

Quesito n. 76-2009/T

Applicazione della imposta di registro ridotta dell'1% in caso di variazione della destinazione del bene acquistato da uso abitazione ad uso ufficio

Si chiede di conoscere se una società, avente come oggetto principale della propria attività la compravendita di immobili, ha acquistato da società non costruttrice, una unità immobiliare ad uso abitazione, con applicazione dell' aliquota ridotta dell'1%, con l'onere di rivendita entro tre anni, rivende entro i tre anni la detta unità, dopo averla variata di destinazione, da abitativa a uso ufficio, ha adempiuto l'onere previsto dal V comma art. 1 Tariffa parte prima d.p.r. 131/1986.

Si chiede inoltre di conoscere se la attuale previsione normativa consenta ancora di limitare alle unità abitative l'applicazione dell'imposta ridotta oppure se ne sia possibile una applicazione anche ai beni strumentali

Risposta al quesito in sintesi

La rivendita entro tre anni del bene acquistato con destinazione ad uso abitazione con l'aliquota ridotta di imposta di registro dell'1% (e con applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa), dopo averne variato la destinazione ad uso ufficio, non comporta adempimento di quanto prescritto dal V comma art. 1 e Nota II *ter* Tariffa parte prima d.p.r. 131/1986 e obbliga al pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria.

Se il bene che risulterà dalla variazione di destinazione d'uso e oggetto della rivendita nei tre anni sarà un bene rientrante nel nuovo ambito applicativo di cui all'art. 10 primo comma n 8 *bis* d.p.r. 633 del 1972 non si realizzerà un'ipotesi di decadenza dall'agevolazione dell'1%.

Non è possibile applicare l'aliquota ridotta di registro dell'1% di cui al V periodo art. 1 Tariffa parte prima d.p.r. 131/1986, all'acquisto di un bene strumentale venduto in esenzione da Iva.

1. Elementi distintivi della fattispecie - La normativa

La vicenda da cui trae spunto il quesito si riferisce ad un problema di carattere fiscale (ed insieme urbanistico) di cui sono noti i confini. Spetta all'interprete invece chiarirne il ruolo dei soggetti interessati ed il contenuto, anche alla luce della recente riforma di cui al decreto Bersani (d.l. 223/2006 conv. l. 248/2006), che ha modificato il disposto dell'art. 10 comma 1 n 8 *bis* del d.p.r. 633 del 1972. L'incertezza è palesata anche dal recente intervento del Ministro dell'Economia che in risposta ad un'interrogazione parlamentare in data 17.06.2009 è

intervenuto a chiarire i connotati essenziali necessari per l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'1%, che devono ricorrere in capo al soggetto venditore, specificando che deve in ogni caso trattarsi di un soggetto Iva e non di un privato.

Per risolvere la questione che ci occupa è necessario allora concentrare la nostra attenzione sull'oggetto dell'acquisto agevolato e quindi sui beni che possono essere oggetto della rivendita.

Dal testo normativo infatti non emerge con chiarezza se il bene oggetto del ritrasferimento debba essere necessariamente ed esattamente identico a quello acquistato che, invece, è esattamente individuato come bene "esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 primo comma n 8 *bis* del d.p.r. 26 ottobre 1972 n 633".(articolo 1 della tariffa parte I comma 1 quinto periodo d.p.r. 631 del 1986 e Nota II *ter* all'art. 1 della Tariffa dello stesso d.p.r.).

Di conseguenza si potrà rispondere al quesito formulato solo in via interpretativa.

2. Interpretazione dell'articolo 1 della tariffa parte I comma 1 quinto periodo d.p.r. 631 del 1986 a seguito della recente normativa ex art. 10 primo comma n. 8 *bis*

Per approfondire l'argomento è opportuno allora individuare preventivamente quali siano i beni che possono essere oggetto di acquisto agevolato, anche alla luce delle recenti novità in materia Iva introdotte dal citato Decreto Bersani .

Il "nuovo" art. 10 primo comma numero 8 *bis*) d.p.r. 633 del 1972 individua in via residuale i beni che sono oggetto di esenzione Iva facendo espressamente riferimento alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati "diversi da quelli di cui al numero 8 *ter*", a differenza della norma precedente che invece prevedeva espressamente la sola natura "abitativa" del bene oggetto della cessione esente.

Si può dunque affermare che oggi le fattispecie per le quali il vigente articolo 10 n 8 *bis* prevede l'esenzione Iva sono più numerose. (Annarita Lomonaco "*Il nuovo regime fiscale delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*" in *Riv. Not.*, 1, 2007 p. 83)

Pertanto anche l'ambito applicativo della norma, che prevede per l'acquisto l'aliquota ridotta dell'1%, ora è più ampio (Annarita Lomonaco, *Risposta a quesito n. 79/2007*, in *CNN Notizie* del 3 luglio 2007, ha concluso per la possibilità di estendere l'applicazione della normativa ridotta anche alle pertinenze dei fabbricati abitativi.)

Sarà possibile effettuare l'acquisto agevolato con l'aliquota di registro ridotta dell'1% non solo quando oggetto del trasferimento siano beni a "destinazione abitativa" ma anche quando siano "pertinenze di beni a destinazione abitativa" e purché tali cessioni siano:

- effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione decorsi quattro anni dalla ultimazione dei lavori e purché i fabbricati non siano stati locati entro il predetto termine per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata

- effettuate da altri soggetti passivi Iva (non solo imprese ma sicuramente non un privato)

come confermato dal fisco risposta ad interrogazione del 17 giugno 2009 consultabile su *NuovoFiscoOggi* del 18 giugno 2009) diversi dalle imprese sopra menzionate (testualmente Lomonaco, *Il nuovo regime fiscale delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*", cit. p.82).

La casistica pertanto nel panorama attuale è più numerosa per la più ampia elencazione oggettiva e anche per le nuove diverse caratteristiche richieste in capo ai soggetti cedenti.

3. Nuovo ambito applicativo ex art. 10 primo comma n 8 bis anche per la individuazione dei beni oggetto di rivendita

Il nuovo ambito applicativo del n. 8-*bis* condiziona l'individuazione dell'oggetto anche nella fase della rivendita ed in particolare quando il bene acquistato in via agevolata sia stato oggetto di modifiche edilizie che lo abbiano fatto "uscire da tale ambito".

Si può infatti coerentemente affermare che se il bene oggetto dell'acquisto agevolato deve appartenere alla categoria dei beni rientranti nell'ambito applicativo ex art. 10 primo comma n. 8-*bis* anche il bene oggetto di rivendita dovrà avere le stesse caratteristiche.

Tale soluzione scaturisce con tutta evidenza dalla *ratio* della normativa volta a favorire la negoziazione di beni essenzialmente abitativi quali sono per lo più quelli riconducibili a tale norma.

Il bene oggetto della rivendita quindi dovrà avere necessariamente natura abitativa/pertinenziale.

Va sottolineato peraltro che in tal senso era già espressa, vigente la vecchia legge, anche l'Amministrazione Finanziaria che aveva definito la normativa in esame come la prima attività di razionalizzazione del settore immobiliare volto ad evitare elusioni di imposta o distorsioni di mercato (nel settore abitativo) (circolare n 182 dell'11.07.1996). (Si segnala che alcuni autori Corradin "*Società Immobiliari*" Ipsoa 2007 p.553 e Busani *Il Sole 24 ore* del 18.06.2009, anche per rimarcare la *ratio* della norma, parlano ancora rispettivamente di fabbricati ad uso civile abitazione e fabbricati essenzialmente abitativi).

La logica conseguenza di tale assunto porta anche ad escludere la possibilità che, al fine di non decadere dalla agevolazione, sia possibile rivendere un bene che, a seguito della variazione di categoria edilizia, non possa più dirsi rientrante nell'ambito applicativo di cui all'art. 10 n 8 *bis* cit.

Depone in tal senso non solo la citata *ratio* della normativa di riferimento, ma anche il dato letterale della norma la quale prevede che nell'atto di acquisto (di beni abitativi/pertinenziali) l'acquirente dichiara che intende "trasferirli" entro tre anni, ove appare evidente dall'uso della locuzione "li" la volontà del legislatore di riferire l'oggetto della rivendita allo stesso bene acquistato. Se dunque il trasferimento di tale bene era esente da Iva a norma dell'art. 10 n 8 *bis*, potrà essere rivenduto solo un bene la cui cessione sia a sua volta esente da Iva a norma dell'art. 10 n 8 *bis*

Nello stesso senso la Nota II *ter* dell'articolo 1 Tur inoltre, sancisce che ove non si realizzi

la condizione del "ri"trasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura ordinaria.

La parte acquirente pertanto non potrà "ritrasferire" beni parzialmente (neanche per categoria edilizia) diversi da quelli originariamente acquistati. La conseguenza derivante dalla mancata realizzazione della condizione legale di cui alla nota II *ter* sarà inevitabilmente l'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura ordinaria.

In sostanza potrà scegliere solo il "modo" con cui realizzare il ritrasferimento ma non anche l'"oggetto" del ritrasferimento stesso.

La società acquirente potrà quindi ritrasferire solo "quel" bene acquistato potendo scegliere esclusivamente il tipo di negozio da porre in essere, purché in ogni caso si tratti di un atto traslativo a titolo oneroso della proprietà o di diritti reali. Quindi a mezzo di un atto di compravendita, oppure con un conferimento del bene in una società, oppure ancora con altre forme negoziali suggerite dalla dottrina più recente (Busani cit p.585 nota 485).

In via consequenziale si può affermare che la parte acquirente per non decadere totalmente o parzialmente dalla agevolazione, non potrà:

- ritrasferire un bene qualitativamente diverso rispetto a quello acquistato anche se solo per categoria edilizia e catastale. In tal caso si avrà infatti un trasferimento di un "quid novi" e non un ritrasferimento di un bene già esistente. (fatto comunque salvo quanto si dirà più avanti).

- ritrasferire un numero di beni numericamente inferiori rispetto ai beni acquistati (Busani *cit.* nota 486 p.586).

- ritrasferire un diritto reale di portata inferiore rispetto a quello acquistato (ad esempio acquistata la piena proprietà non si potrà ritrasferire l'usufrutto) (Busani *cit.* nota 486 p.586).

4. Configurabilità di una limitata attività modificativa dei beni acquistati con l'aliquota ridotta - Variazione di destinazione d'uso

Per completezza è opportuno verificare se la conclusione a cui si è giunti abbia valore assoluto oppure se sia possibile una limitata attività edilizia di variazione di destinazione d'uso dei beni acquistati con l'aliquota ridotta, senza con ciò decadere dall'agevolazione.

Il problema non riguarda l'aspetto urbanistico della modifica di destinazione d'uso ma concerne il risultato della medesima variazione, e soprattutto quale sia la destinazione del bene al momento della rivendita.

Quello che conta è che entro tre anni dall'acquisto il bene venga rivenduto, e che a tale data abbia una destinazione d'uso che lo possa far ritenere rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 10 n 8 *bis* d.p.r. Iva.

Certamente infatti si potrà giungere alla conclusione della decadenza dall'agevolazione dell'1% se il bene che risulterà dall'intervento di variazione d'uso e oggetto della rivendita sia un bene non rientrante nel nuovo spazio di cui al più volte citato 8 *bis*. Ciò quindi sia nel caso che venga rivenduto un bene che abbia subito modifiche d'uso con opere , che cioè incidano

sulla sagoma, sui volumi e sulle superfici, sia nell' ipotesi che la rivendita abbia ad oggetto un bene che abbia subito modifiche d'uso senza opere.

Il risultato non cambierebbe neanche nel caso che venisse rivenduto lo stesso bene la cui destinazione d'uso sia frutto di modifiche senza opere se la cessione di tale bene non sia esente *ex art. 10 n 8 bis*. Il fatto che l'oggetto della rivendita sia sostanzialmente identico a quello acquistato (ne risulterebbero cambiate solo la categoria edilizia e catastale) non basterebbe infatti a legittimare una soluzione diversa.

Al contrario se il bene che risulterà dalla attività di variazione d'uso e oggetto della rivendita sia un bene rientrante nel nuovo spazio di cui al più volte citato *8 bis* sarà possibile giungere alla conclusione che rivendendolo in tale nuova accezione non si realizzerà un'ipotesi di decadenza dall'agevolazione dell'1%.

Non si potrebbe negare infatti che la variazione della destinazione d'uso, purché avvenga nell'ambito delle categorie di beni la cui cessione è esente *ex n 8 bis*, possa essere tollerata dal nuovo sistema fiscale. In definitiva, ad esempio, se acquistato un bene abitativo lo si trasformi in bene non abitativo ma pertinenziale ad altro bene abitativo e perciò esente da Iva (o viceversa), e lo si rivenda, non si decadrà dal beneficio della riduzione di aliquota di cui si è goduto nella fase dell'acquisto.

Si può quindi prospettare coerentemente uno scenario mutato.

Nell'ambito del nuovo spazio di ciò che si pone al di fuori dell'art. 10 comma *8 ter* e delle ipotesi di esclusione dalla esenzione da Iva, sarà possibile effettuare delle modifiche di destinazione d'uso del bene acquistato, senza con ciò perdere il diritto al mantenimento della agevolazione in caso di rivendita.

Quindi non realizzerà un'ipotesi di decadenza l'eventuale vendita dell'appartamento A2 realizzato a seguito della modifica (con o senza opere) nella destinazione di un bene pertinenziale, ricadente nell'ambito applicativo di cui al *n 8 bis* acquistato usufruendo dell'aliquota agevolata dell'1%.

Alla domanda di cui al quesito è ora possibile formulare una ulteriore risposta.

La variazione della destinazione a categoria A10 e la successiva rivendita nel triennio, ponendosi al di fuori dei confini del nuovo spazio *ex n 8 bis art. 10 d.p.r. Iva*, non consente di considerare adempiuta la condizione cui è sottoposta la sussistenza della riduzione dell'aliquota.

Invece non si realizzerà una ipotesi di decadenza dalla agevolazione nel caso che, effettuata tale variazione d'uso in categoria catastale A10, nel triennio si proceda ad una nuova ulteriore variazione d'uso e il bene da rivendere torni ad avere una destinazione rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 10 *n 8 bis* e venga effettivamente rivenduto come tale nei tre anni.

5. Variazione parziale della destinazione d'uso dell'oggetto

Le conclusioni a cui si è pervenuti consentono di formulare anche la risposta all'ulteriore

problema della variazione parziale della destinazione. E' di tutta evidenza infatti che se si accogliesse la ricostruzione sistematica che è stata prospettata si potrebbe giungere ad una diversa conclusione a seconda del tipo di variazione effettuato.

La variazione parziale della destinazione di un bene abitativo acquistato con l'imposta ridotta, infatti, non comporterebbe sempre una inevitabile decadenza parziale dalla riduzione (sulla decadenza parziale anche se per altri casi si veda Busani *L'imposta di Registro* pag. 555 nota 400).

Se come già visto, ad esempio, la variazione consista nel mutamento della destinazione in bene non abitativo ma pertinenziale ad altro bene abitativo e perciò esente da Iva, in caso di rivendita di detto bene, non si decadrà (neanche parzialmente) dal beneficio della riduzione di aliquota di cui si è goduto nella fase dell'acquisto.

Si realizzerà invece un'ipotesi di decadenza parziale nell'altro caso prospettabile di variazione (parziale) della destinazione in una categoria di beni non riconducibile all'elenco di quelli che si ritiene siano possibile oggetto di trasferimento agevolato.

6. L'attività svolta dalla società acquirente

Si può giungere a formulare la stessa risposta di cui sopra al quesito anche effettuando una verifica di tipo sistematico muovendo dalla figura dell'acquirente. Colui che acquista deve necessariamente essere un soggetto Iva che svolga "effettivamente in modo esclusivo o prevalente" operazioni di vendita di fabbricati precedentemente acquistati o costruiti; deve in definitiva trattarsi di un'impresa di commercializzazione pura di beni che quindi svolge solo l'attività di trading immobiliare (Busani *Imposta di registro* Ipsoa Milano 2009 p.585 dice anche con codice Iva congruente con tale attività) (Circolare 182-7-654 dell'11 luglio 1996).

L'attività svolta dall'acquirente si caratterizza allora proprio per l'acquisto e la rivendita dello "stesso bene", senza cioè che il soggetto vi abbia svolto attività edilizie. Atteso quindi che per espressa disposizione normativa, possono essere oggetto di acquisto agevolato solo beni rientranti nell'ambito applicativo di cui all'art. 10 n 8 *bis.*, di conseguenza oggetto del ritrasferimento possono essere solo tali beni.

Non può quindi esserlo un bene che all'esito della variazione della destinazione risulti non appartenere a tale categoria.

In tale ultima ipotesi, tra l'altro non si sarebbe neanche rispettato il necessario collegamento tra l'oggetto della operazione e l'attività svolta dall'acquirente. Tale argomento pur non risultando decisivo può tuttavia essere utilizzato a sostegno delle conclusioni a cui si è giunti sopra, motivo per cui merita un approfondimento.

Bisogna infatti chiedersi se l'impresa di commercializzazione o di trading immobiliare (Busani *cit.* p.554) deve mantenere tale stato per il triennio o se decade dall'agevolazione in caso di mutamento di tali requisiti, dipendente da modifica dell'oggetto sociale sia essa formale o solo effettiva. Nel caso che ci occupa infatti l'attività edilizia di variazione della destinazione è tale che potrebbe far nascere il dubbio, che la società acquirente abbia mutato il suo oggetto e

da "società immobiliare pura" sia diventata una "società che svolga attività edilizia".

La soluzione preferibile è quella di considerare irrilevante la modifica dell'oggetto sociale , sia formale che anche solo effettiva in capo alla società acquirente (su tali punti si veda Francesco Colucci *studio 39/2003* in *CNN Notizie* del 22 luglio 2003 "*Note in tema di requisiti soggettivi per l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro pari all'1% di cui all'art. 1 tariffa parte I allegata al d.p.r. 131 /1986*" p.3).

Ciò sia perché la normativa regolante la materia richiede espressamente la sussistenza dei requisiti soggettivi solo nella fase iniziale dell'acquisto sia anche perché la condizione cui è subordinata la permanenza della riduzione dell'aliquota è riferita solo ed esclusivamente al ritrasferimento entro il triennio e non anche alla sussistenza di altri elementi

7. Adempimenti da parte della società acquirente/rivenditrice

Bisogna a questo punto chiedersi quale sarà il nuovo scenario fiscale in capo alla società che acquistato un appartamento di civile abitazione lo trasformi in appartamento uso ufficio e lo venda a terzi.

In aderenza alla ricostruzione sopra effettuata, la società acquirente/rivenditrice a causa della decadenza dall'agevolazione perché non si è verificata la condizione di cui al richiamato art. 1 V periodo tariffa parte prima Tur dovrà effettuare la denuncia ex art. 19 Tur (d.p.r. 131 del 1986) sul punto Busani p.402 v stesso autore in senso parzialmente difforme nota 490 p.586) (quesito n 66/2007 in *CNN Notizie* 8 giugno 2007) (quesito n 99/2000 CNN) e dovrà pagare le imposte ordinarie dovute con la soprattassa e gli interessi di mora previsti dalla nota II *ter* citata.

Altro problema distinto è invece quello inerente la questione se la sola modifica d'uso in una categoria diversa dall'ambito *ex 8-bis* costituisca causa di decadenza dall'agevolazione.

Ipotesi diversa è invece quella riferita al caso in cui la società di trading immobiliare abbia solo modificato la destinazione d'uso del bene acquistato in una categoria edilizia diversa rispetto a quella dell'ambito applicativo di riferimento e in particolare se sia tenuta in tal caso alla denuncia ex art. 19 *cit.*.

La risposta è formulabile in maniera adeguata prendendo spunto dalle stesse conclusioni cui si è giunti sopra. La società non sarà tenuta ad alcun adempimento intermedio purché rivenda nel triennio il bene acquistato o al massimo modificato in nuova categoria rientrante nell'ambito applicativo di cui all'art. 10 n. *8-bis*. Sarà quindi tenuta alla denuncia ex art. 19 *cit.* solo alla scadenza del triennio, e non in data precedente.

Come visto è infatti ipotizzabile una variazione d'uso di ritorno in una categoria esente *ex 8-bis* effettuata nel triennio.

8. La tassazione della cessione dell'appartamento destinato ad uso ufficio – Esclusione della applicazione dell'aliquota ridotta per l'acquisto di beni ex art. 10 n. 8-ter

Possiamo allora tracciare un quadro più chiaro.

Certamente alcuni beni classificati in catasto con categorie catastali A/10, C1, C3, B,D pur essendone possibile il trasferimento in esenzione da Iva , anzi lo sono per definizione, non potranno mai formare oggetto di trasferimento/acquisto con aliquota ridotta del'1%.

Altri beni invece classificati in categoria C2, C6 e C7 a seconda di come venga costruita la fattispecie contrattuale ovvero se considerati come "beni pertinenziali" e non come beni "autonomi", potranno invece rientrarvi. Si giunge a tale conclusione argomentando proprio dal disposto "diversi da quelli di cui al numero 8-ter" espressamente previsto nel numero 8 bis dell'art. 10 (richiamato dal V periodo art. 1 Tariffa parte prima d.p.r. 131/1986.)

Tali premesse ci conducono alla possibilità di concludere che in considerazione della classificazione del bene nel caso che ci occupa in categoria A10 non potrà mai rientrare tra i fabbricati il cui acquisto è possibile con aliquota ridotta né quindi, come visto, oggetto della successiva rivendita.

I beni strumentali ceduti in esenzione da Iva, infatti, non possono definirsi "fabbricati diversi da quelli di cui al numero 8-ter".

Va aggiunto infine che nel caso di vendita/acquisto di bene strumentale soggetto ad Iva l'imposta di registro applicabile sarebbe determinata in ogni caso in misura fissa. L'art. 40 del Tur (d.p.r. 131 del 1986) richiama infatti solo l'art. 10 comma primo n 8-bis e non anche il n 8 ter; per i beni strumentali infatti non si pone mai un problema di aliquota di registro proporzionale.

Francesco Raponi