

## IVA

---

### **Cessione di immobili e decorso del quinquennio**

di Sandro Cerato

Nell'ambito delle **cessioni immobiliari da parte delle imprese che hanno costruito l'immobile**, o che sullo stesso vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione, l'applicazione dell'IVA costituisce il regime naturale (ed obbligatorio), **se non sono trascorsi più di cinque anni** rispetto alla data di ultimazione dei lavori. Risulta pertanto necessario verificare i seguenti aspetti:

- il **regime Iva delle cessioni di immobili in corso di costruzione** (e quindi prima del momento in cui l'immobile è ultimato);
- quando **l'immobile si intende ultimato**, e quindi la data da cui inizia a decorrere il termine di cinque anni.

Relativamente al **primo aspetto**, le disposizioni normative non si riferiscono espressamente alla cessione di fabbricati non ancora ultimati, al contrario di altre norme contenute nel DPR. 633/72, quali ad esempio:

- il n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633/72;
- il n. 127-*undecies*) della medesima Tabella A, parte III.

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (**circolare del 1.3.2007, n. 12/E**), la cessione di fabbricati non ultimati posta in essere, in qualità di venditore, da un soggetto passivo IVA (es. una società di costruzione, una società manifatturiera, ecc.) **esula dall'ambito di applicazione del regime di esenzione** previsto dall'art. 10, n. 8-*bis*) e 8-*ter*) del DPR 633/72 e sconta l'IVA, con le aliquote previste dalla legislazione vigente. A ciò si aggiunga che, in **presenza dei necessari presupposti normativi**, la cessione di fabbricati non ultimati sconta l'IVA con le aliquote agevolate:

- del 4%, *ex n. 21*) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72 (fabbricati non ultimati per cui sussistono i requisiti oggettivi e soggettivi per fruire dell'agevolazione prima casa);
- del 10%, *ex n. 127-*undecies**) della Tabella A, parte III, allegata al DPR. 633/72 (case di abitazione non ultimate non di lusso *ex D.M. 2.8.69*; **fabbricati “Tupini” o porzioni di fabbricati “Tupini”** non ultimati ceduti dall'impresa costruttrice).

Relativamente al secondo aspetto, ossia quello della data in cui l'immobile si deve considerare ultimato, l'art. 35 co. 8 lett. a) del D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006, non contiene alcuna precisazione in merito all'esatta individuazione di detto momento. Al riguardo,

l'Amministrazione finanziaria (circolare 1.3.2007 n. 12/E) ha chiarito che il **momento dell'ultimazione della costruzione** o dell'intervento di recupero coincide con quello in cui l'immobile diviene idoneo ad espletare la sua funzione, ovvero ad essere destinato al consumo. Rifacendosi ai chiarimenti forniti con la **circolare 12.8.2005 n. 38/E**, emanata in materia di accertamento dei requisiti per l'**applicazione dell'agevolazione "prima casa"**, l'Agenzia delle Entrate ha quindi precisato che **l'ultimazione della costruzione** (o dell'intervento di recupero) si verifica quando viene attestata dal direttore dei lavori, di norma in sede di dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR. 6.6.2001, n. 380. Tuttavia, anche a prescindere dall'attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico, **il fabbricato si considera ultimato qualora sia concesso in uso a terzi**, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile (es. locazione, comodato). In tal caso, infatti, si presume che l'immobile, in quanto idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere completata l'opera di costruzione o di ristrutturazione.