

CESSIONE DI FABBRICATO IN AMBITO IVA E QUALIFICA DEL CEDENTE COME IMPRESA COSTRUTTRICE

Sono posti due quesiti entrambi relativi alla nozione di impresa costruttrice rilevante agli effetti dell'applicazione del regime di imponibilità IVA di cui all'art. 10 nn. 8-*bis* e 8-*ter* d.p.r. n. 633/1972.

Più precisamente, nel **primo quesito**, si prospetta il caso della società Beta, la quale acquista dalla società Alfa la quota di un mezzo della proprietà del fabbricato (costruito da entrambe le società, da meno di cinque anni, su un terreno edificabile di cui erano comproprietarie) che ora intende vendere (quale proprietaria esclusiva) ad un privato. Al riguardo si chiede se la società Beta possa qualificarsi come impresa costruttrice per l'intero o solo rispetto alla "quota della metà effettivamente costruita" e, conseguentemente, nel caso di cessione dopo i cinque anni dalla fine dei lavori di costruzione, come vada esercitata l'opzione per l'imponibilità.

Nel **secondo quesito** si prospetta il caso della società Alfa che vende ad un privato un appartamento con garage pertinenziale entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione dalla stessa effettuati e che poi riacquista dal privato i medesimi immobili. Al riguardo si chiede se una nuova cessione da parte della società Alfa degli immobili menzionati possa ritenersi effettuata dall'impresa costruttrice agli effetti della disciplina di cui all'art. 10 n. 8-*bis* cit.

Con riferimento alla nozione di impresa costruttrice, oggetto di attenzione anche in precedenti studi della Commissione studi tributari e da ultimo nello studio n. 102-2012/T (Forte-Lomonaco, *Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito iva*, studio n. 102-2012/T, in *Studi e materiali*, 2012, 1211 ss., al quale si rinvia per ulteriori approfondimenti), si ritiene comunemente che rivesta tale qualifica non solo l'impresa che realizza i lavori con mezzi propri, ma anche quella che si avvale di imprese "terze" per l'esecuzione dei lavori (e ne consegue che, di converso, non possa essere qualificata costruttrice l'impresa che svolge materialmente i lavori edili per conto terzi). Si è, altresì, in più occasioni rilevato come la qualificazione di impresa costruttrice sia una qualità ricollegata ad un dato di fatto (la costruzione, appunto, dell'immobile) e non a particolari riconoscimenti formali, dovendosi prescindere anche dall'attività svolta in via principale o prevalente dall'impresa o dal suo oggetto sociale, potendo la qualità di impresa costruttrice spettare in relazione ad un'attività di costruzione svolta occasionalmente. Possono inoltre assumere rilievo, ai fini della qualificazione in oggetto, alcune vicende giuridiche in presenza delle quali si ammette una trasmissibilità della qualifica predetta all'avente causa, quali il conferimento dell'azienda che comprenda fabbricati costruiti dall'impresa conferente e la fusione, nonché, come ritiene la dottrina, in caso di altre trasformazioni sostanziali soggettive – cioè scissioni, trasformazioni, cessioni o donazioni d'azienda, successioni ereditarie, ecc. – a fronte delle quali si verifica un trasferimento alla società conferitaria di tutti i rapporti attivi e passivi già facenti capo alla conferente e relativi all'attività svolta con il complesso aziendale trasferito.

Nello studio n. 102-2012/T cit. è stato anche evidenziato come, invece, «la cessione del fabbricato non rappresenta, ..., un'operazione che consente la trasmissione della qualità di impresa costruttrice all'avente causa, non ravvisandosi quella continuità dei rapporti giuridici, ritenuta rilevante nelle ipotesi sopra indicate. E una tale conclusione deve ritenersi valida anche nell'ipotesi in cui l'impresa che ha costruito e ceduto (in qualità di costruttrice) il fabbricato, successivamente riacquisti lo stesso immobile e poi lo rivenda. In tal caso, con riferimento alla nuova cessione, deve ritenersi, infatti, che l'impresa non possa essere considerata costruttrice del fabbricato, in quanto cede un bene entrato nel suo patrimonio per effetto di un acquisto».

In sostanza il legislatore ha voluto sottoporre al regime di imponibilità IVA le prime "immissioni in consumo" e per tale motivo l'impresa la quale ceda il fabbricato che ha costruito o ristrutturato deve (o può, a seconda del tempo intercorso dalla fine lavori) applicare il tributo, ma se «il cespite immobiliare è già stato immesso in consumo, e quindi il bene stesso quando successivamente diviene oggetto di cessione da parte dell'impresa costruttrice non è più un 'bene nuovo', ma è un'unità immobiliare acquistata da altri, il regime Iva applicabile non può che essere quello dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 8 bis) del d.p.r. n. 633/72» (così Forte, *Cessioni di immobili da parte di imprese costruttrici - cessione di un immobile ricevuto quale corrispettivo di una precedente operazione - regime iva applicabile*, studio n. 20/2000/T, in Banca Dati Notarile "Angelo Gallizia", con riguardo alla qualità di "impresa costruttrice degli stessi" di cui all'art. 10 n. 8-bis d.p.r. n. 633/1972, pur se nel testo vigente prima delle modifiche apportate dal d.l. n. 223/2006), se si tratta di fabbricato abitativo [non essendo consentita l'opzione per l'imponibilità a soggetti passivi diversi dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice (salva l'ipotesi degli alloggi sociali, cfr. Raponi, *Profili di interesse notarile di fiscalità diretta e indiretta in materia di cooperative: assegnazione di beni a soci di cooperative edilizie*, studio n. 176-2012/T, in Cnn notizie dell'11 febbraio 2013)], ovvero quello dell'esenzione o dell'imponibilità su opzione nel caso si tratti di fabbricato strumentale per natura di cui all'art. 10 n. 8-ter cit.

Ne deriva, quindi, che nel caso oggetto del **secondo quesito**, la cessione del fabbricato abitativo e della relativa pertinenza deve ritenersi esente da IVA ai sensi dell'art. 10 n. 8-bis cit., in quanto cessione da parte di soggetto passivo diverso dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice dello stesso.

Anche per quanto riguarda il caso posto dal **primo quesito** – seppure in ragione dell'acquisto in comproprietà per accessione del fabbricato costruito la qualifica di costruttrice si ritiene ricorrente per entrambe le imprese rispetto all'intero fabbricato (del quale erano comproprietarie per quote ideali, restando irrilevante un'eventuale ripartizione effettiva dei lavori su distinte porzioni materiali del fabbricato, in quanto ciascuna impresa avrebbe costruito al contempo in proprio e quale incaricata dell'altra) - l'avvenuta cessione della quota dell'immobile da una società all'altra pare doversi considerare alla stregua di una "prima immissione in consumo" (da tassare quale cessione effettuata da parte dell'impresa costruttrice), portando, pertanto, a concludere che la successiva vendita da parte della società divenuta unica proprietaria, per tale quota, non possa considerarsi "una seconda volta" come effettuata dall'impresa costruttrice.

Così ragionando ci si troverebbe di fronte alla cessione di un fabbricato da assoggettare, eventualmente (invero nel primo quesito non è specificato se si tratti di fabbricato abitativo o strumentale per natura), a regimi fiscali differenti, in quanto laddove fosse applicabile l'art. 10 n. 8-*bis* cit., (e salvo che la società Beta, dopo l'acquisto della quota, abbia effettuato sull'immobile uno degli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c, d ed f d.pr. n. 380/2001) con riferimento alla "quota" acquistata a titolo derivativo sarebbero applicabili le imposte di registro, ipotecaria e catastale in deroga al principio di alternatività (trattandosi di cessione esente IVA), con possibilità di opzione per il cd. prezzo-valore.

In particolare, poiché nel caso di specie il differente regime dell'unico negozio è riferito alla quota ideale di un mezzo, occorrerebbe coerentemente distinguere nell'ambito del corrispettivo quanto sia da imputare a ciascuna quota, anche ai fini della relativa evidenziazione in fattura (analogamente a quanto ritenuto dalla dottrina e dalla prassi amministrativa, secondo le quali sarebbe possibile distinguere in una cessione di fabbricato le varie categorie di beni immobili assoggettabili a differenti regimi tributari, evidenziandone distintamente i corrispettivi. Cfr. Lomonaco, *Il trattamento fiscale ai fini iva della cessione di un fabbricato di cui all'art. 13 l. n. 408/1949*, in *Studi e materiali*, 2004, 395 s.), e considerare quale base imponibile agli effetti del prezzo valore (in caso di relativa opzione) la metà del valore catastale del fabbricato ceduto.

Annarita Lomonaco