



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 01/03/2007 n. 12

Oggetto:

Decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 e successive modifiche - Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati (articolo 35, commi da 8 a 10-sexies). Ulteriori chiarimenti.

Testo:

INDICE

PREMESSA

- 1 Rettifica della detrazione IVA già operata in base alla normativa previgente al decreto legge
- 2 Immobili pertinenziali
- 3 Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA
- 4 Riscatto di immobili in leasing: base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale
- 5 Affitto di azienda
- 6 Locazione di aree con sovrastante impianto di lavaggio classificate nella categoria catastale D7
- 7 Sublocazioni
- 8 Profili negoziali relativi al contratto di locazione
- 8.1 Prestazioni di servizio complesse
- 8.2 Parcheggi
- 9 Appartamenti per vacanze
- 10 Ultimazione del fabbricato
- 11 Cessione di fabbricato non ultimato
- 12 Cessione di fabbricato per atto della pubblica autorità'
- 12.1 Imposta sul valore aggiunto
- 12.2 Imposte ipotecaria e catastale

PREMESSA

Con la presente circolare si fornisce risposta a taluni quesiti presentati su problematiche specifiche in relazione alle disposizioni introdotte dall'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (nel prosieguo decreto legge), concernenti la revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati ai fini delle imposte indirette.

Le risposte fornite devono ritenersi integrative della circolare n. 27 del 4 agosto 2006, illustrativa delle norme richiamate, alla quale si rinvia per un quadro generale della disciplina vigente in materia.

- 1 Rettifica della detrazione IVA già operata in base alla normativa previgente al decreto legge

D: premesso che il nuovo regime di tassazione previsto dal decreto legge per le cessioni e le locazioni di fabbricati, estendendo l'area della esenzione IVA, produce effetti sulla detrazione d'imposta operata, si chiede con quali modalità una impresa costruttrice che abbia detratto l'imposta relativa alla costruzione dell'immobile in base alla normativa previgente al decreto legge, debba rettificare tale detrazione per le operazioni qualificate esenti dalla nuova normativa. In particolare, si chiede se la rettifica debba essere effettuata al compimento del quadriennio o al momento della vendita dell'immobile ed inoltre se debba essere effettuata anche nel caso

in cui la detrazione sia stata effettuata nel corso del 2006?

R: L'articolo 35, comma 9, del decreto legge ha limitato, in sede di prima applicazione delle nuove regole di tassazione degli immobili, l'obbligo di rettificare la detrazione operata in base al previgente regime IVA, che prevedeva l'imponibilita' all'imposta per molte delle cessioni e delle locazioni di fabbricati divenute successivamente esenti in base al decreto legge.

A tal fine, sono stati dettati criteri differenti a seconda che l'immobile considerato sia strumentale o abitativo e, in quest'ultima ipotesi, inoltre, a seconda che il soggetto che effettua l'operazione sia o meno impresa costruttrice o di ristrutturazione.

La limitazione dell'obbligo di rettificare la detrazione gia' operata, prevista in misura piu' ampia per gli immobili abitativi, maggiormente interessati dal regime di esenzione, si pone in accordo con i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria in materia di tutela del legittimo affidamento. In base ai suddetti principi, in presenza di radicali trasformazione dell'impianto normativo, vengono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti sulla base della normativa previgente.

L'affrancamento dall'obbligo di rettifica e' previsto esclusivamente per le operazioni per le quali il regime di esenzione si applica in conseguenza delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006 e non anche nelle ipotesi in cui l'immobile doveva ritenersi destinato alla effettuazione di operazioni esenti gia' in base al normativa antecedente al 4 luglio.

Nella tabella seguente si evidenzia l'ambito di applicazione del regime di esenzione vigente fino al decreto legge e quello vigente successivamente, tenuto conto altresì delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 330, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (legge finanziaria per l'anno 2007).

Operazioni esenti ai sensi dell'art.10, nn. 8) e 8- bis), vigente al 3 luglio 2006

Operazioni esenti ai sensi dell'art.10, nn. 8), 8- bis), 8-ter), come modificato dal dl 223 e successive modificazioni

. locazioni di immobili abitativi ad esclusione di quelle finanziarie e di quelle effettuate da imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita

. locazioni anche finanziarie di immobili abitativi (ad esclusione di quelle di durata non inferiore a quattro anni, effettuate dalle imprese di costruzione in esecuzione di piani di edilizia convenzionata entro quattro anni dalla ultimazione).

. locazioni anche finanziarie di immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, sempreche' non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilita' ad IVA

. cessioni di immobili abitativi da parte di imprese diverse da quelle di costruzione o ristrutturazione degli stessi e da quelle che non hanno come oggetto principale dell'attivita' la rivendita di immobili

. cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo quattro anni dalla costruzione o dalla ristrutturazione degli stessi

. cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo il termine di cui al punto precedente, calcolato senza tenere conto del periodo in cui l'immobile e' stato locato, con contratto di durata non inferiore a quattro anni ed in attuazione di programmi di edilizia

residenziale convenzionata
 . cessioni di immobili abitativi
 effettuate da soggetti diversi dalla
 imprese costruttrici o di
 ristrutturazione
 . cessioni di immobili strumentali
 effettuate da imprese costruttrici,
 dopo quattro anni dalla ultimazione
 della costruzione o dalla
 ristrutturazione nei confronti di
 soggetti che hanno diritto a detrarre
 l'imposta in misura superiore al 25%,
 sempreche' non sia stata esercitata
 l'opzione per l'imponibilita' ad IVA
 . cessioni di immobili strumentali
 effettuate da altre imprese nei
 confronti di soggetti che hanno diritto
 a detrarre l'imposta in misura
 superiore al 25%, sempreche' non sia
 stata esercitata l'opzione per
 l'imponibilita' ad IVA

Per gli immobili abitativi le ipotesi di esonero dalla rettifica previste dall'articolo 35, comma 9, del decreto legge, come modificato in sede di conversione, riguardano:

- a) per le imprese costruttrici o di ristrutturazione, gli immobili costruiti o ristrutturati per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione e' scaduto entro il 4 luglio. Deve, pertanto, essere rettificata l'imposta detratta per i fabbricati abitativi che al 4 luglio 2006 risultavano costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, sempre che la cessione intervenga dopo il decorso del termine di quattro anni.

Occorre in proposito tener presente che l'articolo 1, comma 330, della legge n. 296 del 2006 ha modificato l'articolo 10, comma 1, nn. 8) e 8-bis) del DPR n. 633 del 1972 riportando nell'ambito della imponibilita' le locazioni e le cessioni di fabbricati abitativi locati in esecuzione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

In particolare, le recenti modifiche hanno reso imponibili ad IVA le locazioni di fabbricati abitativi effettuate - in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata - dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni, nonche' le cessioni dei medesimi fabbricati locati, anche se effettuate oltre il termine di quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione.

- b) per le altre imprese, i fabbricati posseduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto legge (la norma si riferisce in sostanza alle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale della attivita' esercitata la rivendita di immobili, essendo queste le uniche, insieme alle imprese del punto a), che in base alla normativa pregressa effettuavano cessioni di immobili abitativi imponibili).

In virtu' della norma di esonero, relativamente agli immobili di cui alle lettere a) e b) il diritto alla detrazione determinato in base alla normativa pregressa deve ritenersi acquisito anche se successivamente al 4 luglio 2006 detti beni siano stati impiegati in operazioni esenti.

Per i fabbricati strumentali le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardano tutti i soggetti passivi IVA, se le operazioni derivanti da contratti stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto legge sono soggette

ad IVA.

In sostanza, per gli immobili strumentali la relativa rettifica della detrazione deve essere operata solo se nei contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della nuova normativa non e' stata esercitata l'opzione per l'imponibilita' ad IVA.

Ad esempio, in presenza di un contratto di locazione di fabbricato strumentale stipulato il 1 gennaio 2006 e valido per 6 anni, non occorre operare alcuna rettifica, nonostante la locazione sia divenuta esente in mancanza di specifica opzione per l'imponibilita' ad IVA; cio' che rileva ai fini della rettifica, invece, e' il primo contratto di locazione o di compravendita stipulato successivamente, sempreche' naturalmente non sia scaduto il periodo di rettifica.

Per quanto concerne i fabbricati strumentali, pertanto, non assume rilievo ai fini in esame la situazione alla data di entrata in vigore del decreto legge, ne' quella alla data di entrata in vigore della legge di conversione (12 agosto). Si ricorda, peraltro, che per le locazioni di fabbricati strumentali in corso al 4 luglio 2006 e per i contratti stipulati nel periodo compreso tra il 4 luglio e il 12 agosto 2006, come chiarito con circolare n. 33 del 16 novembre 2006, e' possibile optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, non modificandosi, pertanto il regime di imponibilita' in vigore prima di tale data.

* * *

Al di fuori delle ipotesi di esonero, la rettifica della detrazione deve essere effettuata secondo i criteri dettati dall'articolo 19-bis 2, comma 4, del DPR n. 633 del 1972. La stessa deve essere, quindi, operata in relazione all'effettivo impiego del bene nella effettuazione di operazioni esenti e, per i soggetti che operano la detrazione in base a pro-rata (ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972) in relazione alla variazione della percentuale di detraibilita' (in misura non inferiore al 10 per cento o in misura inferiore in caso di specifica opzione in tal senso).

La rettifica, infine, deve essere effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui i predetti eventi si verificano (articolo 19-bis 2, comma 9, del DPR n. 633 del 1972).

I contribuenti che in base al pregresso regime di tassazione degli immobili, effettuando solo operazioni imponibili, non avevano limiti alla detrazione mentre in base all'attuale quadro normativo, ponendo in essere attivita' immobiliari sia esenti che imponibili, determinano l'imposta detraibile in base a pro-rata, regolarizzano la detrazione inizialmente operata con le modalita' stabilite per rettifica conseguente a variazione di pro-rata, assumendo, a tal fine una percentuale di detraibilita' iniziale pari al cento per cento.

Circa il periodo durante il quale occorre adeguare la detrazione in funzione del l'utilizzo del bene o della variazione di pro-rata (cosiddetto periodo di osservazione fiscale), l'articolo 19-bis 2, comma 8, del DPR n. 633 del 1972 per i fabbricati ne fissa la durata in dieci anni, da calcolare a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato. Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale.

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa si' che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile e' ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui e' stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio; se, invece, in tale periodo l'immobile e' concesso in locazione,