

1. Circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E

OGGETTO: Impianti fotovoltaici – Profili catastali e aspetti fiscali

1.1. Cessioni fuori campo Iva

Le cessioni di impianti fotovoltaici qualificati come beni immobili, che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, sono soggette all'imposta di registro nella misura proporzionale del 9% e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

1.2. Cessioni in campo Iva

1.2.1. L'impianto classificato in catasto nelle categorie D/1 o D/10

Costituisce bene immobile strumentale per natura alla cui cessione si applica la disciplina dell'art.10, primo comma, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972.

La cessione soggetta ad IVA (tanto in regime di imponibilità quanto in regime di esenzione), deve essere assoggettata a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, in misura fissa, ai sensi dell'art. 40 del T.U.R., mentre le imposte ipotecaria e catastale, sono dovute rispettivamente nella misura del 3 per cento e dell'1 per cento, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1-bis dalla Tariffa del TUIC e 10 del medesimo TUIC.

1.2.2. Impianto realizzato su lastrico solare classificato in catasto nella categoria F/5

Costituisce immobile diverso da quelli strumentali per natura, alla cui cessione è applicabile il regime IVA previsto dall'art. 10, primo comma, n. 8-bis), D.P.R. n. 633/1972.

La cessione in regime di imponibilità è soggetta alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

La cessione in regime di esenzione, stante l'eccezione al principio di alternatività Iva/Registro di cui all'art. 40 del TUR, è soggetta all'imposta di registro del 9% e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

2. Cassazione - Ordinanza n. 15192/2021, pubblicata il 1° giugno 2021

"2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione con cui erano state richieste le imposte di registro in misura proporzionale, ipotecaria e catastale, in relazione ad una compravendita del diritto di superficie di un lastrico solare, accatastato in categoria F/5, ritenuto dall'Ufficio erroneamente assoggettato al regime delle eccezioni delle esenzioni IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972;

3. la CTP aveva rigettato il ricorso, mentre la CTR aveva accolto l'appello del contribuente ritenendo che il lastrico solare, censito solo temporaneamente in F/5, categoria residuale e fittizia fiscalmente neutra, che fungendo da copertura di un capannone industriale avrebbe assunto la categoria D1 dopo la realizzazione sullo stesso di un impianto fotovoltaico, doveva qualificarsi come immobile strumentale per natura, soggetto pertanto al regime delle esenzioni IVA di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, vigente *ratione temporis*;"

In accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, la Corte stabiliva:

"4. Un lastrico solare, censito in catasto e pertanto classificato nella categoria F/5, a differenza di quello privo di autonomia catastale che va considerato della stessa categoria dell'immobile sul quale insiste, non è strumentale per destinazione in quanto non è utilizzato per l'attività di impresa, ma non rientra neppure tra gli immobili strumentali per natura in quanto oggettivamente, e considerato in sé per le sue caratteristiche strutturali e funzionali, non può ritenersi utilizzabile necessariamente per un'attività di impresa.

Né, in quanto censito autonomamente, può assumere rilevanza la circostanza che costituisca la copertura di un immobile strumentale per natura."

3. Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E, contenente i principi guida per l'applicazione della disciplina di cui all'art. 10, comma primo, numeri 8-bis) e 8-ter), D.P.R. n. 633/1972

"Per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, adottando il medesimo criterio di tipo oggettivo elaborato in relazione alla pregressa normativa che esentava dall'IVA i soli immobili abitativi. Tale omogeneità interpretativa si rende necessaria tenuto conto che le nuove disposizioni n. 8-bis e n. 8-ter mutuano dalla previgente formulazione dell'art. 10 n. 8 la definizione degli immobili diversi da quelli a destinazione abitativa, individuandoli nei "fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni". Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10". (...)

Il regime di esenzione si rende applicabile inoltre, ai sensi del successivo n. 8-bis), alle cessioni dei medesimi immobili, con l'unica eccezione riguardante i fabbricati ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni (attualmente cinque N.d.R.) , ceduti dalle imprese di costruzione o di ristrutturazione. (...)

Ai sensi del nuovo articolo 10, n. 8-ter) del DPR n. 633 del 1972, le cessioni dei fabbricati diversi da quelli abitativi sono assoggettate ai fini IVA ad un generale regime di esenzione (... fatte salve le eccezioni previste dalla norma N.d.R.)"

4. CONCLUSIONI

Secondo La Circolare 27E/2006 citata e la Prassi operativa dell'AE, la individuazione dei fabbricati, ai fini dell'applicazione dei nn. 8-bis) e 8-ter), dell'art. 10, co. 1°, del D.P.R. n. 633/1972, va effettuata su base catastale, applicandosi la disciplina di cui al n. 8-bis) ai fabbricati abitativi (Categoria catastale A, esclusa A/10) e la disciplina di cui al n. 8-ter) ai fabbricati strumentali per natura (Categorie catastali B, C, D, E e A/10).

Da tanto discende che le disposizioni di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) citati non esauriscono l'ambito della disciplina Iva delle cessioni di beni relative a fabbricati. Pertanto, in conseguenza, la cessione autonoma di un lastrico solare, di categoria catastale F5, non rientrante in alcuna delle categorie di cui sopra, è da considerarsi operazione in ogni caso soggetta/imponibile Iva alla stregua di una qualsiasi cessione di beni che importi il trasferimento a titolo oneroso della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972, risultando irrilevante, ai fini della individuazione del requisito oggettivo della cessione, il tipo di fabbricato del quale il lastrico fa parte.

Allo stesso modo in cui sono da considerarsi soggette/imponibili Iva, per es., le cessioni di fabbricati collabenti o in corso di costruzione o di definizione. Alle quali cessioni, in sede di registrazione si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

RT