

IVA – SEMPLIFICAZIONI EDILIZIE DL 133/2014 (DECRETO SBLOCCA ITALIA) - VENDITA DI FABBRICATO OGGETTO DI INTERVENTO EDILIZIO DI FRAZIONAMENTO E DI MODIFICA DI DESTINAZIONE D'USO: IVA O REGISTRO?

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 30 ottobre 2014

Approvato dal CNN nella seduta del 13-14 novembre 2014

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio approfondisce in chiave fiscale le novità in materia di edilizia contenute nel decreto legge noto come “Sblocca Italia”.*

Si analizzano la modifica di destinazione d'uso e il frazionamento edilizio indicando l'inquadramento fiscale delle vendite di fabbricati oggetto di tali tipologie di intervento.

Si trattano infine i casi ancora dubbi indicandone il relativo trattamento fiscale.

Sommario: Introduzione 1. Il decreto Sblocca Italia: le novità in materia edilizia di rilevanza fiscale; 1.1. Considerazioni di sintesi; 2. Le soluzioni sul piano fiscale; 2.1. Modifica di destinazione d'uso; 2.1.1. Disciplina fiscale; 2.2. Frazionamento; 2.2.1. I casi ancora dubbi; Conclusioni.

Introduzione

Il Decreto “Sblocca Italia” ⁽¹⁾ ha modificato le definizioni di **manutenzione straordinaria e di mutamento di destinazione d'uso** ⁽²⁾, incidendo in via indiretta anche sulla disciplina iva delle cessioni di fabbricati ultimati il cui regime ⁽³⁾ dipende, come noto, **dalla sussistenza e dalla natura di un intervento edilizio eseguito sul bene interessato** ⁽⁴⁾ ⁽⁵⁾.

La nuova normativa, come si vedrà, muovendo dalla necessità di sburocratizzare alcuni passaggi, e di creare nuove occasioni per rivitalizzare il mercato, ha prodotto **l'effetto di espandere il concetto di manutenzione straordinaria** ⁽⁶⁾ di cui all'art. 3 lett. b) del D.P.R. 380 del 2001. Tutto ciò, ferme rimanendo le regole dettate dall'art. 10 lett. 8-*bis* e 8-*ter* del D.P.R. 633 del 1972, comporta anche l'ampliamento delle fattispecie esenti, producendo **l'effetto di far transitare alcune di esse dalla sfera della imponibilità a quella della esenzione.**

Se ciò conduce a conseguenze non propriamente in linea con l'intento di ridurre gli oneri per cittadini e imprese, nello stesso tempo risolve alcuni casi ⁽⁷⁾ la cui disciplina fiscale, per l'esenzione o per l'imponibilità, si poneva in dubbio. La nuova dettagliata normativa edilizia consente, infatti, di

individuare con maggiore certezza la disciplina fiscale delle cessioni di **fabbricati oggetto di intervento edilizio di frazionamento e di modifica di destinazione d'uso**, la cui collocazione in una delle tipologie elencate nell'art. 3 D.P.R. Edilizia non sia riportata espressamente nel corpo dei relativi titoli abilitativi ⁽⁸⁾.

È opportuno sottolineare che in passato la questione era particolarmente controversa, sia **in materia urbanistica** ⁽⁹⁾, **per la diversa legislazione regionale** ⁽¹⁰⁾, **che in materia fiscale. Non aveva giovato in tal senso né il legislatore con il recente “ decreto del fare” D.L. 21 giugno 2013 n 69** ⁽¹¹⁾, **né il Fisco** ⁽¹²⁾, i cui pochi documenti di prassi ⁽¹³⁾ editi avevano anzi **alimentato** ulteriormente le **incertezze**. Di sicuro, invece, il nuovo scenario consentirà anche alla stessa Agenzia delle Entrate di rivisitare in senso critico il proprio orientamento ⁽¹⁴⁾.

1. Il decreto Sblocca Italia: le novità in materia edilizia di rilevanza fiscale

Il **decreto n 133/2014** ha introdotto, come visto, un'importante modifica alla **nozione di manutenzione straordinaria** e ha provveduto alla **definizione di mutamento d'uso rilevante e non rilevante**.

In **relazione alla prima novità**, l'art. 17 ⁽¹⁵⁾ amplia il contenuto della lett. b) dell'art. 3 del D.P.R. 380 del 2001 includendo nella definizione di **manutenzione straordinaria anche il frazionamento o l'accorpamento di unità immobiliari con esecuzione di opere**. ⁽¹⁶⁾

In particolare la fascia delle opere di manutenzione straordinaria è stata ampliata **a condizione che non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici** ⁽¹⁷⁾ **interessati** e che ne sia **mantenuta l'originaria destinazione d'uso** ⁽¹⁸⁾; ora pertanto la modifica della superficie o del volume della singola unità costituisce un'attività di manutenzione straordinaria. ⁽¹⁹⁾

La **seconda novità** ⁽²⁰⁾ riguarda le **nuove** definizioni di **mutamento d'uso urbanisticamente rilevanti e non rilevanti**. Viene considerata modifica della destinazione **ogni forma di utilizzo dell'immobile o della singola unità immobiliare diversa da quella originaria, ancorché non accompagnata dall'esecuzione di opere edilizie**. È fatta salva solo l'eventuale diversa previsione da parte delle leggi regionali.

In particolare si stabilisce che **il mutamento d'uso è “rilevante” sul piano urbanistico solo se comporta il passaggio ad una diversa categoria funzionale** tra quelle elencate nel decreto. ⁽²¹⁾

A esempio, benché sicuramente entrambe potranno essere qualificate come attività strutturali, perché compiute con opere, **non** costituirà una modifica di destinazione **rilevante il passaggio da civile abitazione a residenza speciale per anziani, intesa come abitazione collettiva**, mentre risulterà come variazione d'uso **rilevante la modifica di destinazione da albergo a supermercato**.

1.1. Considerazioni di sintesi

Da un'interpretazione più letterale che sistematica possono trarsi alcune considerazioni.

La prima, che il cambio d'uso “non rilevante”, ovvero ogni forma di utilizzo dell'immobile diversa da quella originaria, all'**interno della stessa categoria funzionale è sempre ammesso**, il tutto salvo diversa previsione da parte delle leggi regionali e da parte degli strumenti urbanistici comunali.

Inoltre, che la modifica di destinazione d'uso, normalmente, ⁽²²⁾ **non costituisce un'ipotesi di manutenzione straordinaria ex lett. b) dell'art. 3 del D.P.R. 380 del 2001**. Tale concetto è

desumibile dalla precisazione contenuta nell'art. 17 lett. a) n. 2 del dl 133/2014 che condiziona la collocazione degli interventi di frazionamento e accorpamento nell'ambito della manutenzione straordinaria al **“mantenimento della originaria destinazione del bene”**.

Rimangono in piedi però alcune questioni, la cui soluzione in chiave urbanistica condiziona anche la relativa applicazione sul piano fiscale.

In particolare, sulla **collocazione del frazionamento e accorpamento che si realizzino con opere minime, esclusivamente interne, unitamente alla modifica della originaria⁽²³⁾ destinazione d'uso, senza anche comportare un aumento della volumetria complessiva del fabbricato.**

2. Le soluzioni sul piano fiscale

Cerchiamo di fare il punto.

Le nuove disposizioni raggiungono il risultato di un'edilizia con meno vincoli, e **sul piano fiscale, consentono di offrire soluzioni più sicure in merito alla specifica disciplina delle cessioni di fabbricati su cui siano stati eseguiti gli interventi edilizi interessati.**

Come emergerà meglio più avanti, **le conclusioni risulteranno più agevoli con riferimento all'accorpamento e al frazionamento⁽²⁴⁾ rispetto all'altra ipotesi di mutamento d'uso;** il legislatore infatti ne ha solo fornito un'espressa definizione, nell'ottica della semplificazione edilizia, ma, non potendone chiarire la collocazione in uno degli interventi “tipici”, ha lasciato aperto il campo alla relativa qualificazione sul piano fiscale.

2.1. Modifica di destinazione d'uso

La rinnovata definizione della modifica di destinazione d'uso⁽²⁵⁾ ha ulteriormente connotato tale tipologia di intervento che sul piano fiscale ha trovato la sua collocazione muovendo dalla distinzione tra la **variazione di destinazione d'uso strutturale con esecuzione di opere edilizie e il mutamento solo funzionale eseguito senza opere.**

A seguito dell'introduzione delle nuove definizioni di **mutamento rilevante e non rilevante**, ora anche la relativa disciplina fiscale risulta più definita.

Va premesso che, come noto, la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto in materia di cessione di fabbricati è basata sulla sussistenza e sulla tipologia dell'intervento edilizio posto in essere sul bene interessato prima della sua cessione. Tale impianto non è stato modificato.

Pertanto anche **l'inquadramento fiscale** delle alienazioni di beni poste in essere dopo una modifica di destinazione d'uso, non potrà prescindere dalla verifica dell'esecuzione e della natura delle opere edilizie poste in essere e dunque **continuerà a essere orientato tra la modifica strutturale e quella solo funzionale.** A tal riguardo, infatti, la nuova definizione, basata sulla rilevanza urbanistica della variazione, ha una incidenza limitata.

Il nuovo criterio opera **piuttosto sulla individuazione dei relativi titoli abilitativi** senza entrare nel merito della natura delle opere edilizie eventualmente connesse alla variazione d'uso.

L'inquadramento fiscale della **cessione a seguito di modifica senza opere** (funzionale) non ha subito modifiche; sia con riferimento alla variazione che comporti l'assegnazione dell'immobile a una diversa categoria (rilevante) sia che si realizzi mediante una forma di utilizzo della singola unità immobiliare, diversa da quella originaria, ma all'interno della stessa categoria (non rilevante). In

entrambi i casi ciò che conta è che non siano state eseguite opere e che dunque il soggetto passivo cedente non potrà mai qualificarsi come impresa di ripristino.

Maggiori difficoltà emergono invece con riferimento alla modifica di destinazione d'uso "strutturale", in quanto, anche sul piano fiscale rileverà la tipologia di intervento concretamente posto in essere ⁽²⁶⁾. In particolare il problema riguarda la variazione d'uso che segua opere edilizie minime, tali da non alterare la volumetria complessiva dell'edificio.

L'art. 17 del dl 133/2014 consente ora di individuare, a parità di intervento edilizio di mutamento strutturale, fattispecie qualificabili o meno come manutenzione straordinaria, a seconda se comportino solo una variazione all'interno della medesima categoria funzionale, oppure si realizzino mediante il passaggio da una ad un'altra categoria funzionale. Il mutamento d'uso rilevante non potrà mai essere qualificato come un'ipotesi di manutenzione straordinaria ⁽²⁷⁾.

Ad esempio ⁽²⁸⁾ **il passaggio da laboratorio artigianale a ufficio non costituisce** una modifica di destinazione **rilevante e quindi se effettuato con opere edilizie minime, anche se** consistenti nella sostituzione di parti anche strutturali dell'edificio tali però da non alterare la volumetria complessiva dell'edificio, **costituirà un'ipotesi di manutenzione straordinaria.**

Invece **la modifica di destinazione da albergo a supermercato comportando una variazione d'uso rilevante benché compiuta con un intervento edilizio di minore portata non potrà costituire attività di manutenzione straordinaria.**

Più avanti verrà indicata la disciplina fiscale nel regime iva della alienazione nel quinquennio del bene dopo che sia stato interessato da tale ultima tipologia di intervento.

2.1.1. Disciplina fiscale

Tracciamo dunque il quadro fiscale della vendita del bene oggetto di modifica di destinazione d'uso.

La **cessione**, posta in essere nel quinquennio dalla ultimazione, che abbia a oggetto un fabbricato risultato di un **mutamento d'uso strutturale**, risulterà **imponibile** ex art. 10 nn. 8-bis e 8-ter ⁽²⁹⁾ nel caso in cui sia preceduta ⁽³⁰⁾ dalla esecuzione di opere edilizie qualificabili ex lettere c), d) e f) dell'art. 3 D.P.R. 380 del 2001.

Risulterà invece **esente se l'intervento edilizio realizzato sia un'attività di manutenzione straordinaria ex lett. b)** del medesimo art. 3, che comporti cioè una modifica di destinazione non rilevante. ⁽³¹⁾

L'inquadramento fiscale risulterà invece più difficile con riferimento alla **cessione di un immobile** realizzato a seguito di una **modifica di destinazione d'uso solo funzionale** ⁽³²⁾ e di quella **avente a oggetto un fabbricato che sia il risultato di un** mutamento strutturale che si realizzi con opere minime (diverse da quelle ex lett. c), d) o f) ma che comportino anche il passaggio ad un'altra categoria funzionale e che dunque non sia qualificabile come manutenzione straordinaria.

La soluzione preferibile è quella di considerare esenti sia la prima che la seconda ipotesi di cessione, benché poste in essere nel quinquennio.

Vediamo perché.

La **modifica d'uso solo funzionale**, sia essa rilevante che non rilevante sul piano urbanistico, e **il mutamento strutturale eseguito** con opere minime che comporti anche il passaggio ad un'altra

categoria funzionale ⁽³³⁾, non sono collocabili, con la certezza richiesta dall'art. 10 del D.P.R. Iva, in nessuno degli interventi elencati nell'art. 3 del Testo Unico edilizia. ⁽³⁴⁾ ⁽³⁵⁾

Anzi proprio dal tenore dell'art. 10 n. 8-*bis* e n. 8-*ter* si può argomentare che le cessioni in esame rilevano come fattispecie esenti, in quanto il legislatore tributario non si è limitato solo a rinviare alle norme edilizie.

Il riferimento diretto alle lettere c), d) e f) ⁽³⁶⁾ dell'art. 3 da una parte e quello indiretto alle lett. a) e b) del medesimo articolo dall'altra, ⁽³⁷⁾ indica un criterio di classificazione, di più ampia portata, da cui è possibile individuare due scenari impositivi distinti connessi alla natura strutturale ⁽³⁸⁾ o meno dell'intervento.

Il primo relativo alle **cessioni imponibili, che seguano cioè solo le attività edilizie strutturali disciplinate nelle lett. c), d) e f), e l'altro, relativo alle cessioni esenti, che non sono solo quelle aventi a oggetto beni su cui siano state eseguite attività edilizie di manutenzione ordinaria e/o di manutenzione straordinaria, rispettivamente elencate nelle lett. a) e b) dell'art. 3.**

Tra gli atti esenti, infatti, possono ricomprendersi anche tutte quelle altre cessioni il cui oggetto non sia esattamente inquadrabile in uno degli interventi tipici elencati nel medesimo art. 3 del D.P.R. 380/2001.

Per tale ragione dunque, **le vendite, effettuate nel quinquennio, aventi a oggetto fabbricati su cui siano stati eseguiti interventi non ascrivibili a nessuna delle categorie elencate, e che si collocano in uno spazio intermedio sul piano urbanistico ⁽³⁹⁾, saranno esenti e non obbligatoriamente imponibili. ⁽⁴⁰⁾**

Tale soluzione consente anche di risolvere le problematiche afferenti il frazionamento.

2.2. Frazionamento

La tipologia di intervento comportante il **frazionamento ⁽⁴¹⁾ di unità immobiliari, a seguito del decreto Sblocca Italia, può avere la natura di manutenzione straordinaria ex lett. b) dell'art. 3 D.P.R. 380 del 2001 ⁽⁴²⁾ oppure risultare da un intervento di ristrutturazione edilizia ex lett. d),** quando non sia autonomo, ma ricompreso in un insieme sistematico di opere portante ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

La prima **tipologia, si riferisce a singoli interventi autonomi comportanti l'esecuzione di opere minime rientranti nella manutenzione straordinaria ex lett. b) ;** la cessione del bene che ne abbia formato oggetto non potrà essere ritenuta imponibile, benché effettuata nel quinquennio, ma sempre **esente ⁽⁴³⁾.**

Il secondo tipo di intervento, riguardante un **"frazionamento effettuato a seguito di una attività di "ristrutturazione maggiore" ⁽⁴⁴⁾, collocandosi tra le ipotesi ex lett. c) o lett. d) dell'art. 3,** consentirà invece di ritenere **imponibile** l'atto di vendita che sia posto in essere nel quinquennio.

2.2.1. I casi ancora dubbi

La nuova disciplina, tuttavia, non risolve ancora in modo chiaro i dubbi sulla **collocazione, in uno degli interventi tipici, del frazionamento e accorpamento che si realizzino con opere minime, esclusivamente interne, unitamente alla modifica della originaria destinazione d'uso, senza anche comportare un aumento della volumetria complessiva ⁽⁴⁵⁾ ⁽⁴⁶⁾ ⁽⁴⁷⁾ ⁽⁴⁸⁾.**

Esempio: Un'abitazione (destinazione residenziale) viene trasformata in ristorante (destinazione commerciale). La società proprietaria intende vendere il bene dopo aver eseguito lavori di scarsa portata urbanistica e relativa modificazione d'uso rilevante.

La questione nasce perché il novellato art. 3 lett. b) del D.P.R. 380/2001 **non ricomprende nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria**, il frazionamento e l'accorpamento cui si accompagna una modifica di destinazione d'uso **rilevante**, a seguito della quale **non sia mantenuta l'originaria destinazione**.

Tali interventi che si collocano con maggiore difficoltà sul piano urbanistico, consentono invece un più agevole inquadramento fiscale ⁽⁴⁹⁾ della cessione del bene che ne abbia formato oggetto.

Non possono infatti qualificarsi di manutenzione straordinaria e neanche essere considerati come attività di ristrutturazione edilizia, in quanto mancherebbe l'insieme sistematico di opere, pur portando al risultato di un organismo in tutto o in parte diverso dal precedente.

Sul piano fiscale dunque non potendosi collocare né tra le ipotesi ex lett. b) e neanche tra quelle ex lett. c) e d) dell'art. 3 consentiranno di ritenere la cessione **che li abbia a oggetto sempre esente** ⁽⁵⁰⁾ e non imponibile, benché effettuata nel quinquennio.

Tra le **ipotesi di cessione esenti** rientrano infatti non solo quelle che si eseguano esclusivamente a seguito di interventi ex lett. a) e b), ma **anche tutte quelle che riguardino beni oggetto di attività edilizie**, come quella in esame, non ascrivibili a nessuna delle categorie elencate, e **che si collocano dunque in uno spazio intermedio sul piano urbanistico**.

Conclusioni

Le recenti novità, che certamente saranno apprezzate sul piano delle semplificazioni, non comportano anche una totale riduzione degli "oneri" ⁽⁵¹⁾ come invece era negli intenti del legislatore.

L'espansione della fascia delle attività di manutenzione straordinaria ha come effetto anche il corrispondente aumento delle fattispecie di cessione esenti. Tutto ciò per le imprese, in relazione alla disciplina iva, si traduce in un maggior carico fiscale e finanziario. ⁽⁵²⁾

Francesco Raponi

-
- 1) DL 133/2014 è in vigore dal 13 settembre 2014 ed è stato convertito con la legge di conversione n. 164 del 11.11.2014.
 - 2) Per l'inquadramento della vigente normativa edilizia G. RIZZI *"La disciplina dell'attività edilizia. Novità normative 2014 (D.L. 133/2014 – cd. "Sblocca Italia")"* in *CNN Notizie* del 15 ottobre 2014
 - 3) Per l'esenzione o l'imponibilità.
 - 4) Per un completo e dettagliato scenario della normativa urbanistica precedente al decreto 133/2014 si rinvia allo Studio n. 893/2013/C a cura Area Scientifica – Studi Pubblicistici Studio CNN 893/2013 Est. GIOVANNI RIZZI.
 - 5) Nello specifico l'art. 10 n 8-bis e 8-ter qualifica per l'imponibilità gli interventi edilizi ex art. 3 D.P.R. 380 del 2001 lett. c), d) e f) anche in relazione al momento in cui vengono effettuate le cessioni. Gli interventi edilizi che qualificano le cessioni esenti sono quelli ex lettere a) e lett. b) del medesimo art. 3. G. RIZZI *"La disciplina"* cit. p. 4 precisa che il decreto ha anche che le attività di manutenzione straordinaria possano compiersi mediante il nuovo titolo abilitativo della "comunicazione inizio lavori asseverata".
 - 6) Non è più necessario rispettare volumi e superfici delle singole unità; basta il rispetto della volumetria complessiva.

- 7)** La questione era discussa anche sul piano urbanistico. In relazione a talune fattispecie, per ragioni legate alla debenza degli oneri di urbanizzazione, si discute sull'inquadramento degli interventi nella lettera b) piuttosto che nelle lettere c) o d).
I dubbi sussistono a esempio sulle differenze tra la ristrutturazione edilizia ex lett. d) art. 3 D.P.R. 380 del 2001 caratterizzata dalla trasformazione dell'immobile e la manutenzione straordinaria la cui caratteristica è l'innovazione (Su tali questioni Tar Lombardia 6.5.2014 n. 468).
- 8)** In tal senso A. BUSANI *"Immobil"* Guida Fiscale Ipsoa 2014 p 1370 ove si evidenzia l'opportunità di munirsi di una dichiarazione del Comune sulla natura dei lavori e dall'altro si ricorda il potere della A.F. di accertare anche l'effettiva natura dei lavori.
- 9)** Legge n. 12 del 2005 Regione Lombardia considerava già il frazionamento urbanistico (al ricorrere di talune condizioni) come attività di manutenzione straordinaria.
Legge Regione Veneto n. 34 del 10.08.2012 qualificava il frazionamento di unità immobiliare anche come manutenzione straordinaria oltre che ristrutturazione edilizia.
La legge Regione Emilia Romagna n. 15 del 30 luglio 2013 art. 32 introduceva la distinzione tra frazionamento di unità immobiliari connesso o meno a opere di ristrutturazione edilizia. Dal punto di vista fiscale le conseguenze erano logicamente desumibili.
- 10)** G. RIZZI *"La disciplina cit."* p. 12 ricorda che in precedenza la disciplina del mutamento di destinazione d'uso era rimessa alle Regioni. La legislazione nazionale non aveva preso posizione né sulla qualificazione urbanistica né sulla disciplina del mutamento d'uso.
Bisogna sottolineare che l'art. 23-ter del decreto Sblocca Italia consente ancora in materia di mutamento di destinazione d'uso una diversa previsione delle leggi regionali. A. SANDULLI *"Testo Unico dell'Edilizia"* Giuffrè 2009 p. 11 analizza i più significativi interventi della legislazione concorrente delle Regioni in materia urbanistica.
- 11)** Convertito con legge 9 agosto 2013 n 98 in vigore dal 21 agosto 2013.
- 12)** Tuttavia, a onor del vero, bisogna sottolineare che, l'Amministrazione ha assunto tali posizioni in occasione di risposte a quesiti su altre problematiche.
- 13)** La risoluzione n 58 del 2008 in merito alla vendita del bene frazionato e la circolare n 8 del 2009 con riferimento alla vendita oggetto di modifica di destinazione d'uso.
- 14)** Circolare n. 57 del 24.2.1998 il "frazionamento" e la "modifica di destinazione d'uso" erano sempre da ricomprendersi nella categoria della "ristrutturazione edilizia". In questo senso si esprime anche la Regione Lazio Parere del 27.03.2006 prot. n. 51964.
- 15)** Dl. N. 133/2014 (L. 164 del 2014)
- 16)** In tal modo si pagano solo i contributi per gli oneri di urbanizzazione e non anche il contributo di costruzione. Inoltre la previsione della Cila in luogo del permesso a costruire (con esclusione degli interventi strutturali) consente un notevole risparmio di tempo. Si vedano però i riflessi negativi per le imprese dipendenti dalla espansione della esenzione (su cui infra).
- 17)** E non più i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari.
- 18)** Il decreto si è spinto oltre. L'art. 17 prevede infatti anche l'integrazione della lettera "e-bis" dell'art. 6 del D.P.R. 380 del 2001 mediante la previsione dell'utilizzo della Comunicazione Inizio Lavori Asseverata anche per le attività di frazionamento e accorpamento non riguardanti interventi su parti strutturali.
- 19)** G. RIZZI *"La nuova disciplina"* cit: p. 5 precisa che pertanto devono ora ritenersi escluse dalla manutenzione straordinaria solo le opere che andranno a alterare la volumetria complessiva degli edifici
- 20)** Introdotta con la previsione di un art. 23-ter nel TU D.P.R. 380 del 2001.
- 21)** La destinazione residenziale può essere articolata tra abitazioni e abitazioni collettive (residenze speciali per anziani, collegi, conventi).
- la destinazione turistico ricettiva comprende, oltre agli alberghi, le pensioni e i camping, anche le strutture ricreative (cinema, sale convegni, centri benessere, palestre, discoteche, stabilimenti balneari) che richiedono grandi superfici e, se fossero invece assimilate al commerciale, rischierebbero una tendenziale riconversione in strutture di vendita.
- la destinazione terziario-direzionale può essere articolata in attività direzionali (sedi di enti e società pubblici e privati), attività di servizio alle imprese ed alle persone (studi professionali) e strutture specializzate per servizi privati (cliniche, scuole e centri di formazione).
- la destinazione commerciale può comprendere, oltre alle strutture di vendita (negozi e supermercati), i pubblici esercizi (bar, ristoranti) e l'artigianato di servizio non molesto (lavanderie, officine di riparazioni auto, calzolai) integrabile con la residenza.
- la destinazione produttiva può comprendere, oltre alle industrie e ai laboratori per la produzione di beni, l'artigianato di servizio non integrabile con la residenza (carrozzerie, lavanderie industriali), i depositi (di merci e di

mezzi) e le strutture di vendita all'ingrosso. G. RIZZI *"La disciplina"* cit. p. 13 Se l'intervento consiste in opere per sostituire parti anche strutturali dell'edificio tali però da non alterare la volumetria complessiva dell'edificio, si sarà pur sempre in presenza di un intervento di manutenzione straordinaria, in quanto il cambio di destinazione d'uso, all'interno della medesima categoria funzionale, non è più considerato rilevante ai fini urbanistici.

- 23) Su cui si veda *infra*.
- 24) Solo rispetto ai primi è ora più certa la collocazione in via indiretta della relativa cessione tra gli atti esenti.
- 25) La questione è anzi ancora più complessa in quanto su tale materia hanno e avranno competenza anche i comuni. In tal senso infatti si veda art. 23-ter del dl 133/2014. A esempio già la Regione Sicilia prevedeva in conformità a quanto prescritto dall'ultimo comma dell'art. 25 della L.47/85, fu emanata la L. R. 37/1985 il cui art. 10 demanda ai Comuni di individuare, negli strumenti urbanistici gli ambiti del proprio territorio da assoggettare a regolamentazione per il cambio di destinazione d'uso.
- 26) Manutenzione straordinaria, restauro, ristrutturazione.
- 27) In quanto la legge prescrive che si debba in ogni caso mantenere l'originaria destinazione d'uso.
- 28) G. RIZZI *"La disciplina"* cit. p. 13 fa l'esempio di mutamento da laboratorio artigianale a ufficio.
- 29) La variazione d'uso strutturale è soggetta a permesso di costruire o a super dia e viene qualificata come interventi di ristrutturazione maggiore ex lett. d). Non si può tuttavia escludere che in taluni casi siano configurabili come opere di ristrutturazione minore soggette a S.C.I.A. Sul punto si veda Studio CNN 893 cit. p 53 e 54.
- 30) Facendo attenzione a distinguere gli interventi strutturali dagli interventi su parti strutturali dell'edificio ricompresi questi ultimi tra le attività di manutenzione straordinaria.
- 31) che consenta di rimanere all'interno della medesima categoria funzionale mantenendo l'originaria destinazione d'uso del bene.
- 32) Ed è soggetta a S.C.I.A V. studio CNN 893 cit. p 54
- 33) Come visto invece il mutamento con opere minime non rilevante è una ipotesi di manutenzione straordinaria.
- 34) La circ. n. 8 del 2009 qualifica come imponibile la cessione in caso di ristrutturazione per modifica della destinazione d'uso.
- 35) Su cui si veda Quesito 12 cit.
- 36) E alla lett. e) il cui rinvio è assorbito dal riferimento alle nuove costruzioni.
- 37) Formulata invece nella Tabella A parte III n. 127-quinquiesdecies D.P.R. Iva.
- 38) Diverso rispetto agli interventi su parti strutturali che rientrano tra le ipotesi di manutenzione straordinaria benché non eseguibili a seguito di una semplice CIL.
- 39) Frazionamento con opere minime e modifica d'uso funzionale.
- 40) Occorrerà sempre verificare la effettiva portata dell'intervento, e comunque prestare attenzione alla classificazione catastale del bene oggetto di modifica.
- 41) Le conclusioni valgono anche per l'ipotesi meno frequente dell'accorpamento di unità immobiliari.
- 42) G. RIZZI *"La disciplina"* cit. p. 7 parla a tal proposito di interventi autonomi di frazionamento delle unità.
- 43) Solo per i beni strumentali sarà possibile esercitare l'opzione per l'iva.
- 44) Soggetto a permesso di costruire o a super dia a seconda se trattasi di ristrutturazione minore o ristrutturazione maggiore. Tale intervento è accompagnato dalla esecuzione di opere comportanti sostanziale modifica dell'intero edificio e in particolare delle parti comuni. Per definire la qualificazione dell'una o dell'altra ipotesi di frazionamento bisognerà indagare se l'intervento non sia connesso ad un insieme sistematico di opere edilizie che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che il frazionamento non sia accompagnato da opere edilizie che si qualificano come una ristrutturazione edilizia non comportando neanche aumento della volumetria complessiva dell'edificio.
- 45) Tale ultimo intervento edilizio, infatti, pur comportando una trasformazione parziale dell'edificio, non può essere ricondotto alla manutenzione straordinaria, di cui alla lettera b), in quanto tale categoria non ammette la modifica di destinazione d'uso originaria. Non può neppure essere considerato come un intervento di ristrutturazione edilizia, di cui alla lettera d), in quanto mancherebbe l'insieme sistematico di opere edilizie che connota tale intervento. Pur portando al risultato di un organismo in tutto o in parte diverso dal precedente.
- 46) Su tale distinzione N. CENTOFANTI *"Diritto Urbanistico"* Cedam 2008 p 523.
- 47) M.A. SANDULLI *"Testo Unico dell'Edilizia"* Giuffrè 2009 p 44/45 La manutenzione straordinaria non può riguardare la realizzazione di opere strutturali ma solo la sostituzione di parti strutturali.
- 48) Cons. Di Stato Sez. V 12.3.1992 n 211 in Riv. Giur. Edilizia I, 1992, 629 e N. ASSINI e P. MANTINI *"Manuale di Diritto Urbanistico"* Giuffrè 2007 3 edizione p 738,739 e 740 evidenziano che gli interventi ex lett. c) comprendono il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio.

- 49)** È opportuno precisare che il concetto di “originaria destinazione” non può essere letto in maniera distinta rispetto alla nuova disciplina dettata dal nuovo art. 23-*ter* del D.P.R. edilizia. Ci si deve riferire alla originaria destinazione nel senso più oltre disciplinato dallo stesso decreto nel senso che il mantenimento di una destinazione all’interno della medesima categoria funzionale realizza il requisito minimo anziché alla diversa soluzione che farebbe leva sul termine “originaria” che darebbe rilievo anche alle modifiche all’interno della medesima categoria. Ad esempio la modifica d’uso da Albergo a Residenza oggi non costituisce una modifica di destinazione d’uso. A seconda della soluzione, eventuali frazionamenti e/o accorpamenti connessi potranno o meno costituire un’attività di manutenzione straordinaria a seconda se possa dirsi conservata o meno l’originaria destinazione.
- 50)** Solo per i beni strumentali sarà possibile esercitare l’opzione per l’IVA.
- 51)** Intendendo per tali non solo quelli meramente edilizi.
- 52)** L’impresa che ceda un fabbricato in regime di esenzione dall’iva dovrà infatti prestare attenzione alla eventuale rettifica della detrazione e/o alle limitazioni della detrazione per effetto del pro-rata.