

IVA

Impresa di costruzione ai fini Iva

di **Sandro Cerato**

La **disciplina Iva delle cessioni di immobili** (art. 10, n. 8-bis e 8-ter, del D.P.R. n. 633/72) contiene previsioni di favore per le **imprese che hanno costruito o ristrutturato** i beni oggetto di trasferimento, poiché a tali soggetti passivi è consentita l'applicazione dell'Iva a prescindere dal momento in cui gli immobili sono venduti rispetto alla data di ultimazione dei lavori, e l'inversione contabile non trova applicazione se la cessione avviene entro cinque anni dalla predetta ultimazione dei lavori. E' appena il caso di precisare, preliminarmente, che **l'impresa di ristrutturazione**, parificata ai fini che qui interessano a quella di costruzione, è quella che esegue gli interventi di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del D.P.R. n. 380/2001 (Testo Unico in materia urbanistica).

Diventa quindi fondamentale individuare **l'impresa di "costruzione" o "ristrutturazione"**, ed a tal fine la copiosa prassi dell'Amministrazione Finanziaria ha fornito interessanti chiarimenti. In primo luogo, per individuare tali soggetti non si deve aver riguardo necessariamente a quanto indicato nello statuto sociale, bensì al caso concreto, nel senso che l'impresa che costruisce o ristruttura l'immobile è quella che **detiene il "titolo" amministrativo** (permesso di costruire, DIA, ecc.). Ciò sta a significare che anche all'impresa che occasionalmente costruisce o ristruttura l'immobile, all'atto della successiva cessione si rendono applicabili le regole previste per le imprese di costruzione o ristrutturazione ([C.M. 4.8.2006, n. 27/E, § 1.2](#)). In secondo luogo, **non assume alcun rilievo la modalità** con cui viene **eseguito l'intervento di costruzione o ristrutturazione**, potendo quindi rientrare nella categoria in questione sia le imprese che a fronte del titolo abilitativo per eseguire l'intervento decidono di costruire o ristrutturare in proprio (nel qual caso tali imprese sono qualificabili anche come imprese edili), sia quelle che appaltano ad imprese terze la materiale esecuzione dell'intervento.

Come anticipato, le imprese in questione, secondo quanto previsto dalle disposizioni in materia di Iva:

- effettuano **cessioni imponibili ad Iva per obbligo**, se l'immobile (abitativo o strumentale) è ceduto entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori;
- effettuano **cessioni imponibili ad Iva per opzione** (da esercitarsi nell'atto di compravendita), se l'immobile (abitativo o strumentale) è ceduto oltre cinque anni dall'ultimazione dei lavori.

In relazione alle predette cessioni di immobili con applicazione dell'Iva per opzione, è bene

ricordare che l'art. 17, co. 6, lett. a-bis, del D.P.R. n. 633/72, prevede che l'imposta sia applicata in regime di **reverse charge** ad opera del cessionario soggetto passivo d'imposta, il quale deve integrare la fattura del cedente con l'applicazione dell'imposta, e successiva "doppia" registrazione del documento nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/72) ed in quelle delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/72). E' appena il caso di precisare che l'inversione contabile non può ovviamente trovare applicazione, nonostante l'esercizio dell'opzione da parte del cedente, nell'ipotesi in cui **l'acquirente sia un "privato"** senza la qualifica di soggetto passivo d'imposta. In buona sostanza, l'impresa di costruzione o ristrutturazione che pone in essere la cessione di un immobile (abitativo o strumentale), applica l'Iva:

- con il **sistema ordinario della rivalsa** (Iva "esposta"), se la cessione interviene entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori;
- con il **sistema del reverse charge**, se la cessione interviene dopo cinque anni dall'ultimazione dei lavori, in presenza dell'opzione per l'Iva nel relativo atto di compravendita, ed a condizione che l'acquirente abbia la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

L'aver previsto l'applicazione dell'Iva con la rivalsa per le cessioni eseguite entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori consente alle imprese in questione di "scaricare" a valle l'Iva pagata a monte sui costi di costruzione, evitando in tal modo difficoltà sul piano finanziario.