

IVA - VENDITA NEL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DI BENI OGGETTO DI INTERVENTO EDILIZIO NON ESATTAMENTE INQUADRABILE AI FINI FISCALI – RIVENDITA DI BENE ULTIMATO DAL CEDENTE: 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 esamina, ai fini della individuazione della relativa disciplina fiscale, la fattispecie della vendita nel quinquennio dalla ultimazione di beni oggetto di intervento edilizio non esattamente inquadrabile ai fini fiscali né come manutenzione straordinaria (lett. b) e neppure quale intervento di restauro o risanamento conservativo (lett. c) o di ristrutturazione edilizia (lett. d).*

Si individua la soluzione muovendo dalla analisi combinata dei dati catastali, della qualifica del cedente e del tipo di intervento edilizio.

Lo studio offre infine dei suggerimenti pratici e affronta la questione connessa della qualificazione fiscale della rivendita del bene ultimato dal cedente.

Sommario: Introduzione; 1. Problematica; 1.1. Casi dubbi; 2. Vendita nel quinquennio dalla ultimazione di beni oggetto di intervento edilizio non esattamente inquadrabile né come manutenzione straordinaria (lett. b) e neppure quale intervento di restauro o risanamento conservativo (lett. c) o di ristrutturazione edilizia (lett. d): Iva o Registro?; 2.1. Soluzione desumibile dalla analisi combinata dei dati catastali – della qualifica del cedente – del tipo di intervento edilizio; 2.1.1. Classamento catastale; 2.1.2. Definizione di impresa di ripristino; 2.1.3. Gli interventi edilizi - titolo abilitativo; 3. Soluzioni; 3.1. Suggerimenti pratici; 3.2. Certificazione – perizia – dichiarazione del direttore dei lavori; 4. La rivendita del bene ultimato dal cedente; Conclusione.

Introduzione

Lo studio intende offrire un criterio orientativo per stabilire se siano soggette a iva o a registro le cessioni di fabbricati ⁽¹⁾ che, per gli **interventi edilizi su di essi effettuati da parte del cedente, non siano chiaramente riconducibili né nell'area impositiva dell'imponibilità né in quella della esenzione.** ⁽²⁾

1. Problematica

L'art. 10 del D.P.R. IVA, infatti, **non definisce con certezza assoluta i confini** di tutte le fattispecie imponibili; per alcune la rilevanza o meno per l'imponibilità **dipenderà anche da quanto prescritto dalle norme urbanistiche** ⁽³⁾, per altre ancora dalla scelta ⁽⁴⁾ del **cedente** ⁽⁵⁾ o del **cessionario** ⁽⁶⁾. **Non emerge alcun dubbio soltanto** circa l'**individuazione degli atti "obbligatoriamente imponibili"** e degli **"atti certamente esenti"**, nonché delle cessioni, relativamente alle quali, la **specificazione** del tipo di intervento, sia riportata espressamente e oggettivamente nel corpo dei relativi titoli abilitativi. ⁽⁷⁾

Al contrario, la qualificazione fiscale non risulterà agevole, con riferimento ad altre fattispecie, sia per la mancanza di tale ultimo elemento, qualificante non solo sul piano formale ⁽⁸⁾, ma anche per la **non chiara definizione del tipo di lavori che siano stati eseguiti sul bene oggetto di cessione.**

1.1. Casi dubbi

In particolare si tratta della **vendita di fabbricati oggetto di interventi edilizi non esattamente inquadrabili né come** manutenzione straordinaria (lett. b) e neppure quale intervento di restauro o risanamento conservativo (lett. c) o di ristrutturazione edilizia (lett. d) e della **cessione di fabbricati ultimati dal cedente (che li aveva acquistati in corso di costruzione).**

La problematica non ha trovato una soluzione sul piano normativo, neanche a seguito della entrata in vigore del recente decreto legge 133/2014. Anzi, ulteriori **difficoltà interpretative** sono state **alimentate proprio** dai precedenti provvedimenti legislativi, introduttivi della **segnalazione certificata inizio attività** ⁽⁹⁾, e dalle **leggi regionali** ⁽¹⁰⁾ **in materia urbanistica.**

Neanche il Fisco ha fornito indicazioni precise da cui muovere, e i pochi documenti di prassi editi hanno **alimentato** ulteriormente le **incertezze** ⁽¹¹⁾.

È richiesta dunque all'interprete un'**ulteriore attività qualificativa** per la collocazione delle cessioni in discussione tra quelle imponibili oppure tra quelle esenti.

Si cercherà di dare un contributo in tal senso muovendo da una lettura dell'articolo **10 del D.P.R. Iva, correlata alla disciplina urbanistica di cui** al D.P.R. 380 del 2001 (T.U. dell'Edilizia) ⁽¹²⁾ e al recente **D.L. 21 giugno 2013 n 69 noto come "decreto del fare"** ⁽¹³⁾.

2. Vendita nel quinquennio dalla ultimazione di beni oggetto di intervento edilizio non esattamente inquadrabile né come manutenzione straordinaria (lett. b) e neppure quale

intervento di restauro o risanamento conservativo (lett. c) o di ristrutturazione edilizia (lett d)

(14): Iva o Registro?

L'inquadramento fiscale dei casi a confine, tra le fattispecie rientranti nella lett. b) e quelle ricomprese nelle lett. c) e d) dell'art. 3 del TU Edilizia, è di notevole rilevanza per la categoria notarile, specie per le responsabilità che ne possono derivare ⁽¹⁵⁾ sul piano fiscale. ⁽¹⁶⁾

Alle esigenze di certezza del notaio, e degli operatori fiscali in generale, si contrappone invece, come visto, la non necessaria prescrizione nei titoli abilitativi di un contenuto formale minimo e nello specifico della espressa collocazione del tipo di intervento da eseguirsi in una delle lettere ex art. 3 del D.P.R. 380 del 2001.

Anzi la questione è ulteriormente alimentata dal frequente utilizzo di una terminologia descrittiva dei lavori da eseguirsi, non sempre coincidente con il testo normativo.

Vediamo dunque come è possibile orientarsi.

2.1. Soluzione desumibile dalla analisi combinata dei dati catastali – della qualifica del cedente – del tipo di intervento edilizio

Come emergerà meglio più avanti, la **soluzione** risulterà quella di **calare la singola fattispecie concreta nelle varie fattispecie astratte**, urbanistiche e fiscali, cercando di trarne elementi utili per la definizione del caso dubbio. Ciò potrà avvenire mediante l'**utilizzo congiunto e combinato dei dati catastali** e degli elementi caratterizzanti la **qualifica del cedente, nonché verificando, caso per caso, se sia possibile trarre valide indicazioni dal titolo abilitativo edilizio.**

Se esaurita tale prima analisi i dubbi permarranno, sarà opportuno concentrare la ricerca sul titolo di provenienza, sulle prescrizioni dettate in materia urbanistica e infine, e se del caso, ricorrere a certificazioni e/o perizie tecniche.

2.1.1. Classamento catastale

La prima attività da compiere, dunque, è l'accertamento della categoria catastale dei beni interessati.

Come noto, infatti, secondo il fisco la soluzione delle problematiche, deve essere vagliata con riferimento alla disciplina catastale, prima ancora dell'approfondimento degli altri aspetti indicati dallo stesso legislatore fiscale.

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha ribadito più volte ⁽¹⁷⁾ che, nella disciplina iva, la distinzione tra **fabbricati abitativi e fabbricati strumentali** si basa su un **criterio oggettivo** legato alla **classificazione catastale** degli stessi, **a prescindere dal loro effettivo utilizzo** ^{(18) (19)}.

Il concetto è stato amplificato al punto da ritenere **l'ordinamento catastale autonomo e prevalente su quello urbanistico**. Tale conclusione, peraltro, in parte contrastata dalla giurisprudenza di legittimità più recente ⁽²⁰⁾, è **stata sostenuta con riferimento a diverse fattispecie**. ^{(21) (22) (23)}

Rispetto alle cessioni in discussione, dunque, già solo i rilievi di natura catastale possono risultare decisivi per la qualificazione per l'esenzione o per l'imponibilità.

Se i dubbi non fossero del tutto risolti, **l'analisi andrà proseguita con l'approfondimento della qualifica del cedente**.

2.1.2. Definizione di impresa di ripristino

La soluzione dei casi in discussione, come **cessioni imponibili**, potrebbe infatti risultare agevole, solo se fosse possibile stabilire con certezza la qualifica del soggetto cedente **quale impresa di ripristino**. Il problema però è che tale verifica non è sempre semplice.

L'art. 10 del D.P.R. iva non indica infatti una definizione esplicita dell'impresa che esegua lavori ex lett. c),d) e f) art. 3 D.P.R. 38 del 2001, ma si limita ad arricchire **con una definizione** sostanziale il **concetto più ampio di impresa espresso nell'art. 1 e nell'art. 4 del D.P.R. Iva**.

Per un corretto inquadramento, si potrebbe rinviare a quanto sostenuto in materia di **impresa costruttrice**, ⁽²⁴⁾ la cui **disciplina è comune** per larghi tratti con quella propria delle imprese in argomento ⁽²⁵⁾.

Al pari delle imprese di nuova edificazione ⁽²⁶⁾, infatti, anche per le imprese di ripristino si potrà argomentare **l'irrilevanza dell'attività svolta in via principale** e **l'occasionalità** ⁽²⁷⁾ nella assunzione di tale specifica veste. ⁽²⁸⁾

Inoltre, così come la qualificazione di impresa costruttrice è legata alla costruzione dell'immobile, ⁽²⁹⁾ anche **l'impresa di ripristino non si qualifica per un riconoscimento formale, ma dipende dal tipo di lavori eseguiti** ^{(30) (31) (32) (33)}.

A ogni buon conto si deve sottolineare che le imprese in questione hanno ulteriori **proprie caratteristiche**, dipendenti dal tipo di intervento edilizio posto in essere, nonché dalla titolarità del bene che ne abbia formato oggetto.

L'Agenzia delle Entrate ⁽³⁴⁾ ha precisato, a tal proposito, che le imprese di ripristino sono quelle che acquistano un fabbricato e eseguono o **fanno eseguire (anche occasionalmente)** sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall'art. 3 lett c), d) e f) del D.P.R. 380/2001. Inoltre ha aggiunto che solo **gli "interventi di recupero"** sugli immobili, di cui alle lettere c), d) e f) **fanno assumere** il ruolo di impresa di ripristino a chi li abbia eseguiti e che, come per le imprese costruttrici, **deve trattarsi di un'impresa che sia in possesso di idoneo titolo abilitativo edilizio a se intestato o volturato** ⁽³⁵⁾ ⁽³⁶⁾.

Il quadro offerto fa emergere la considerazione che **"qualsiasi impresa", che volta per volta realizzi quel tipo di interventi, possa essere qualificata come impresa di ripristino**, dovendosi, come visto, **prescindere dall'attività principale effettivamente svolta**. Nel contempo che non può essere considerata tale, **l'impresa che prima della vendita esegua** sul bene oggetto di cessione solo **interventi descritti nelle lettere a) e b) dell'art. 3 TU edilizia**. ⁽³⁷⁾

L'impresa di ripristino infine deve essere necessariamente **titolare di un diritto reale di godimento sul bene che sarà ceduto**; la qualifica quindi non potrà essere estesa all'impresa che si limiti solo a eseguire i lavori su beni altrui, benché riconducibili a uno degli interventi di **"edilizia pesante"**.

L'analisi della qualifica del cedente comporta dunque di pari passo la verifica degli interventi eseguiti, e soprattutto del relativo titolo abilitativo.

2.1.3. Gli interventi edilizi titolo abilitativo

Diventa importante stabilire in particolare se i **titoli abilitativi** utilizzati possano fornire un ulteriore supporto per facilitare l'inquadramento fiscale dei casi dubbi. ⁽³⁸⁾

Se per esempio un fabbricato sia stato oggetto di interventi di attività edilizia **totalmente libera** ⁽³⁹⁾ o di attività edilizia **libera eseguita previa comunicazione inizio lavori** ⁽⁴⁰⁾, la sua cessione nel quinquennio, **potrebbe essere qualificata come esente, nel caso** abbia a oggetto una abitazione o sua pertinenza, **e/o imponibile solo su opzione** se riferita a un **bene strumentale**. Non si potrà trattare né di una nuova costruzione ⁽⁴¹⁾ né di un intervento che possa qualificare il cedente come impresa di ripristino. ⁽⁴²⁾

Se, invece, prima della cessione, il fabbricato sia stato oggetto di interventi di attività edilizia soggetta a **permesso di costruire** ⁽⁴³⁾ ⁽⁴⁴⁾ ⁽⁴⁵⁾, **si dovrebbe concludere per la diversa soluzione della imponibilità obbligatoria, in quanto verosimilmente ci troveremo di fronte a un cantiere**

riguardante lavori di “ristrutturazione edilizia ex lett. d) art. 3”, “nuove costruzioni ex lett. e) art. 3” oppure relativi a una “ristrutturazione urbanistica ex lett. f) art. 3” ⁽⁴⁶⁾.

Qualche riserva potrebbe sussistere nelle sole ipotesi in cui il “**permesso di costruire**” ⁽⁴⁷⁾ venisse utilizzato come strumento alternativo alla s.c.i.a., e nel caso in cui l’attività non sia facilmente riconducibile a una di quelle che qualificerebbero la cessione per l’imponibilità.

I dubbi maggiori sussisterebbero soprattutto se si volesse trarre qualche indicazione utile dall’utilizzo della S.C.I.A ⁽⁴⁸⁾ ⁽⁴⁹⁾, **ciò non solo perché con tale titolo** è possibile effettuare ⁽⁵⁰⁾ sia interventi di manutenzione straordinaria che attività di restauro e risanamento conservativo, ma anche perché **oggi, a seguito del dl 133/2014, la S.C.I.A. ha sostituito a tutti gli effetti la D.I.A.**

Anche il ricorso al titolo abilitativo allora non può dirsi esaustivo.

3. Soluzioni

La soluzione dunque non può essere rinvenuta con certezza solo dall’analisi degli elementi più sopra approfonditi e dal loro utilizzo congiunto e combinato.

Occorrerà, se del caso, effettuare un’ulteriore ricostruzione della fattispecie concreta, muovendo anche dal **titolo di provenienza e dalle prescrizioni dettate in materia urbanistica in esso contenute e/o da prevedere, e infine ricorrendo a certificazioni e/o perizie tecniche.**

3.1. Suggerimenti pratici

Argomentando in tal modo occorrerà effettuare una **sequenza di verifiche alla luce della legislazione nazionale e di quella regionale.**

L’atto di cessione andrà osservato nel suo insieme mediante una sua **analisi complessiva e non segmentata, e soprattutto coerente con le prescrizioni urbanistiche che obbligatoriamente dovranno essere recepite.**

Tale attività potrà condurre a **integrarne il contenuto con precisazioni di natura fiscale e a verificare che le eventuali perizie e dichiarazioni, cui si ricorra, siano coerenti tra loro e che non si pongano in contrasto** con l’oggetto ⁽⁵¹⁾; oppure ancora a utilizzare le risultanze delle **prescrizioni urbanistiche** ⁽⁵²⁾, visto che la **tassazione dell’atto dipende dal suo contenuto** ⁽⁵³⁾.

Potrà infatti risultare opportuna **la menzione di alcuni titoli abilitativi che invece sul piano civilistico potrebbe risultare facoltativa** ⁽⁵⁴⁾ ⁽⁵⁵⁾.

Per completare il quadro si dovrebbe infine procedere anche all’**analisi dell’atto di provenienza** ⁽⁵⁶⁾, e in particolare della **descrizione del bene** e delle **prescrizioni urbanistiche** in

esso riportate. **Appare evidente infatti che determinate conclusioni potranno essere argomentate solo se coerenti con la situazione che aveva il bene all'origine.**

Che fare se i dubbi dovessero permanere?

3.2. Certificazione – perizia – dichiarazione del direttore dei lavori

In caso di dubbio ulteriore, e in ogni caso anche in via precauzionale, si potrà richiedere che **l'effettiva natura dei lavori** sia fatta risultare da una **dichiarazione/certificazione rilasciata dal Comune** ⁽⁵⁷⁾, oppure da una **perizia redatta da un tecnico**. Potrebbe essere ritenuta utile a tal fine una **dichiarazione del direttore dei lavori**.

In ogni caso occorrerà prestare attenzione ai risvolti fiscali che possono derivare dall'intero contenuto del rogito, e ricordare che **il Fisco conserva sempre il potere di accertare anche l'effettiva natura dei lavori**. ⁽⁵⁸⁾

4. La rivendita del bene ultimato dal cedente

Lo scenario fin qui descritto consente anche di prendere posizione in ordine al secondo caso in discussione, relativo all'inquadramento fiscale della **rivendita del bene ultimato dal cedente**.

Muoviamo da un esempio

Esempio

Un soggetto passivo iva acquista un bene in corso di costruzione, lo completa e lo rivende nel quinquennio dopo l'ultimazione. **Il cedente potrà operare nel sistema iva qualificandosi come impresa di ripristino e ritenere l'operazione imponibile o l'atto sarà esente?**

La soluzione preferibile è quella desumibile dalla **natura del bene e dall'oggetto dell'intervento**, nonché, come si vedrà, dalla considerazione che i **fabbricati in costruzione non sono tutti uguali e che rileva il loro stato di avanzamento al momento della cessione**.

L'amministrazione, **invece**, sembrerebbe concludere ⁽⁵⁹⁾ che, in ogni caso, la cessione del fabbricato nel quinquennio, effettuata dall'impresa che lo abbia ultimato, dopo averlo acquistato in corso di costruzione, sia **equiparabile alla cessione effettuata dall'impresa costruttrice**, e dunque sempre obbligatoriamente imponibile. L'Amministrazione si limita a precisare che l'ultimazione debba essere stata eseguita (anche a mezzo terzi e/o occasionalmente) dal medesimo soggetto che abbia acquistato il bene in costruzione e che sia anche in possesso di idoneo titolo abilitativo edilizio a se intestato o volturato. ⁽⁶⁰⁾

Il Fisco ⁽⁶¹⁾ muove dal criterio in forza del quale, l'iva si applica fino all'immissione del bene al consumo ⁽⁶²⁾, e quindi **prescindendo dalla entità dei lavori**, la cessione successiva alla ultimazione, che sia posta in essere entro cinque anni, risulterà sempre imponibile.

Bisogna al contrario muovere dalla constatazione che i fabbricati in costruzione non sono tutti uguali ⁽⁶³⁾; rileverà in maniera diversa l'ipotesi che la società acquisti un **fabbricato in costruzione i cui lavori siano in una fase molto avanzata**, proceda alla ultimazione e poi alla rivendita, rispetto alla diversa fattispecie nella quale la società **acquisti uno scheletro di fabbricato, e una volta ultimato lo venda ^{(64) (65)}**.

Si deve allora osservare, e non solo per esigenze di inquadramento sistematico, che ai fini fiscali va verificato volta per volta il tipo di intervento edilizio che è stato posto in essere dall'impresa cedente, la quale **non potrà essere qualificata come impresa di ripristino solo perché abbia ultimato la costruzione**. A tal fine potrebbe essere sufficiente un'attività edilizia di **manutenzione straordinaria** e la successiva **rivendita** sarà **esente o imponibile, solo su opzione**, a seconda dei beni trattati. Se invece fosse necessario uno degli **interventi** elencati nell'**art. 3 lett c), d) o f)** del D.P.R. 380 del 2001 la rivendita nel quinquennio risulterebbe **sempre imponibile ⁽⁶⁶⁾**.

Conclusione

La soluzione dei casi dubbi risulterà dall'utilizzo combinato di più attività e comunque mediante un'**analisi da compiersi caso per caso**.

Rimane l'**incertezza per l'operatore fiscale** derivante dalla prevalenza del sistema catastale su quello urbanistico e dal non allineamento, su talune materie, della disciplina urbanistica nazionale con quella regionale. ⁽⁶⁷⁾

Si deve dunque auspicare un intervento legislativo di coordinamento. ⁽⁶⁸⁾

Francesco Raponi

1) Poste in essere da un soggetto passivo Iva

2) La questione è 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).

3) Per un completo e dettagliato scenario normativo (precedente al DL 133/2014) si rinvia allo Studio n. 893-2013/C a cura Area Scientifica – Studi Pubblicistici Studio CNN 893/2013 Est. Giovanni Rizzi.

4) BASILAVECCHIA M. "Problematiche concernenti il nuovo sistema di alter nattività tra Iva e imposte sui trasferimenti della ricchezza" in Novità e Problemi nell'imposizione Tributaria relativa agli immobili – Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato 2006 p.102 riteneva al contrario che l'alternatività non è mai influenzata dall'opzione del contribuente tra il regime di esenzione e quello della imponibilità. L'autore faceva l'esempio delle cessioni di beni strumentali rispetto alle

quali l'opzione non incide sull'imposta di registro che rimane dovuta in misura fissa così come le ipocatastali rinforzate sono sempre dovute a prescindere dalla opzione. Va osservato tuttavia che oggi l'opzione per l'iva è consentita anche nella cessione di beni residenziali ragione per cui tale posizione può ritenersi superata. Non possono inoltre negarsi i riflessi seppur indiretti che tali scelte determinano. L'imposta da applicare a una cessione immobiliare infatti dipende da diversi fattori variabili. Dai soggetti coinvolti, dalla natura dei beni che formano oggetto delle transazioni, dal momento in cui siano poste in essere e dalle scelte che volta per volta vengono effettuate dagli stessi interessati.

- 5) In ordine alla possibilità di effettuare la dichiarazione di opzione per l'applicazione dell'iva effettuata dal solo costruttore o dall'impresa di ripristino se riferita a un bene abitativo venduto dopo 5 anni dalla ultimazione e da chiunque se riferita a un bene strumentale. BASILAVECCHIA cit. p 102 precisa che l'opzione costituisce l'esercizio di un diritto potestativo. L'opzione deve essere espressamente manifestata e non è permanente; non vincola cioè il soggetto che la eserciti anche per le altre vendite che dovesse compiere, rispetto alle quali potrà anche non essere effettuata.
- 6) Relativamente alla destinazione di beni strumentali a pertinenza. La destinazione a pertinenza rileva in via autonoma e prioritaria rispetto alla dichiarazione di opzione. Prima ancora della dichiarazione di opzione la destinazione del bene a pertinenza potrà far ritenere l'atto esente.
- 7) Il contenuto della concessione e all'autorizzazione edilizia era rigidamente determinato dalla legge (così G.C. MENGOLI "Manuale di Diritto Urbanistico" 3 ed Giuffrè 1992 p 621). Il contenuto della "S.C.I.A." invece non è predeterminato, essendo un atto soggettivamente ed oggettivamente privato rispetto al quale il soggetto pubblico non è più titolare di un potere autorizzatorio. In merito alla "D.I.A." si veda N. CENTOFANTI "Diritto urbanistico" Cedam 2008 p 519 (non determina la formazione di un titolo abilitativo Cons. Stato sez IV 26.7.2004 n 5323). Lo stesso concetto può essere espresso in relazione alla S.C.I.A. rispetto alla quale ci si avvale di una modulistica non vincolante.
- 8) In Tal senso A. BUSANI "Immobili" Guida Fiscale Ipsa 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) Introdotta Dl. 78 del 2010 convertito dalla L 122 del 1990. Le difficoltà derivano dalla possibilità di effettuare tramite la S.C.I.A. sia interventi edilizi riconducibili alla lettera b) Manutenzione Straordinaria, che inquadrabili nelle lettere c) Restauro e Risanamento Conservativo e lettera d) ristrutturazione minore.
- 10) A. SANDULLI "Testo Unico dell'Edilizia" Giuffrè 2009 p 11 analizza i più significativi interventi della legislazione concorrente delle Regioni in materia urbanistica.
- 11) Circ. 22 del 2013 in merito alla cessione del bene ultimato.
- 12) Entrato in vigore il 30 giugno 2003.
- 13) Convertito con legge 9 agosto 2013 n 98 in vigore dal 21 agosto 2013.
- 14) Esempio: la società Alfa ha eseguito su un fabbricato di sua proprietà, che intende vendere, lavori di "adeguamento" degli impianti alle nuove normative mediante una S.C.I.A.. Non è precisato se trattasi di lavori ex lett. b) (arg. ex Con di Stato 7.4.89 e Tar Lazio 20.3.91 n 567) o di cui alla lett. c) (arg. ex Circ. AE n 57 del 1998).
- 15) Quesito n 127-2011/T est RAPONI. Il Notaio sarà direttamente responsabile per la imposizione principale.
- 16) Anche in relazione alle difficoltà derivanti dalla necessità di ricorrere per la qualificazioni degli interventi agli elaborati progettuali nonché alle relazioni tecniche illustrative.
- 17) Da ultimo ris. n. 8 del 2014, Circ. n. 22 del 2013 e anche circ. n. 27 del 2006.
- 18) Circolare agenzia Territorio n 4 del 2006.
- 19) La piena autonomia della disciplina catastale è desumibile dal decreto del Ministro delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701 nonché dai conseguenti modelli del programma informatico denominato "DOCFA", utilizzati per le dichiarazioni delle unità immobiliari, dove non risulta riscontrabile alcun riferimento a norme diverse da quelle di settore.
- 20) Cass n 3458 del 14.2.2014 e Cass. N 27690 dell'11.11.2013 entrambe in www.sistemailfisco.it
- 21) In materia di Residenza Turistico Alberghiera. I beni censiti con la categoria catastale A2, saranno ceduti come unità abitative, essendo alle stesse completamente equiparate. V. Italia Oggi del 2.1.2014 Per coerenza la stessa Amministrazione ha dovuto ritenere superata la risoluzione n 321 del 2002 che considerava gli A2 come beni strumentali all'esercizio dell'impresa. La risoluzione n 18 del 22.2.2012 tuttavia non equipara le abitazioni destinate a RTA alle unità abitative in relazione alla detrazione Iva relativa alle spese di ristrutturazione degli immobili.
- 22) Immobili adibiti a attività agrituristica. Il mantenimento della categoria catastale D10 (uso ricettivo) è legato esclusivamente all'effettivo esercizio dell'attività agricola e agrituristica a prescindere da eventuali variazioni sotto il profilo urbanistico.(legge 20.2.2006 n 96 legge sull'agriturismo).
- 23) Appartamento A2 utilizzato in parte come ufficio. L'uso misto benché suffragato da un eventuale provvedimento urbanistico consente il mantenimento della categoria catastale compatibile con le abitazioni. Si pensi alla cessione di un A2 acquistato da un'impresa e oggetto di intervento di modifica di destinazione senza opere a uso ufficio. Ci troviamo di fronte a un A2 che avrebbe dovuto essere censito come A10 ma che viene venduto come A2.
- 24) Studio 102-2012/T p. 13 "Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito Iva" Est. A. LOMONACO-N. FORTE.
- 25) Così P. CENTORE "Codice Iva Nazionale e Comunitaria commentato" Il edizione Ipsa 2012 p. 444.

- 26)** Mentre però per le imprese di costruzione, sia esso frutto di una attività continuativa o occasionale, l'oggetto stesso, che si concretizza in una "nuova costruzione", basta a qualificare da solo la disciplina sul piano fiscale non è così rispetto alle imprese di ripristino. Tale conclusione emerge anche dalla lettura combinata dell'art. 10 n 8 bis e 8 ter e degli interventi normativi che si sono succeduti a partire dal D.P.R. 6 giugno 2001 n 380 entrato in vigore il 30 giugno 2003 per finire con l'ultimo D.L. 21 giugno 2013 n 69 ("decreto del fare") convertito con legge 9 agosto 2013 n 98 in vigore dal 21 agosto 2013.
- 27)** Il legislatore ha arricchito il concetto di impresa di cui all'art. 1 del D.P.R. Iva cui è ascrivibile anche l'impresa di ripristino, con una definizione sostanziale.
- 28)** Circ. n 22 cit. pag. 2 ha precisato che solo gli interventi elencati nell'art. 3 primo comma lettere c) d) e f) del Testo Unico Edilizia (D.P.R. 380 del 2001) consentono al soggetto che li ha eseguiti, anche occasionalmente, di assumere il ruolo di imprese di ripristino.
- 29)** LOMONACO – FORTE cit. p 13 evidenziano correttamente come la qualificazione di impresa costruttrice sia una qualità ricollegata a un dato di fatto ovvero alla costruzione dell'immobile.
- 30)** Lo scenario appena descritto pur evidenziando caratteristiche comuni delle imprese in argomento non consente tuttavia di giungere anche alla conclusione che tutte le cessioni che le stesse pongano in essere abbiano lo stesso trattamento fiscale. Si pensi alla differenza tra vendita, effettuata nel quinquennio, di un bene strumentale "nuovo" oggetto di nuova edificazione, che è regolata con l'aliquota del 22%, rispetto alla analoga vendita di un bene strumentale anch'esso "nuovo" realizzato con un intervento di ristrutturazione edilizia regolato dalla lett. d) dell'art. 3 mediante demolizione e successiva ricostruzione di un fabbricato, che sconta invece l'Iva nella misura del 10 % trattandosi di una vendita di bene recuperato ai sensi della Tabella A parte III n 127 quinquiesdecies D.P.R. Iva. Tale definizione dinamica di impresa nella accezione di cui all'art. 10 nn 8-bis e 8-ter è stata fatta propria anche dal Fisco. Circolare n. 22 del 28 giugno 2013 p. 2.
- 31)** La cessione di beni oggetto di recupero offre l'occasione per una riflessione sull'aliquota iva ridotta applicabile nel caso in cui riguardi beni strumentali. La norma di carattere generale dice che la cessione di beni strumentali sconta l'aliquota ordinaria del 22%. L'imposta, tuttavia, riguardo ai beni strumentali può essere applicata in misura ridotta del 10 % a) con riferimento ai fabbricati con le caratteristiche di cui alla "legge Tupini" N 127-undecies della Tabella A parte III allegata al D.P.R. 633 del 1972 b) qualora oggetto della cessione sia un fabbricato recuperato dall'Impresa con un intervento ex lett. c),d) o f). Anzi va precisato che in tale ultimo caso, l'aliquota ridotta del 10 % si renderà applicabile oltre che alle cessioni di fabbricati oggetto di interventi di recupero su beni in degrado ai sensi della Tabella A parte III n 127-quinquiesdecies D.P.R. Iva, anche alle vendite riguardanti beni recuperati che non si trovavano in situazione di degrado. Dunque tutte le cessioni di beni strumentali poste in essere da un'impresa di ripristino sconteranno l'imposta iva ridotta del 10 %. Partendo da tale premessa sarà applicabile l'aliquota del 10 % anche alla cessione del bene strumentale che sia stato realizzato a seguito di intervento di ristrutturazione edilizia (art. 3 primo comma lett. d) comportante la totale demolizione e successiva ricostruzione del fabbricato.
- 32)** In tal senso circ. n. 8 del 2009 cit.
- 33)** Circolare n. 22 del 2013 p 3 e Circolare n. 8 del 2009 par. 6.4.
- 34)** Circolare n. 22 del 28 giugno 2013.
- 35)** Il riferimento è alla circolare n 22 del 28 giugno 2013 relativamente alla individuazione del concetto di "impresa di ripristino" (costruttore) come il titolare del provvedimento abilitativo. In secondo luogo alla circolare n 36 del 19 dicembre 2013 che trattando di fotovoltaico apre la breccia per applicazioni che se generalizzate sarebbero a dir poco preoccupanti.
- 36)** Esempio: La società Alfa che produce vernici vende, nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori, un appartamento di civile abitazione realizzato, da un'impresa terza, su una porzione dismessa dello stabilimento di sua proprietà. La società 'Alfa, che normalmente non avremmo definito come impresa di ripristino (non operando nel settore dell'edilizia), potrà essere definita tale se al termine dell'approfondimento in chiave fiscale risulti avere le caratteristiche richieste dal sistema. Attenzione però ciò vale solo con riferimento alla prima immissione in consumo del bene. Benché intestataria formale del provvedimento la società originariamente costruttrice non potrà assoggettare a Iva la rivendita di un bene da essa costruito, venduto, riacquistato e poi di nuovo rivenduto così come potrà assoggettare a iva solo la rivendita della metà in caso di costruzione effettuata da due imprese e rivendita fatta solo da una delle due. Nello stesso senso Studio 102-2012 cit p. 14 e N. FORTE *Il Nuovo Manuale dell'Iva* 2014. Maggioli Editore 2014 p 501
- 37)** Quanto detto consente di individuare un quadro di sintesi distinguendo l'impresa che effettui l'intervento su un proprio fabbricato, l'impresa che recuperi un proprio bene in degrado e infine l'impresa che acquistato un fabbricato in costruzione prima della cessione come bene finito proceda a ultimarli (Circ. n. 8 del 2009 e Cic. N. 22 del 2013 p. 2).
- 38)** Vista anche l'indicazione dei relativi titoli negli atti di cessione. Non sempre necessaria così Studio CNN 893/2013 cit. par. 3.2 p 11 e par. 5.4 p 36.
- 39)** (Vi rientra a esempio la manutenzione ordinaria art. 3 comma 1 lett a) D.P.R. 380 del 2001); (Interventi per i quali non è richiesto alcun titolo abilitativo né alcuna comunicazione da farsi) (non occorre alcuna menzione in atto anche perché non si ha nulla da menzionare).
- 40)** (C.I.L - C.I.L.A. o C.I.A.L) (vi rientra a esempio la manutenzione straordinaria art. 3 comma 1 lett b) D.P.R. 380 del 2001 che ora ricomprende anche l'accorpamento e il frazionamento nei limiti di cui all'art. 17 dl 133/2014); (interventi per i quali non è richiesto alcun titolo abilitativo ma solo una previa comunicazione di inizio lavori) (non occorre alcuna menzione in atto a pena di nullità perché si tratta di provvedimenti edilizi sull'esistente diversi dalla ristrutturazione maggiore o dalla nuova costruzione) (la menzione benché non obbligatoria sul piano civilistico sarà opportuna sul piano fiscale).

- 41)** Nulla toglie inoltre che le attività di edilizia libera e quelle soggette a Cila siano poste in essere dallo stesso costruttore dopo aver eseguito l'intervento iniziale. Esempio: l'impresa Alfa dopo aver ultimato l'abitazione, nei cinque anni successivi compie sul medesimo bene ulteriori lavori di manutenzione straordinaria. L'atto di vendita posto in essere nel quinquennio risulterà comunque imponibile.
- 42)** La vicenda si risolverà allo stesso modo in caso di vendita di bene su cui siano state effettuate opere di manutenzione ordinaria.
- 43)** Relativa a interventi ex lett. e), f) e d) (nuova costruzione lett. e) = ristrutturazione urbanistica lett. f) = ristrutturazione edilizia lett. d)) che portino a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comportino aumento di unità immobiliari, modifiche del volume, dei prospetti o delle superfici, o limitatamente alla zona A anche le modifiche di destinazione d'uso. = interventi che comportino modifiche della sagoma di immobili vincolati (occorre la menzione in atto a pena di nullità)
- 44)** Oppure -attività edilizia soggetta a D.I.A. o super-D.I.A. che oggi a seguito del DI 133/2014 sopravvive solo ove prevista in sostituzione del permesso di costruire (Interventi per i quali si può ricorrere alla D.I.A. in via alternata o sostitutiva rispetto al permesso a costruire) (occorre la menzione in atto a pena di nullità).
- 45)** O realizzati a mezzo "super D.I.A." sostitutiva.
- 46)** La cessione dei beni che ne abbiamo formato oggetto se posta in essere da un soggetto Iva rileverà per l'iva a norma dell'art. 10 n 8 bis e 8 ter.
- 47)** Art. 22 comma 7 del D.P.R. 380 del 2001. Il permesso di costruire può essere ancora oggi utilizzato in luogo della S.C.I.A. Studio 893 – 2013 paragrafo 5.1.E.
- 48)** In particolare vi rientrano = gli interventi non riconducibili nell'elenco di cui all'art. 10 soggetti a permesso a costruire.
- 49)** Manutenzioni straordinarie che riguardino parti strutturali dell'edificio lett. b) = restauro e risanamento conservativo lett. c); ristrutturazione edilizia (per immobili non soggetti a vincoli) lett. d) demolizione e ricostruzione (con la stessa volumetria preesistente) lett. d); ma anche ristrutturazioni minori = mutamenti di destinazione d'uso funzionali = inoltre singoli interventi quali il frazionamento, l'accorpamento = l'ampliamento del fabbricato senza creare nuovi organismi. (si veda art. 17 dl 133/2014).
- 50)** La S.C.I.A. ha natura residuale Studio 893-2013 par. 5.1.A.
- 51)** Se dal contenuto dell'atto e da altri elementi sia desumibile una certa realtà sul piano urbanistico e catastale, la perizia o la dichiarazione del direttore dei lavori non potrà farne emergere una diversa sul piano fiscale.
- 52)** Art. 46 D.P.R. 380 del 2001.
- 53)** Art. 3-ter D.lgs. N 463/1997. (circolare n. 6 del 5.2.2003) È consentito agli uffici di controllare la regolarità dell'autoliquidazione "in base agli elementi desumibili dall'atto": il controllo dell'ufficio in tale fase è dunque limitato al contenuto dell'atto con la conseguenza che non può fare riferimento a elementi esterni allo stesso, neanche se già in suo possesso.
- 54)** Studio CNN 893-2013/C cit. p. 11 e p. 36. Lo Studio precisa che le menzioni facoltative è opportuno che siano previste per rappresentare nel rogito la storia urbanistica edilizia dell'edificio.
- 55)** Esempio: Se la società Alfa avesse effettuato a mezzo S.C.I.A. un intervento di restauro e risanamento conservativo, la relativa menzione negli atti traslativi o divisionali sul piano civilistico sarebbe facoltativa; viceversa sul piano fiscale sarebbe quanto mai indicata per la relativa qualificazione nell'area iva o registro.
- 56)** Per la più ampia rilevanza dell'atto di provenienza N. FORTE *Il Nuovo Manuale* cit. p 518
- 57)** Così A. BUSANI "*Immobili*" cit. p. 1370.
- 58)** A. BUSANI "*Immobili*" cit. p 1371.
- 59)** Circ. n. 22 del 2103.
- 60)** I provvedimenti abilitativi minori infatti consistendo in una comunicazione non si intestano; tuttavia tale assunto non reggerebbe di fronte alla D.I.A..
- 61)** Per l'Agenzia delle Entrate dunque l'impresa costruttrice e l'impresa che completa e rivende si equivalgono sul piano fiscale. Circolare n. 22 del 2013 cit. p. 2.
- 62)** Desumibile dal fatto che la cessione da parte di un soggetto passivo iva di un fabbricato non ultimato va assoggettata sempre a Iva perché esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10 nn 8-bis e 8-ter. Alla stessa conclusione si giungerà anche con riferimento alla cessione di fabbricati in corso di ristrutturazione a condizione che i lavori di ristrutturazione siano stati "effettivamente" effettuati. Circolare n 12 del 2007.
- 63)** Esempio Un società acquista dei locali commerciali in corso di costruzione; mancano i controsoffitti, sono solo da completare gli impianti e pavimentare. Presenta una CILA e nel quinquennio rivende detti locali. Se si seguisse la tesi del Fisco l'atto sarebbe soggetto a iva obbligatoriamente; al contrario seguendo la tesi contraria la vendita sarà esente e soggetta a iva solo su opzione con applicazione del reverse charge (se acquirente sia un soggetto passivo). Viceversa se il provvedimento occorrente per il completamento fosse uno di quelli che giustificano lavori edilizi che qualificano il cedente come un'impresa di ripristino (D.I.A., super-D.I.A., permesso) la rivendita nel quinquennio sarebbe obbligatoriamente imponibile.

- 64)** Esempio: La società Alfa srl acquista un fabbricato a destinazione abitativa in via di ultimazione ma ancora non completamente finito. Presenta una CILA; ultimati i lavori e accatastati i singoli appartamenti come civili abitazioni con categoria A2 procede alla loro vendita nel quinquennio dalla data di ultimazione, come sarà tassato l'atto? Con Iva o esente e quindi soggetto a registro? La soluzione del problema non può non dipendere dal tipo di intervento edilizio e da come lo stesso caratterizzi l'individuazione della qualifica del soggetto costruttore e/o di ripristino.
- 65)** L'Amministrazione in passato aveva individuato il soggetto costruttore argomentando dalla circolare ministeriale n 182 del 11.7.1996 e dalla circolare ministeriale n 27 del 4.8.2006 possono essere individuate le seguenti tipologie di società costruttrice e/o ristrutturatrice: -Impresa che anche occasionalmente e anche tramite appaltatori svolge attività di produzione di immobili per la successiva vendita (C.M. n 45 del 2.8.1973) - Impresa che ha realizzato interventi di recupero di cui alle lettere c), d), e) dell'art. 31 della legge 457 del 1978 - Impresa cooperativa edilizia che costruisce alloggi da assegnare ai soci.
- 66)** In tal senso Quesito CNN n 14 – 2012 est. RAPONI.
- 67)** CENTOFANTI *"Diritto Urbanistico"* cit. p. 11 parla di aspetti contraddittori dovuti al non coordinamento fra le autorità che operano sul territorio.
- 68)** Un primo risultato è rappresentato dall'art. 17 dl 133/2014 che ha riscritto il quinto comma dell'art. 6 TU D.P.R. 380/2001 relativo agli atti di aggiornamento catastale prevedendo in capo all'amministrazione comunale un obbligo di inoltro della comunicazione di inizio lavori ai competenti uffici della Agenzia delle Entrate.