

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Attualità

## La disciplina fiscale degli immobili (13)

3 Novembre 2005

Iva: trasferimento di immobili



immobili

Così come accennato a proposito della costruzione di immobili, anche in caso di cessione degli stessi, la condizione per assoggettare a Iva tali operazioni è che si deve trattare di operazioni poste in essere da soggetti

A tal fine, va ricordato che tra le operazioni imponibili ai fini Iva rientrano anche quelle derivanti da atti della Pubblica Amministrazione per motivi di interesse generale, quali l'espropriazione e la requisizione, mentre non vi rientrano gli atti costitutivi o traslativi di diritti reali di garanzia (pegno e ipoteca), nonché le cessioni di terreni non edificabili (agricoli e non agricoli).

Di seguito, si riporta una tabella che riassume le diverse situazioni che possono incontrarsi:

Soggetto cedente	Trattamento ai fini Iva
------------------	-------------------------

Impresa che: - Costruisce per vendere - Realizza interventi di restauro e di ristrutturazione - Acquista per rivendere (società immobiliare)	Operazione soggetta a Iva
Altra impresa (immobiliari di gestione) per cessione di case di abitazioni	Operazione esente Iva (articolo 10, n. 8-bis)
Soggetto privato	Operazione non soggetta a Iva (fuori dal campo di applicazione dell'imposta)

Dal punto di vista oggettivo, va ricordato che sono considerate cessioni e quindi sono soggette a Iva:

- le vendite con riserva di proprietà
- le locazioni con patto di futura vendita
- le cessioni gratuite e l'autoconsumo
- le assegnazioni ai soci da parte di società.

Di seguito si riporta il trattamento, ai fini Iva, delle cessioni delle seguenti tipologie di immobili:

- case di abitazione (di lusso, non di lusso e assimilate)
- fabbricati adibiti ad abitazione e non (negozi, uffici, eccetera)
- costruzioni rurali (a uso abitativo e non)
- immobili strumentali
- immobili di interesse storico-artistico
- opere di urbanizzazione
- terreni

- autoconsumo
- assegnazione ai soci di cooperative
- assegnazione ai soci di società.

### 2.5.1 Cessioni di case di abitazione (di lusso, non di lusso e assimilate)

A differenza di quanto detto in caso di costruzione, per la cessione, ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva agevolata, non è necessario che si verifichino i requisiti "Tupini".

Nel caso di cessione di case di abitazione non ultimate, deve permanere l'originaria destinazione dell'immobile stesso (destinazione della casa ad abitazione non di lusso), come risultante dalla licenza edilizia.

Invece, in caso di modifica della destinazione originaria, l'acquirente deve versare la differenza d'imposta al momento della cessione(97).

#### 2.5.1.1 Prima casa

L'acquisto di un immobile non di lusso "prima casa" sconta l'aliquota Iva del 4 per cento.

Per l'applicazione dell'aliquota agevolata, l'acquirente deve dichiarare nell'atto definitivo di acquisto dell'immobile di essere in possesso dei requisiti per la prima casa.

Tale dichiarazione costituisce un vero e proprio obbligo a pena di decadenza dalle agevolazioni(98). Se l'acquirente, pur avendone i requisiti, non ha potuto richiedere l'agevolazione nell'atto di trasferimento (ad esempio, perché il trasferimento è avvenuto con atto giudiziario a seguito di aggiudicazione ad asta fallimentare), può chiederla entro un anno direttamente all'Agenzia delle Entrate con apposita dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti e può chiedere il rimborso dell'eventuale imposta pagata in più(99).

E' possibile richiedere l'agevolazione anche in sede di stipula del contratto preliminare di vendita, stipulato ai sensi dell'articolo 1351 c.c., con riferimento al momento in cui la cessione verrà effettuata.

Il preliminare deve essere redatto in forma scritta. Se i presupposti per usufruire delle agevolazioni non si verificano, la sanzione per dichiarazione mendace in capo all'acquirente non si applica qualora la mendacità della dichiarazione resa in sede di preliminare derivi da eventi successivi, non dipendente dalla volontà dell'acquirente (ad esempio, acquisto di immobile "*mortis causa*")(100).

Inoltre, se l'acquirente alla data di stipula del contratto preliminare non è in possesso dei requisiti "prima casa" ma li acquisisce prima del rogito di compravendita, può usufruire dell'aliquota agevolata sia per le fatture da emettere che per quelle già emesse, anche se è passato oltre un

anno dalla loro emissione.

In tale caso, le variazioni di aliquote determinate da condizioni soggettive prima non possedute non ricadono nel limite temporale di rettifica di cui all'articolo 26 del Dpr n. 633/1972.

Se vengono pagati acconti e successivamente il contribuente acquisisce i requisiti prima casa, le fatture già emesse con aliquota superiore possono essere rettificate con nota di variazione in diminuzione anche se è trascorso più di un anno(101).

Anche se l'argomento sarà oggetto di approfondimenti quando si tratterà l'agevolazione "prima casa" ai fini del registro, in questa sede va detto che si decade dall'agevolazione in caso di:

- dichiarazioni false rese nell'atto di acquisto della prima casa
- cessione dell'immobile prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, senza che, entro l'anno successivo alla cessione, sia stato acquistato un altro immobile come abitazione principale. Non rileva che il mancato riacquisto della prima casa derivi da cause di forza maggiore quali la separazione dei coniugi.

Tale decadenza è sanzionata con il versamento:

- dell'imposta nella misura ordinaria al netto di quanto già pagato usufruendo dell'aliquota agevolata (in altre parole la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile senza agevolazione e l'imposta risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata)
- della sanzione pecuniaria pari al 30 per cento sulla differenza d'imposta (articolo 26, Dlgs n. 472/1997)
- degli interessi di mora, al tasso periodicamente stabilito (articolo 55, comma 4, Dpr 131/1986).

Ciò che è importante notare è che:

- l'ufficio competente al recupero delle penalità è l'ufficio presso cui è stato registrato l'atto
- è possibile definire la controversia entro i sessanta giorni dal ricevimento dell'avviso di liquidazione pagando un quarto della sanzione (articolo 16, Dlgs n. 472/1997)
- non si procede al recupero d'imposta mediante rettifica in capo al cedente (il recupero in capo al cedente è possibile nel caso in cui sia stata applicata l'Iva al 4 per cento anche in mancanza - rilevabile dall'atto di acquisto dell'immobile - delle condizioni richieste per

usufruire dell'agevolazione).

#### 2.5.1.2 *Pertinenze "prima casa"*

Le agevolazioni per la prima casa (e quindi l'aliquota Iva del 4 per cento) spettano anche per l'acquisto, anche con atto separato, di pertinenze, limitatamente a una sola per categoria di esse:

- cantine, soffitte, magazzini e locali di deposito (categoria C/2)
- autorimesse, rimesse, stalle scuderie (categoria C/6)
- tettoie, chiuse o aperte (categoria C/7).

Si applica l'aliquota del 10 per cento nel caso in cui, invece, la pertinenza è a servizio di un fabbricato "Tupini" non prima casa.

#### 2.5.1.3 *Abitazioni non di lusso*

Si applica l'aliquota Iva del 10 per cento per le abitazioni:

- che non sono "prima casa"
- che non sono di lusso
- a condizione che sia mantenuta l'originaria destinazione.

In altre parole, per le abitazioni non di lusso si applica l'aliquota del 10 per cento se non si verificano le condizioni per la "prima casa".

L'aliquota del 10 per cento si applica anche alla cessione di case di villeggiatura (seconde case) purché trattasi di abitazioni non di lusso.

Come anche l'aliquota agevolata spetta anche in caso di cessione da parte di impresa costruttrice di casa di abitazione non ultimata, a condizione che permanga l'originaria destinazione risultante dalla licenza di costruzione(102).

#### 2.5.1.4 *Fabbricati assimilati alle abitazioni non di lusso*

Come già detto in precedenza, si tratta di fabbricati idonei a ospitare collettività, previsti dall'articolo 1, legge n. 659/1961.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale categoria:

- gli edifici scolastici

- le caserme
- gli ospedali, le case di cura, i sanatori, i ricoveri e le case di riposo
- le colonie climatiche
- i collegi, pensionati, asili infantili, orfanotrofi
- le carceri
- i monasteri, conventi, edifici di culto.

Per la cessione di tali fabbricati si applica l'aliquota Iva del 10 per cento.

#### *2.5.1.5 Abitazioni di lusso*

A prescindere dal tipo di abitazione o dal soggetto che acquista o vende l'immobile, i fabbricati di lusso scontano l'aliquota Iva del 20 per cento.

#### *2.5.2 Cessione di fabbricati adibiti ad abitazione e non (negozi, uffici, eccetera)*

Nel caso di cessione di fabbricati porzioni di fabbricati (si tratta di complessi immobiliari costituiti sia da unità a destinazione abitativa che a destinazione diversa da quella abitativa), le aliquote applicabili variano a seconda che l'impresa cedente sia:

- l'impresa costruttrice
- l'impresa che ha effettuato la ristrutturazione
- l'impresa che acquista per rivendere (società immobiliare).

##### *2.5.2.1 Cessione da parte di impresa costruttrice*

In tal caso, si applica l'aliquota Iva del 10 per cento a condizione che si tratti di fabbricati o porzioni di fabbricati che hanno i requisiti "Tupini".

Non si applica l'aliquota agevolata alla cessione della parte di complesso edilizio destinata interamente a ufficio, quando, pur essendovi nel fabbricato una parte destinata a uso abitazione, non sono rispettati i criteri della legge "Tupini"(103).

##### *2.5.2.2 Cessione da parte di impresa che ha effettuato una ristrutturazione*

Anche in tal caso, si applica l'aliquota Iva del 10 per cento.

Si deve trattare di fabbricati o porzioni di fabbricati, anche privi dei requisiti "Tupini", purché siano stati effettuati interventi di recupero.

Gli interventi ammessi sono quelli di cui all'articolo 31, comma 1, lettere c) e d), legge n. 457/1978

(trasfusi nell'articolo 3, lettere c) e d), legge n. 380/2001) e cioè:

- restauro e risanamento conservativo (lettera c)
- ristrutturazione edilizia (lettera d).

#### 2.5.2.3 Cessione da parte di impresa immobiliare

In quest'ultimo caso, l'aliquota Iva è del 20 per cento.

E' possibile applicare l'aliquota agevolata (4 o 10 per cento) solo se si tratta di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati totalmente destinate a uso abitativo, non di lusso.

#### 2.5.3 Cessione di costruzioni rurali

Le aliquote Iva applicabili alle cessioni di costruzioni rurali variano a seconda che si tratti di:

- fabbricati rurali destinati a uso abitativo (si applica l'aliquota del 4 per cento)
- fabbricati rurali non destinati a uso abitativo (scontano l'aliquota del 20 per cento).

Per applicare l'aliquota Iva agevolata del 4 per cento, è necessario che le costruzioni:

- siano destinate a uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni o all'allevamento del bestiame e attività connesse
- siano cedute da imprese costruttrici
- sussistano i requisiti di ruralità (articolo 9, commi 3 e 3-bis, decreto legge 557/1993).

Non è richiesto il possesso dei requisiti "prima casa".

Pertanto, l'aliquota del 20 per cento si applica alle costruzioni rurali:

- non destinate a uso abitativo
- per le quali non sussistono i requisiti di ruralità (articolo 9, commi 3 e 3-bis, decreto legge 557/1993)
- destinate all'uso abitativo di persone diverse dal proprietario del terreno e da altri addetti alla coltivazione o all'allevamento.

#### 2.5.4 Cessione di immobili strumentali

La cessione di immobili strumentali da parte di qualsiasi soggetto sconta l'aliquota Iva del 20 per cento.

Inoltre, è soggetta a Iva anche la cessione da parte di una società a terzi di un immobile strumentale acquistato presso un privato, quindi senza il diritto alla detrazione della relativa imposta(104).

#### 2.5.5 Cessione di immobili vincolati

La cessione di immobili vincolati ai sensi del Dlgs 22/1/2004, n. 42 (già Dlgs 29/10/1999, n. 490), è soggetta ad aliquota Iva del 20 per cento.

Fino al 30/9/1997, tali immobili, per compensare l'esistenza di limitazioni e vincoli a qualsiasi modifica, godevano dell'aliquota del 16 per cento.

#### 2.5.6 Cessione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria

Tale operazione è assoggettata a Iva con aliquota agevolata del 10 per cento.

Va ricordato che, a partire dal 10 dicembre 2000, non sono rilevanti ai fini Iva (scontano solo l'imposta di registro in misura fissa) le cessioni di terreni edificabili e di opere di urbanizzazione nei confronti dei Comuni a scomputo totale o parziale della quota di contributo per gli oneri di urbanizzazione oppure in esecuzione di convenzioni di lottizzazione(105).

#### 2.5.7 Cessione di terreni

Un ultimo accenno va fatto al trattamento, ai fini Iva, della cessione di terreni.

La disciplina, in tal caso, varia a seconda che si tratti di:

- terreni edificabili
- terreni non edificabili non agricoli (ad esempio, zona a vincolo speciale o a verde pubblico attrezzato o di rispetto della viabilità)
- terreni agricoli.

##### *2.5.7.1 Cessione di terreni edificabili*

Si applica l'aliquota Iva del 20 per cento.

Per la qualificazione di un terreno come suscettibile di utilizzazione edificatoria, non è sufficiente che esso sia inserito nel piano regolatore generale del Comune, ma è necessario che sia incluso sia nei piani particolareggiati che in quelli di attuazione(106).

La destinazione edificatoria va accertata in base alle disposizioni degli strumenti urbanistici e non all'edificabilità effettiva(107).

Si ricorda, comunque, che sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva le assegnazioni di aree edificabili effettuate dal Comune e acquisite mediante esproprio, in quanto non sono considerate svolte nell'esercizio di attività commerciale ma istituzionale dell'ente(108).

#### *2.5.7.2 Cessione di terreni non edificabili*

Si tratta di terreni non agricoli non suscettibili di utilizzazione edificatoria in base a leggi dello Stato e delle Regioni o comunque di strumenti urbanistici generali o particolareggiati.

In tal caso le operazioni sono escluse da Iva.

#### *2.5.7.3 Cessione di terreni agricoli*

Anche queste operazioni sono escluse da Iva. Per esse si applica la sola imposta proporzionale di registro.

#### **2.5.8 Autoconsumo**

Nel caso di destinazione di immobili al consumo personale da parte del soggetto d'imposta (imprenditore edile), le aliquote applicabili sono le seguenti:

- autoconsumo di immobile non di lusso prima casa: 4 per cento
- autoconsumo di immobile non di lusso non prima casa: 10 per cento
- autoconsumo di immobili non agevolabili: 20 per cento.

#### **2.5.9 Assegnazione di abitazioni ai soci di cooperative edilizie e consorzi**

Anche in tale caso, le aliquote applicabili variano a seconda che si tratti di:

- assegnazione di case di abitazione non di lusso con i requisiti "prima casa": 4 per cento
- assegnazione di case di abitazione non di lusso senza i requisiti "prima casa": 10 per cento
- assegnazione di immobili diversi dalle case di abitazione: 20 per cento.

In tutte e tre le ipotesi, l'Iva si applica su una percentuale del prezzo dell'abitazione:

Infatti, la base imponibile è pari:

- per le cooperative che hanno costruito su aree di proprietà:

- al 70 per cento del costo delle abitazioni non superiore a quello stabilito dal Comitato per l'edilizia residenziale
  - al 100 per cento della parte di costo eccedente tale limite
- per le cooperative che hanno costruito su aree in diritto di superficie:
    - al 50 per cento del costo delle abitazioni non superiore a quello stabilito dal Comitato per l'edilizia residenziale
    - al 100 per cento della parte di costo eccedente tale limite.

#### 2.5.10 Assegnazione di abitazioni ai soci di società di capitali

Si ricorda che le assegnazioni di immobili a qualunque titolo (liquidazione del patrimonio sociale, rimborso per recesso del socio, eccetera) effettuate da società di capitali ai propri soci sono assoggettate a Iva con aliquota del 20 per cento a prescindere dall'attività svolta dalla società.

*13 - continua. La quattordicesima puntata sarà pubblicata martedì 8; le precedenti sono consultabili nella sezione "Riflettori su..."*

#### NOTE:

97) Cfr. circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14

98) Cfr. Cassazione 24 gennaio 2001, n. 1004

99) Cfr. Cassazione 17 giugno 1998, n. 6034

100) Cfr. circolare ministeriale 2 marzo 1994, n. 1/E

101) Cfr. risoluzione ministeriale 7 dicembre 2000, n. 187/E

102) Cfr. circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14, e circolare ministeriale 1 marzo 2001, n. 19/E

103) Cfr. risoluzione ministeriale 21 febbraio 1990, n. 550647

104) Cfr. risoluzione ministeriale 17 giugno 2002, n. 194/E

105) Cfr. articolo 51, legge n. 342/2000

106) Cfr. Commissione tributaria centrale 10 novembre 1998, n. 5518

107) Cfr. Cassazione 27 novembre 2000, n. 15255

108) Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 2003, n. 160/E

di

**Saverio Cinieri**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-fiscale-degli-immobili-13>