



Circolare informativa per la clientela
n. 7/2011 del 3 marzo 2011

CESSIONI di IMMOBILI – NOVITÀ

In questa Circolare

- 1. Immobili abitativi**
- 2. Immobili strumentali**

A seguito delle disposizioni introdotte con la Legge di stabilità 2011 (L. 13.12.2010, n. 220), **dall'1.1.2011** le **cessioni di immobili abitativi** da parte di **imprese** che li hanno **costruiti o ristrutturati** sono **assoggettate ad Iva** purché l'operazione avvenga **entro 5 anni** dal termine dei lavori. Precedentemente il termine era fissato in 4 anni.

Si allunga, quindi, il periodo massimo di tempo intercorrente fra il termine dei lavori e la cessione che consente l'effettuazione di un'operazione imponibile in luogo dell'applicazione dell'esenzione.

Quest'ultima, come noto, comporta effetti sulla detrazione operata in relazione agli acquisti e l'inclusione della cessione nella sfera applicativa dell'imposta di registro.

Nulla è cambiato in relazione alle **cessioni di immobili strumentali**.

CLASSIFICAZIONE degli IMMOBILI: occorre innanzitutto chiarire cosa s'intenda per fabbricati strumentali, poiché il concetto ai fini Iva è differente da quello valevole ai fini delle imposte dirette (art. 43, D.P.R. 917/1986).

Ai **fini Iva**, gli immobili si distinguono in **abitativi** e **strumentali** in base alla **categoria catastale**.

Secondo la C.M. 21.7.1989, n. 36 «*sono oggettivamente strumentali, come precisato dalla Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali (nota n. 3/330 del 2.2.1989), i fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10 ma in tal caso soltanto se la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria. Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo della norma le costruzioni destinate a civile abitazione ancorché utilizzate ad un uso strumentale, come ad esempio quelle utilizzate ad uso ufficio ovvero locati a dipendenti*».

Anche la C.M. 4.8.2006, n. 27/E ha confermato il concetto, affermando che: «*Per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo*».

1. IMMOBILI ABITATIVI

QUADRO NORMATIVO: dopo aver riportato il testo della norma di riferimento in vigore dall'1.1.2011, si analizza il trattamento fiscale (**Iva**, imposte di **registro**, **ipotecaria** e **catastale**) relativo alla cessione di **immobili abitativi** (e **strumentali** per **destinazione**).

La norma di riferimento è il n. 8-bis) dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972.

Art. 10, co. 1, n. 8-bis) – OPERAZIONI ESENTI dall'IMPOSTA

[1] Sono esenti dall'imposta:

(omissis)

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni (**N.d.A.: quattro anni, fino al 31.12.2010**) dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;

(omissis)

ESENZIONE e IMPONIBILITÀ degli IMMOBILI ABITATIVI: la regola generale è l'**esenzione**.

In tal caso scontano l'imposta di **registro** e quelle **ipo-catastali** in misura proporzionale, rispettivamente, del **7%** e del **2%+1%**, salvo il caso in cui il cessionario benefici dell'agevolazione «**prima casa**», nel qual caso si applica l'imposta di **registro** nella misura del **3%** e quelle **ipo-catastali** in misura **fissa**.

Per l'**imponibilità** (eccezione al principio generale dell'esenzione) occorre che siano presenti **contemporaneamente** due condizioni:

- **soggettiva:** il cedente deve essere l'**impresa** che ha **costruito** l'immobile oggetto della compravendita o quella che ha effettuato sullo stesso **interventi** di cui all' art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e), L. 5.8.1978, n. 457 (ora art. 3, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001), vale a dire opere di **recupero** e

risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia o urbanistica. Si ricorda che sono considerate imprese costruttrici o di recupero edilizio sia quelle che eseguono tali attività in proprio sia quelle che le svolgono mediante appalto a terzi (C.M. 4.8.2006, n. 27/E, par. 1.2. Per ulteriori approfondimenti si veda lo Studio 7.9.2007, n. 144-2007-T «Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva» della Commissione studi tributari del notariato);

- **temporale:** i lavori di cui all'alinea precedente (costruzione o intervento di recupero) devono essere stati ultimati **non oltre 5 anni** dalla data in cui avviene la cessione. L'**ultimazione dei lavori** è attestata dal direttore dei lavori, di norma in sede di dichiarazione da rendere in Catasto ai sensi degli artt. 23 e 24, D.P.R. 380/2001 e comunque quando di fatto viene concesso in uso a terzi, poiché tale situazione dimostra che l'immobile è divenuto idoneo per essere messo in consumo (C.M. 1.3.2007, n. 12/E, par. 10; C.M. 12.8.2005, n. 38/E, par. 5.1).

Non si tiene conto del limite temporale nel caso in cui entro i citati 5 anni i fabbricati siano stati **locati** per un periodo **non inferiore a 4 anni** in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

ALIQUOTE IVA: in caso di cessione imponibile, le aliquote applicabili sono le seguenti:

- **4%** per gli immobili destinati ai cessionari che possono fruire dei benefici per l'acquisto della «**prima casa**» (n. 21, Tabella A, Parte Seconda, D.P.R. 633/1972);
- **10%** per case non di lusso e fabbricati cd. «**Tupini**», di cui all'art. 13, L. 408/1949 (n. 127-undecies, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972);
- **20%** per i fabbricati di **lusso** ex D.M. 2.8.1969, n. 1072;
- **10%** per i fabbricati oggetto di interventi di **recupero** di cui all'art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e), L. 5.8.1978, n. 457, ora art. 3, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001 (n. 127-quinquiesdecies, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972).

IMMOBILI in CORSO di COSTRUZIONE e in FASE di RISTRUTTURAZIONE: le aliquote di cui sopra valgono **anche** per le **cessioni di immobili abitativi in corso di costruzione**, per i quali non vige il regime di esenzione. Infatti, la compravendita «*deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva*» (C.M. 1.3.2007, n. 12/E, par. 3.9 e 11).

Diversamente, gli immobili sui quali sono **in corso interventi di recupero** sfuggono all'esenzione solo se l'intervento, debitamente autorizzato, è stato già iniziato e «*su di esso siano stati concretamente eseguiti interventi significativi*» (R.M. 8.5.2007, n. 91/E; C.M. 1.3.2007, n. 12/E, par. 10).

ESEMPIO – IMMOBILE RISTRUTTURATO

Un albergo viene trasformato mediante frazionamento in diversi appartamenti (R.M. 21.2.2008, n. 58/E). L'intervento si qualifica come ristrutturazione per cui la cessione degli immobili (abitativi, a lavori ultimati) segue le regole del n. 8-bis dell'art. 10, D.P.R. 633/1972:

- se gli appartamenti sono ceduti entro 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori scontano l'imposta. Non opera l'indetraibilità prevista dall'art. 19-bis1, co. 1, lett. i), in quanto l'intervento è effettuato su un immobile strumentale e non abitativo, che invece costituirà il risultato ottenuto dall'intervento;
- se gli appartamenti sono ceduti oltre i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori la cessione è esente, con conseguente obbligo in capo al cedente di rettificare ai sensi dell'art. 19-bis2 l'imposta detratta sia per l'acquisto (se non è trascorso il periodo di osservazione fiscale) sia per i lavori di ristrutturazione.

PERTINENZE: le **cessioni delle pertinenze** di immobili abitativi seguono lo **stesso trattamento** del bene principale sui si riferiscono.

Anche se la compravendita della pertinenza avviene con **atto separato** sconta lo stesso trattamento riservato all'abitazione. Però, rispetto alla pertinenza **acquisita autonomamente** dall'appartamento, occorre verificare i presupposti soggettivi e temporali che potrebbero ricondurla all'imponibilità (cessione da imprese costruttrici o di ristrutturazione entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori) o all'esenzione (C.M. 1.3.2007, n. 12/E, par. 2).

ALTRE IMPOSTE INDIRETTE: l'assoggettamento ad Iva comporta il pagamento dell'imposta di **registro e** di quelle **ipo-catastali** in misura **fissa**. **Diversamente**, l'imposta di registro e quelle ipo-catastali sono

applicate in misura **proporzionale**, salvo per queste ultime, la misura **fissa** in favore dei soggetti che fruiscono dei benefici «prima casa».

CESSIONI di IMMOBILI ABITATIVI						
Tipo di immobile	Cedente	Cessionario	Iva	Norma/ Aliquota	Registro	Ipotecaria + Catastale
Abitativo (*)	Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi (termine della costruzione o lavori ultimati non oltre 5 anni dalla cessione) o che entro 5 anni ha locato l'immobile per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata	Chiunque	Imponibile	Art. 10, co. 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972	168 euro	168 + 168 euro
			4%	«Prima casa»		
			10%	Altre abitazioni		
			20%	Immobili di lusso		
	Soggetti diversi dai precedenti (immobiliari di compravendita, di gestione, altre imprese e altri soggetti Iva, incluse le imprese costruttrici o di ristrutturazione che hanno ultimato i lavori da oltre 5 anni)	Chiunque	Esente	Art. 10, co. 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972	3% se «prima casa»	168 + 168 euro
					7% per altre abitazioni	2% + 1%
Privato (società semplici di gestione immobiliare, enti non commerciali che non effettuano l'operazione in regime d'impresa)	Chiunque (**)	Fuori campo	Art. 1, D.P.R. 633/1972	3% se «prima casa»	168 + 168 euro	
				7% per altre abitazioni	2% + 1%	
(*) Fabbricati abitativi classificati nel gruppo catastale «A» con esclusione della categoria «A/10». (**) Se l'acquirente è un privato le imposte di registro e quelle ipo-catastali si applicano secondo il criterio «prezzo-valore», ossia sono applicate sul valore catastale rivalutato del bene immobile.						

RATIO ed EFFETTI delle NOVITÀ: la Legge di stabilità 2011 ha modificato le regole per i **solii fabbricati ad uso abitativo**. Per effetto dell'intervento attuato sul n. 8-bis) del co. 1 dell'art. 10, D.P.R. 633/1972, le cessioni realizzate entro **5 anni** (e non più entro 4 anni) dall'ultimazione della costruzione o della ristrutturazione sono soggette all'applicazione dell'imposta. **Decorso questo termine**, scatta l'applicazione del **regime di esenzione**, con tutte le spiacevoli conseguenze che questo comporta (si veda l'esempio sotto riportato).

L'**obiettivo** della modifica normativa introdotta dal co. 86 dell'art. 1, L. 220/2010 è quello di **non penalizzare** ulteriormente le **imprese di costruzione**, in una situazione già difficile per il forte impatto che la crisi economica ha avuto sul settore immobiliare. Così è stato allungato di un anno il termine per la cessione dei fabbricati abitativi in regime di imponibilità Iva da parte delle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati.

La crisi del settore immobiliare, che dura tuttora, fa temere che neppure i **5 anni** potranno essere sufficienti alla vendita dell'immobile.

Al momento dell'introduzione del regime fiscale in questione (avvenuta con il D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006), il Legislatore aveva previsto una **deroga transitoria** ad hoc per le imprese di costruzione e ristrutturazione, esonerandole dalla rettifica della detrazione Iva per gli immobili ultimati entro il 4.7.2002 (ossia quelli per i quali il termine dei **4 anni** era già scaduto al 4.7.2006, data di entrata in vigore del provvedimento).

Di conseguenza, per fare un esempio, per un immobile ultimato il 30.6.2003 e ceduto a fine 2007, il regime applicato è stato quello dell'esenzione.

In capo all'impresa di costruzione o ristrutturazione si sono, quindi, già manifestati i riflessi negativi che l'intervento della Legge di stabilità 2011 vuole ora allontanare.

Va tra l'altro segnalato che tale legge è entrata in vigore l'1.1.2011, e, **non** essendo prevista una **disposizione** transitoria, **non c'è «copertura»** per le cessioni effettuate nel corso del 2010 (per le quali valeva il termine massimo di 4 anni).

ESEMPIO

Un immobile abitativo la cui data di ultimazione è stata il 5.10.2006 sarà:
esente se ceduto tra il 5.10.2010 e il 31.12.2010 (oltre 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori);
imponibile se ceduto tra l'1.1.2011 e il 4.10.2011 (entro 5 anni).

Pare, dunque, che sia irrilevante, ai fini della novità legislativa, che alla data dell'**1.1.2011** sia già spirato il termine di 4 anni previsto anteriormente alla modifica: ciò che conta è solo che il **termine quinquennale non sia trascorso** al momento di **effettuazione** dell'operazione. Questa interpretazione dovrebbe essere tratta dalla natura stessa dell'Iva che è un tributo istantaneo e non relativo ad un periodo d'imposta (come, invece, avviene per le imposte dirette).

Il concetto di «**momento di effettuazione**» va rilevato avendo riguardo alle disposizioni contenute nell'art. 6, D.P.R. 633/1972 così sintetizzabili (con riferimento ai beni immobili):

- **data di stipula del contratto** o la data del rogito per l'assegnazione ai soci di cooperative edilizie a proprietà divisa;
- **data di effettivo trasferimento** della proprietà, in caso di alienazione con effetti traslativi differiti nel tempo;
- **data di pagamento** o di **fatturazione** dell'operazione, se antecedente ai momenti di cui sopra.

La Legge di stabilità 2011 ha modificato anche il termine (portandolo da 4 a 5 anni) entro cui è possibile concedere in locazione gli immobili costruiti o ristrutturati **in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata**: le società avranno **5 anni** di tempo dall'**ultimazione** dei lavori per concedere gli immobili in **locazione**, con contratti che durino **almeno 4 anni** (durata invariata). Come già affermato relativamente alle novità delle altre cessioni di immobili abitativi, anche per gli immobili da concedere in locazione in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata il maggior termine di 5 anni può essere fruito **anche** per quegli **immobili** per i quali il **precedente termine di 4 anni** era **già spirato** alla data del **31.12.2010**. Pertanto, se nel 2011, prima dello spirare del nuovo termine quinquennale dalla fine dei lavori, l'impresa costruttrice o di ristrutturazione stipula un contratto di locazione (della durata di almeno 4 anni) potrà cedere l'immobile con applicazione dell'Iva, ancorché la cessione avvenga dopo 5 anni.

È da ritenere che la **finalità** perseguita dal Legislatore sia di natura **antielusiva**. In altre parole, si vuole probabilmente contrastare il fenomeno delle imprese di costruzioni costituite con l'obiettivo (non dichiarato) di far abitare l'immobile, teoricamente destinato alla vendita, agli stessi costruttori, recuperando però l'Iva sui costi di realizzazione, ovvero di utilizzarlo comunque in nero. Il termine dei 5

anni dalla data di ultimazione consente, quindi, di evitare, o almeno di attenuare, rischi di questo tipo, concedendo però un lasso temporale ritenuto congruo alle vere imprese di costruzione o ristrutturazione per vendere gli immobili abitativi realizzati.

SUPERAMENTO dei 5 ANNI: la **cessione dell'immobile in regime di esenzione Iva** comporta tre **conseguenze negative** per l'impresa, che la modifica normativa mira a superare (R.M. 28.3.2008, n. 112/E). Innanzitutto, è **limitata la detrazione dell'Iva** assolta per gli acquisti di tutti i beni e servizi dell'anno, con applicazione del pro-rata di detraibilità nell'anno in cui avviene la cessione. Si ha, poi, il **recupero della detrazione dell'Iva** relativa all'immobile ceduto per tanti **decimi** quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. Infine, se la variazione pro-rata è **maggiore del 10%**, scatta il recupero della detrazione dell'Iva relativa agli altri beni ammortizzabili in misura pari a **1/5** o **1/10** (se immobili) della differenza derivante dalla variazione del pro-rata.

CONFRONTO fra VECCHIO e NUOVO TESTO dell'ART. 10, co. 1, n. 8-bis)
Caso 1 – Testo originario
<p>Ultimazione fabbricato: ottobre 2006 Iva detratta su costruzione: euro 50.000 Cessione immobile: 20.12.2010 Regime Iva applicabile: esenzione (superati i 4 anni da ultimazione) Pro-rata 2010: ipotizzato il 70% Iva su acquisti 2010: euro 30.000 Altri beni ammortizzabili: immobile acquistato nel 2009 con Iva detratta pari a euro 40.000. Effetti in sede di dichiarazione Iva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Applicazione del pro-rata di detraibilità sul 2010 (art. 19, co. 5, D.P.R. 633/1972) Iva indetraibile: 30% di euro 30.000 = euro 9.000 • Recupero dell'Iva detratta in relazione al fabbricato ceduto per gli anni mancanti al compimento del decennio (art. 19-bis2, co. 6, D.P.R. 633/1972) Rettifica da operare: euro 50.000 / 10 x 5 = euro 25.000 • Recupero dell'Iva detratta in relazione agli altri beni ammortizzabili (art. 19-bis 2, co. 4, D.P.R. 633/1972) Differenza: euro 40.000 – (euro 40.000 x 70%) = euro 12.000 Rettifica da operare: euro 12.000 x 1/10 = euro 1.200 <p>Ammontare complessivo Iva indetraibile e rettificata: euro 35.200 (euro 9.000 + euro 25.000 + euro 1.200)</p>
Caso 2 – Nuovo testo
<p>Ultimazione fabbricato: ottobre 2006 Iva detratta su costruzione: euro 50.000 Cessione immobile: 20.1.2011 Regime Iva applicabile: imponibile (non si superano i 5 anni da ultimazione) Ammontare complessivo Iva indetraibile e rettificata: euro 0.</p>

2. IMMOBILI STRUMENTALI

QUADRO NORMATIVO: per completezza di trattazione si ritiene opportuno evidenziare il **trattamento fiscale** relativo alla cessione di **immobili strumentali** (per **natura**).

La norma di riferimento è il n. 8-ter) dell'art. 10, co. 1, D.P.R. 633/1972.

Art. 10, co. 1, n. 8-ter) – OPERAZIONI ESENTI dall'IMPOSTA
<i>[1] Sono esenti dall'imposta: (omissis)</i>

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:

- a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;
 - b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;
 - c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
 - d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- (omissis)

ESENZIONE e IMPONIBILITÀ degli IMMOBILI STRUMENTALI: l'imposta si applica se:

- il cedente è l'**impresa** che ha **costruito** l'immobile oggetto della compravendita o quella che ha effettuato sullo stesso **interventi** di cui all'art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e), L. 5.8.1978, n. 457 (ora art. 3, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001) e se tali lavori (costruzione o intervento di recupero) sono stati ultimati **non oltre 4 anni** (per gli immobili strumentali il termine non è stato allungato a 5 anni) dalla data in cui avviene la **cessione**. L'**ultimazione dei lavori** è attestata dal direttore dei lavori, di norma in sede di dichiarazione da rendere in Catasto ai sensi degli artt. 23 e 24, D.P.R. 380/2001 e comunque quando di fatto viene concesso in uso a terzi, poiché tale situazione dimostra che l'immobile è divenuto idoneo per essere messo in consumo (C.M. 1.3.2007, n. 12/E, par. 10);
- il cessionario **non** è un **soggetto Iva** di diritto (privato consumatore, società semplice immobiliare, soggetto non residente privo di stabile organizzazione in Italia, ente commerciale che non effettua l'acquisto nell'ambito della sua eventuale attività d'impresa): tale condizione va resa nell'atto di compravendita (C.M. 4.8.2006, n. 27/E, par. 2.1);
- il cessionario ha diritto ad una **detrazione da pro-rata non superiore al 25%**: «La percentuale di detrazione, in base alla quale si determina il regime fiscale della cessione, è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente e, nelle ipotesi in cui non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità spettante nel periodo d'imposta precedente (perché ad esempio l'attività è stata iniziata nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile) dovrà farsi riferimento ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva. Per consentire la corretta applicazione della norma, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione con cui il cessionario comunica al cedente se la propria percentuale di detraibilità superi o meno il 25%. Il cessionario, qualora al termine del periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione rilevi che la propria percentuale di detraibilità sia risultata non superiore al 25%, deve comunicarlo al cedente per l'assoggettamento dell'operazione ad Iva. Ciò sempreché l'operazione non sia già stata assoggettata ad imposta in via opzionale» (C.M. 4.8.2006, n. 27/E, par. 2.1). Per queste operazioni l'assoggettamento ad Iva, a partire dal 1.3.2008 (art. 1, co. 156, lett. a), L. 244/2007) viene effettuato con il metodo dell'**inversione contabile** (cd. *reverse charge*) ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972;
- il cedente **opta** per l'**applicazione** dell'**Iva** che avviene, a partire dall'**1.10.2007** (D.M. 25.5.2007) con il meccanismo del *reverse charge*.

ALIQUOTE IVA: verificandosi i requisiti per l'imponibilità, si applica l'**aliquota Iva ordinaria** del **20%**, salvo l'applicazione dell'imposta nella misura del **10%** per i **fabbricati oggetto di interventi di recupero** di cui all' art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e), L. 5.8.1978, n. 457, ora art. 3, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001 (n. 127-quinquiesdecies, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972).

ALTRE IMPOSTE INDIRECTE: quanto all'imposta di **registro** e a quelle **ipo-catastali**, si precisa che gli immobili strumentali ceduti da soggetti Iva sono sempre assoggettati ad imposta di registro in misura **fissa** e alle imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente, nella misura del **3%** e dell'**1%**.

CESSIONI di IMMOBILI STRUMENTALI

Tipo di immobile	Cedente	Cessionario	Iva	Norma/ Aliquota	Registro	Ipotecaria + Catastale (*)		
Strumen- tale	Impresa costruttrice che ha ultimato la costruzione da non oltre 4 anni	Chiunque	Imponibile	20%	168 euro	3% + 1%		
	Impresa di ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 4 anni	Chiunque	Imponibile	10%				
	Soggetti diversi dai precedenti (immobiliari di compravendita, di gestione, altre imprese e altri soggetti Iva, incluse le imprese costruttrici o di ristrutturazione che hanno ultimato i lavori da oltre 4 anni)	Privato (società semplici di gestione immobiliare, enti non commerciali che non effettuano l'operazione in regime d'impresa)	Imponibile	20%				
		Soggetti Iva con pro-rata di detraibilità fino al 25%						
	Soggetti diversi (come punto precedente) che esercitano l'opzione per l'Iva	Soggetti Iva con pro-rata di detraibilità oltre il 25%	Imponibile	20%				
	Soggetti diversi (come punto precedente) che non esercitano l'opzione per l'Iva		Esente	Art. 10, co. 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/172				
	Privato (società semplici di gestione immobiliare, enti non commerciali che non effettuino l'operazione in regime d'impresa)	Chiunque	Fuori campo	Art. 1, D.P.R. 633/1972			7%	2% + 1%

(*) Le voltture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di cui sono parte fondi immobiliari fruiscono delle percentuali ridotte alla metà (1,5% + 0,5%).