esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita solo dall'importo dovuto a saldo.

2.1.2 Opzione per l'imponibilità ad IVA ed applicazione del "reverse charge"

Anche in tal caso, come confermato dalla C.M. 22/E/2013, **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 22%, a seconda che si tratti o meno di porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa ceduti 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).

Nel caso in cui vengano pagati degli acconti sul prezzo, se ricorrono i presupposti (cessione soggetta ad imponibilità "su opzione" e acquirente soggetto passivo d'imposta), l'IVA relativa agli acconti deve essere assolta con il meccanismo dell'inversione contabile (C.M. 22/E/2013).

A tal proposito, si ricorda che il meccanismo 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.

Diversamente, il **meccanismo non opera**:

- **quando acquirente è un privato persona fisica;**
- **in caso di cessione dell'immobile prima della sua ultimazione** (ossia ancora in corso di costruzione o di ristrutturazione - C.M. 22/E/2013)⁴⁰. In tale ipotesi, infatti l'operazione è soggetta ad "IVA obbligatoria" e deve essere fatturata con le modalità ordinarie.

³⁹ Nella fase transitoria, ovvero nel passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina IVA, la C.M. 22/E/2013 ha chiarito che gli acconti, corrisposti prima del 26 giugno 2012, potessero essere sottoposti ad un regime IVA diverso rispetto a quello applicabile al saldo, da corrispondere al momento del rogito.

In particolare, vengono prese in esame le seguenti ipotesi:

Caso 1

- prima del 26 giugno 2012: stipula del contratto preliminare e pagamento degli acconti in esenzione da IVA;
- dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo, con esercizio dell'opzione, saldo imponibile ad IVA.

In tale ipotesi, gli acconti sono stati fatturati in esenzione da IVA, mentre il contratto preliminare ha scontato l'imposta di Registro. Di conseguenza, al momento del rogito (posto in essere dopo il 26 giugno 2012), il cedente può decidere di esercitare l'opzione per l'applicabilità dell'IVA, con esclusivo riferimento al saldo del corrispettivo, al netto degli acconti già fatturati in esenzione da IVA.

Caso 2

- prima del 26 giugno 2012: acconti imponibili ad "IVA obbligatoria";
- dopo il 26 giugno 2012: stipula del contratto definitivo, senza l'esercizio dell'opzione, saldo esente da IVA.

Per le cessioni di immobili strumentali, si ricorda che l'imposta di Registro è sempre dovuta nella misura fissa di 200 euro, a prescindere dall'assoggettamento, o meno, ad IVA del medesimo trasferimento.

⁴⁰ In tale ipotesi, infatti, l'immobile si ritiene ancora inserito nel ciclo produttivo, ed è, quindi, escluso dal campo di applicazione dell'art.10 del D.P.R. 633/1972.

TABELLA RIEPILOGATIVA

CEDENTE	REGIME		IVA	REGISTRO	IPOTECARIA	CATATALE
			ALIQUOTA			
Impresa costruttrice/ristrutturatrice	cessione entro 5 anni	IVA obbligatoria	<ul style="list-style-type: none"> • 22% • 10% se: <ul style="list-style-type: none"> - 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 	€ 200	3%	1%
	cessione oltre 5 anni	IVA su opzione* (con "reverse charge")**				
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	-	IVA su opzione* (con "reverse charge")**	22%	€ 200	3%	1%

* In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente da IVA ed assoggettata all'imposta di Registro in misura fissa pari a 200 euro, all'imposta ipotecaria del 3% e a quella Catastale dell'1%.

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

2.2 Locazioni

L'art. 10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972⁴¹ che disciplina il regime IVA applicabile alle locazioni di immobili strumentali prevede, come regime generale, l'esenzione, fatta salva la possibilità per il locatore di poter esercitare il diritto di opzione direttamente nel contratto di affitto.

In particolare, come chiarito dalla C.M. 22/E/2013, per le locazioni di beni immobili strumentali i cui contratti sono stati conclusi dal 26 giugno 2012⁴², 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.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato ulteriormente che:

⁴¹ Completamente riscritto dall'art. 9 del D.L. 83/2012, convertito con modificazioni, nella legge 134/2012.

⁴² Per i contratti di locazione di immobili strumentali in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, assoggettati ad "IVA obbligatoria" secondo la previgente disciplina, la C.M. 22/E/2013 ha precisato che:

- il locatore che non intenda modificare il regime di imponibilità ad IVA, per i canoni percepiti a partire dal 26 giugno 2012, non deve effettuare alcuna integrazione o comunicazione, in quanto continuerà ad applicare lo stesso regime IVA;
- il locatore che non sia interessato a confermare l'applicabilità dell'IVA, per la durata residua del contratto, può fruire del regime di esenzione formalizzando la propria scelta mediante un atto integrativo del contratto di locazione.

Anche in tale ipotesi, come per le locazioni di fabbricati abitativi, tale atto integrativo potrà essere registrato, tramite versamento dell'imposta di registro in misura pari a 67 euro.

Per contro, con riferimento ai contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione, esenti da IVA sin dall'origine, con possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta, la C.M. 22/E/2013 ha chiarito che resta vincolante la scelta originaria del regime IVA (esenzione o imponibilità) espressa dal locatore al momento della stipula del contratto, in quanto le nuove disposizioni non producono alcun effetto innovativo al caso di specie.

In ogni caso, in tali ipotesi, la modifica del regime fiscale dei canoni non comporta alcun effetto sotto il profilo dell'imposta di Registro (sempre dovuta nella misura proporzionale dell' 1%).

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito ulteriormente che in linea generale, è possibile modificare il regime IVA originariamente applicato in sede di rinnovo del contratto di locazione venuto a scadenza (nel nuovo contratto, il locatore potrà optare espressamente per l'imponibilità ad IVA; in caso contrario, la locazione sarà esente da IVA).

- l'**opzione** manifestata nel contratto d'affitto è **vincolante** per **tutta la durata** del medesimo;
- in **assenza** di **opzione**, il regime generale di **esenzione** è **vincolante** per **tutta la durata** del contratto;
- **nel caso in cui un terzo subentri nel contratto in qualità di locatore**, quest'ultimo **può modificare il regime IVA dei canoni residui**, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, mediante il Modello approvato con il Provvedimento 29 luglio 2013, Prot. n.2013/92492.

Tali **operazioni imponibili "su opzione"** sono **assoggettate** ad **IVA** con aliquota pari al **22%**, 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%**⁴³.

In sostanza, come confermato dalla C.M. 22/E/2013, le locazioni di immobili strumentali sono assoggettate ad imposta di Registro in misura proporzionale (1%), indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta.

TABELLA RIEPILOGATIVA

LOCATORE	OPZIONE	REGIME IVA	REGISTRO
Qualsiasi impresa	si	IVA 22%	1%
	no	esente	1%

3 Pertinenze

La disciplina IVA della cessione dei fabbricati⁴⁴ 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 definite "*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 (*cf.* 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.**

⁴³ 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).

⁴⁴ 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 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 5 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).

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.

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 tale ipotesi, applicandosi lo stesso regime previsto per la cessione di abitazioni, si ritiene che, in caso di esercizio di opzione per l'imponibilità ad IVA, il trasferimento della pertinenza debba assoggettarsi al regime del “*reverse charge*”, sempre a condizione che acquirente sia un soggetto esercente attività d'impresa, arti o professioni.

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

- **4%**⁴⁵, 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*”;
- **22%**, nell'ipotesi di immobile pertinenziale ad abitazione di lusso.

Inoltre, le imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale si applicano in misura fissa (200 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** (diversa da quella 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.

⁴⁵ 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 base al regime IVA previgente).

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 ordinaria, applicabile alla cessione di fabbricati strumentali).

In tali ipotesi, si applicano, in misura proporzionale, l'imposta di Registro (pari al 9%, o 2% in caso di pertinenza ad una abitazione acquistata con le agevolazioni «prima casa»), l'imposta Ipotecaria e l'imposta Catastale in misura pari a 50 euro ciascuna.

TABELLA RIEPILOGATIVA: PERTINENZE AD ABITAZIONI

CEDENTE		REGIME IVA	REGISTRO	IPOTECARIA	CATASTALE	
Impresa costruttrice/ristrutturatrice della pertinenza	cessione entro 5 anni	pertinenza ad abitazione non di lusso, o alloggio sociale*, "prima casa"	IVA obbligatoria 4%			
		pertinenza ad abitazione non di lusso, o alloggio sociale, non "prima casa"	IVA obbligatoria 10%	€ 200	€ 200	€ 200
		pertinenza ad abitazione di lusso	IVA obbligatoria 22%			
	cessione oltre 5 anni	pertinenza ad abitazione non di lusso, o alloggio sociale*, "prima casa"	IVA su opzione** 4%			
		pertinenza ad abitazione non di lusso, o alloggio sociale, non "prima casa"	IVA su opzione** (con "reverse charge")*** 10%	€ 200	€ 200	€ 200
		pertinenza ad abitazione di lusso	IVA su opzione** (con "reverse charge")*** 22%			
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici	-	pertinenza ad abitazione non di lusso "prima casa"	esente	2%****	€ 50	€ 50
		pertinenza ad abitazione non di lusso non "prima casa"	esente	9%****	€ 50	€ 50
		pertinenza ad abitazione di lusso	esente			
		pertinenza ad alloggio sociale	IVA su opzione** 4% o 10%	€ 200	€ 200	€ 200

* 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 non costituiscono "prima casa", l'aliquota IVA applicabile è pari al 10%.

** In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente da IVA ed assoggettata all'imposta di Registro proporzionale (aliquote del 2% o del 9%, a seconda se ricorrano, o meno, i requisiti "prima casa") ed alle imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa, pari a 50 euro ciascuna.

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

**** L'imposta di Registro minima è pari a 1.000 euro. L'applicazione dell'imposta di Registro in misura proporzionale, comporta, per il medesimo trasferimento, l'esenzione da imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

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 A/1 ad A/9, esclusa la categoria A/10 (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 ⁽¹⁾	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Abitazione non di lusso ceduta come "prima casa" ⁽²⁾	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4%	200 euro	200 euro	200 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	4% su opzione ^(*)			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Abitazione non di lusso ⁽³⁾	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	10%	200 euro	200 euro	200 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	10% su opzione ^(*) (****)			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Alloggi sociali ⁽⁴⁾	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4% ^(****)	200 euro	200 euro	200 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	22%	200 euro	200 euro	200 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	22% su opzione ^(*) (****)			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente			
Box, cantina, soffitta pertinenziali alla prima casa non di lusso - una per ciascuna categoria catastale ⁽⁵⁾	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	4%	200 euro	200 euro	200 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% ^(****)	200 euro	200 euro	200 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%	200 euro	200 euro	200 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	10%	200 euro	200 euro	200 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 di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dalla fine dei lavori	22%	200 euro	200 euro	200 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni dalla fine dei lavori	22% su opzione^(*) (****)			
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice	esente	9%^(**)	50 euro	50 euro

^(*) In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente da IVA ed assoggettata all'imposta di Registro proporzionale (aliquote del 2% o del 9%, a seconda se ricorrano, o meno, i requisiti "prima casa") ed alle imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa, pari a 50 euro ciascuna.

^(**) L'importo minimo dell'imposta di Registro non può essere inferiore a 1.000 euro. L'applicazione dell'imposta di Registro in misura proporzionale, comporta, per il medesimo trasferimento, l'esenzione da imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

^(***) nel caso di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA, si applica il meccanismo del "reverse charge", a condizione che l'acquirente sia soggetto passivo IVA.

^(****) 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% e, nel caso di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA e con acquirente soggetto IVA, si applica il meccanismo del "reverse charge".

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

Locatore	IVA	Registro
Impresa costruttrice/ristrutturatrice ⁽¹⁾	10% su opzione	67 euro
Qualsiasi impresa che loca alloggi sociali		
In ogni altro caso	esente	2%

FABBRICATI STRUMENTALI

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

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	Registro	Ipotecaria	Catastale
Impresa costruttrice/ ristrutturatrice che cede l'immobile strumentale entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero	<u>IVA OBBLIGATORIA</u> - 22% - 10% 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	NO	200 euro	3%	1%
Impresa costruttrice/ ristrutturatrice che cede l'immobile strumentale oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero <u>OPPURE</u> Impresa non costruttrice/ ristrutturatrice	<u>IVA SU OPZIONE</u> - 22% - 10% 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	SI ⁽⁶⁾	200 euro	3%	1%

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

Locatore	Opzione	Regime IVA	Registro
Qualsiasi impresa	SI	22%	1%
	NO	esente	1%

- (1) 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. da ultimo, la C.M. 22/E/2013).
- (2) Per "**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. Sotto il profilo "oggettivo" si deve trattare di "**abitazioni non di lusso**" [cfr. nota (3)].
- (3) Per "**abitazioni non di lusso**", s'intendono:
- a. ai fini IVA, le unità residenziali prive delle caratteristiche indicate dal D.M. 2 agosto 1969,
 - b. ai fini dell'imposta di Registro, le unità accatastate nel Gruppo A, ad eccezione delle categorie considerate "di lusso", ossia A/1 (abitazione di tipo signorile), A/8 (abitazione in villa) e A/9 (castello o palazzo di pregio artistico e storico) e della categoria A/10 (uffici e studi privati) in quanto non abitativa.
- (4) Per "**alloggio sociale**" si intende quello definito dal D.M. 22 aprile 2008 come 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 (cfr. anche C.M. 22/E/2013).
- (5) 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.
- (6) Da ultimo, la C.M. 22/E/2013 ha confermato 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 (cfr. anche la C.M. 27/E/2006).
- (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**".