

IVA

Appalti immobiliari e utilizzo del plafond Iva di esportatore abituale

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Il soggetto passivo Iva che ha maturato la qualifica di **esportatore abituale** può utilizzare il plafond per l'acquisto di beni e servizi in generale, **fatta eccezione per l'acquisto di immobili ed aree edificabili**, nonché per i beni e servizi con **Iva oggettivamente indetraibile**.

La motivazione di tali esclusioni va ricercata principalmente nel fatto che la possibilità di acquistare beni e servizi senza Iva non costituisce un'agevolazione fiscale, bensì un **aiuto finanziario** finalizzato ad evitare l'emersione di cospicui crediti Iva in capo al soggetto che effettua "a valle" operazioni senza addebito di Iva (in quanto non imponibili) ed acquista "a monte" beni e servizi con il pagamento dell'Iva.

In questo contesto è più chiara la posizione dell'Amministrazione Finanziaria ([circolare 145/E/1998](#)) che ha **espressamente esteso il divieto di utilizzo del plafond** "per l'acquisizione di fabbricati, in **dipendenza di contratti di appalto** aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto (...) l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente".

Con riferimento ai **fabbricati acquisiti in forza di un contratto di appalto**, la Corte di Cassazione ([sentenza n. 7504 del 15.04.2016](#)) ha disconosciuto la tesi del Fisco che aveva escluso, nel caso di specie, l'applicabilità della disciplina del *plafond*, ritenendo che **la realizzazione del fabbricato** avesse solamente la **veste formale dell'appalto**, ma che in realtà **dovesse qualificarsi, ai fini Iva, come una "cessione di beni"**.

Secondo la citata sentenza, "non ha trovato seguito nell'ordinamento nazionale dell'imposta" il più ampio concetto di cessione previsto a livello comunitario che include nel novero delle operazioni costituenti **cessione di beni** "anche operazioni **prive della caratteristica dello scambio di un bene verso un corrispettivo**, quali a) la consegna di un lavoro eseguito in base ad un contratto

d'opera", nonché b) la consegna di taluni lavori immobiliari".

In virtù di ciò, secondo i giudici della Suprema Corte, occorre riconoscere legittimità giuridica soltanto alla definizione interna di **"cessione di beni"** di cui all'[articolo 2 D.P.R. 633/1972](#) (*"atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento di beni di ogni genere"*) e alla **nozione di "prestazione di servizi"**, recata dall'[articolo 3 D.P.R. 633/1972](#), secondo cui **"costituiscono prestazioni di servizio le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, (...)"**.

Conseguentemente, precisa la medesima sentenza, **non può essere posto alcun dubbio in merito alla "classificazione" del contratto d'appalto come prestazione di servizi** atteso che il citato [articolo 3 D.P.R. 633/1972](#) lo cita espressamente e, quindi, **"è agevole ritrarre la conclusione che (...) l'appalto che abbia ad oggetto la realizzazione di un opificio industriale non costituisca cessione in quanto l'acquisizione avviene a titolo originario ed è diretta conseguenza dell'attività lavorativa dell'appaltatore e qualora, sia, come nella specie, eseguito a beneficio di un committente che rivesta la qualifica di esportatore abituale, sia esente da imposizione a mente dell'articolo 8, comma primo, lett. c), D.P.R. 633/1972"**.

Nel [principio di diritto n. 14/2019](#) l'Agenzia esprime il proprio pensiero "negativo" in relazione all'utilizzabilità del plafond per **"l'acquisto" di un immobile tramite appalto**, limitando il beneficio all'acquisto dei servizi relativi all'installazione degli impianti industriali, e non anche ai servizi di installazione di impianti relativi all'edificio, poiché per questi deve confermarsi la prevalenza del regime di inversione contabile, di cui all'[articolo 17, comma 6, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972](#) ([circolare 37/E/2015](#)).

La posizione dell'Agenzia deve essere interpretata nel senso che il divieto di utilizzo del *plafond* riguarda l'ipotesi in cui oggetto dell'appalto è la costruzione dell'immobile.

In tale ipotesi, infatti, **non può trovare applicazione il reverse charge di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972** (nel qual caso, come detto, la questione non si porrebbe), e l'Iva deve essere applicata nei modi ordinari (con il sistema della rivalsa).

Trattandosi di una differente modalità per l'acquisizione del bene immobile, secondo l'Agenzia è **preclusa la possibilità di utilizzare il plafond di esportatore abituale**.

Resta immutata la possibilità di **acquistare senza imposta beni e servizi** funzionali al ciclo economico dell'impresa, ferma restando la prevalenza dell'inversione contabile nelle ipotesi già descritte.