

Notariato

Iva e registro

## Fabbricato in corso di costruzione: acquisto, ultimazione e cessione nell'esercizio di impresa

di Raffaele Trabace - notaio in Cinisello Balsamo

A seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina IVA di cui al d.l. n. 228/2006, convertito con modificazioni dalla l. n. 248/2006, l'Agenzia delle Entrate stabiliva che "la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo (...) sia esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA." (Cfr. Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E). In tal caso, sempre secondo l'AE, risulta pienamente operante il principio di alternatività Iva/Registro, con conseguente applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. (Cfr. Circolare 12 marzo 2010, n. 12/E)

Il principio di alternatività Iva/Registro è disciplinato dall'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico Imposta di Registro, che al primo comma dispone che per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, **l'imposta si applica in misura fissa.**

Analogamente l'art. 10, co. 2, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, Testo Unico Imposte Ipotecaria e Catastale e le Note all'art. 1 della Tariffa allegata al medesimo T.U., prevedono che **l'imposta catastale e quella ipotecaria siano dovute in misura fissa** per le vulture e le trascrizioni eseguite in dipendenza di atti di trasferimento soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

Pare opportuno qui ricordare che l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate. **(Cfr. art. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)**

In base a quanto disposto dagli artt. 2 e 4 del medesimo d.P.R. n. 633/1972, gli atti a titolo oneroso aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, posti in essere dalle società di ogni tipo si considerano in ogni caso effettuati nell'esercizio di impresa. In tali ipotesi risultano verificati sia il requisito soggettivo, sia il requisito oggettivo.

Pertanto le cessioni effettuate da società di ogni tipo si considerano in ogni caso nel campo di applicazione dell'Iva.

Per quanto attiene alle cessioni fatte da impresa individuale è necessario verificare inoltre che il bene ceduto sia relativo all'impresa.

Tenuto presente che si considerano in ogni caso relativi all'impresa individuale i beni merce, vale a dire i beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa, mentre per gli altri beni, perché si considerino relativi all'impresa è necessario che gli stessi siano iscritti nell'inventario o nel registro cespiti (imprese minori).

Continuando l'esame dell'art. 40 del T.U.R. sopra citato, ci si imbatte in una deroga di non poco conto al principio enunciato dal primo comma del medesimo articolo, che, per quanto specificamente attiene alle cessioni di fabbricati a destinazione abitativa, stabilisce che non si considerano soggette ad Iva le cessioni esenti di tali fabbricati, cessioni che sono, pertanto, assoggettate all'imposta di registro proporzionale di cui all'art. 1, Tariffa Parte Prima del T.U.R., con applicazione dell'aliquota ordinaria del 9%, oppure, ricorrendo in capo all'acquirente i requisiti "prima casa", con applicazione dell'aliquota agevolata del 2%. In entrambe le ipotesi le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura fissa di Euro 50 ciascuna.

La disciplina di tali ultime cessioni è contenuta nell'art. 10, comma 1, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972, in base alla quale:

- le cessioni da imprese costruttrici o di recupero nel quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento:	<b>sono soggette/imponibili Iva;</b>
- le cessioni da imprese costruttrici o di recupero oltre il quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento:	<b>sono esenti da Iva, salvo opzione per l'imposizione espressamente manifestata dalla parte cedente nel relativo atto;</b>
- le cessioni da imprese diverse da quelle di costruzione o di recupero:	<b>sono esenti da Iva.</b>

Una disciplina particolare riguarda le cessioni di "alloggi sociali" definiti dal D.M. 22 aprile 2008, per i quali si rinvia

alle disposizioni contenute nell'art. 10, primo comma, n. 8-bis), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Principio di alternatività che rimane invece pienamente operante in relazione alle cessioni di fabbricati strumentali per natura, vale a dire di quei fabbricati che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza

radicali trasformazioni, le quali si considerano "soggette a Iva" in ogni caso, siano esse imponibili all'Iva oppure esenti.

La disciplina Iva di tali cessioni è contenuta nell'art. 10, comma 1, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, in base alla quale:

- le cessioni da imprese costruttrici o di recupero nel quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento:	<b>sono soggette/imponibili Iva;</b>
- le cessioni da imprese costruttrici o di recupero oltre il quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento e quelle effettuate da imprese diverse da quelle di costruzione/recupero:	<b>sono esenti da Iva, salvo opzione per l'imposizione espressamente manifestata dalla parte cedente nel relativo atto.</b>

**Pertanto:**

- per le cessioni di fabbricati abitativi, l'opzione per l'imposizione può essere esercitata soltanto dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici degli stessi;
- per le cessioni di fabbricati strumentali per natura, l'opzione per l'imposizione può essere esercitata, oltre che dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici degli stessi, anche da imprese diverse da quelle costruttrici/ristrutturatrici dei fabbricati stessi.

**Sia l'8-bis), sia l'8-ter)** parlano di "cessioni di fabbricati" e ciononostante si deve ritenere che la disciplina sia applicabile alle "cessioni di beni relative a fabbricati", ricomprendendosi in tale nozione, non soltanto le cessioni aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà di fabbricati ma anche quelle che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui fabbricati stessi.

**Come detto il n. 8-bis)** ha per oggetto le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa, mentre **l'8-ter)** disciplina le cessioni di fabbricati strumentali per natura.

**In effetti il n. 8-bis) non parla di fabbricati abitativi** ma di fabbricati diversi da quelli di cui al n. 8-ter) e tuttavia, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'8-bis) si intende relativo alle cessioni di fabbricati abitativi e il n. 8-ter) relativo alle cessioni di fabbricati strumentali per natura e la individuazione degli uni e degli altri va fatta sulla base della identificazione catastale di tali immobili, senza che assuma rilevanza la destinazione di fatto degli stessi, qualora non coincidente con la classificazione catastale. **(Cfr. Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E)**

In base a tale criterio, ai fini della individuazione della disciplina in concreto applicabile alla cessione, si considerano abitativi i fabbricati identificati nel Catasto Fabbricati con le categorie A (esclusa A/10), mentre si considerano fabbricati strumentali per natura quelli di cui alle categorie catastali B, C, D, E e A/10. **(Cfr. Direzione Generale Catasto, Nota 3 febbraio 1989, n. 3/330.)**

Tornando al tema che ci occupa delle **cessioni di fabbricati in corso di costruzione**, va qui ricordato che secondo l'Agenzia delle Entrate la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo di imposta (Iva) in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo è esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972, "trattandosi di un bene ancora nel

circolo produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva". **(Cfr. Circolare 1 marzo 2007, n. 12/E; Circolare 12 marzo 2010, n. 12/E).**

Pertanto alle cessioni di fabbricati strumentali per natura non ultimati, in quanto fuori del campo di applicazione del n. 8-ter) del primo comma dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972, non si applicano le imposte ipotecaria e catastale cosiddette rinforzate, rispettivamente del 3% e dell'1%, essendo queste riferite, per espressa previsione normativa, di cui all'art.1-bis, Tariffa, D.lgs. n. 347/1990, testo unico delle imposte ipotecaria e catastale e dell'art. 10 del medesimo T.U. alle trascrizioni e alle volture degli atti di trasferimento di beni immobili strumentali di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 citato, anche se assoggettati a Iva.

Il principio, ritenuto finora pacificamente applicabile in ogni caso di cessione di fabbricati non ultimati, quindi indipendentemente dal soggetto cessionario, subisce una notevole limitazione applicativa ad opera della giurisprudenza della Corte di Cassazione che, con **sentenze n. 22757/2016, n. 23499/2016 e n. 22138/2017**, dopo aver ritenuto che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, sia esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso soggetta/imponibile Iva, stabilisce che qualora, per effetto della cessione, **l'immobile strumentale per natura** non ancora completato pervenga ad un consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori a mezzo di contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972 e l'atto va assoggettato ad imposta di registro. L'affermazione della Corte secondo cui in quest'ultimo caso l'atto vada assoggettato a imposta di registro è di tutta

evidenza una svista in cui sono incorsi i giudici di legittimità, risultando pacifico, infatti, che in base al principio di alternatività Iva/Registro di cui all'art. 40 del T.U.R., sopra citato, agli atti relativi a cessioni di immobili strumentali per natura di cui all'art. 10, co. 1°, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, l'imposta di registro si applica in misura fissa, anche nel caso in cui le cessioni siano esenti da Iva, mentre, invece, relativamente a tali cessioni, ancorché esenti da Iva, le imposte ipotecaria e catastale si applicano non in misura fissa, ma bensì nelle misure proporzionali rispettivamente del 3 e 1 per cento.

In ogni caso, sembra consolidarsi l'orientamento secondo cui, in ipotesi di trasferimento da soggetto Iva di un fabbricato strumentale per natura in corso di costruzione o non ultimato, la cessione fuoriesca dall'ambito applicativo del

n. 8-ter) dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972 soltanto nel caso in cui l'immobile resti nel "circuito produttivo": ma perché ciò si realizzi, occorre che la cessione avvenga tra imprese edili, ossia quando sia il cedente, sia il cessionario, siano imprese edili.

Pertanto, secondo la tesi sostenuta nei giudizi di cui sopra dall'AE, confermata dalla Cassazione, la cessione a soggetto diverso da un'impresa edile si dovrebbe considerare effettuata nei confronti dell'utilizzatore finale, cessione che facendo fuoriuscire il bene dal circuito produttivo attiverebbe il meccanismo impositivo di cui al citato n. 8-ter) relativamente all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastali in misura proporzionale.

In base a tali principi il regime impositivo dovrebbe essere il seguente:

<b>A) Cessione di fabbricato strumentale per natura non ultimato effettuata da soggetto Iva nei confronti di "impresa edile":</b>	
IVA:	<b>imponibile</b>
REGISTRO:	<b>Euro 200</b>
IPOTECARIA:	<b>Euro 200</b>
CATASTALE:	<b>Euro 200</b>
<b>B) Cessione di fabbricato strumentale per natura non ultimato effettuata da soggetto Iva nei confronti di "consumatore finale":</b>	
IVA:	<b>imponibile</b>
REGISTRO:	<b>Euro 200</b>
IPOTECARIA:	3%
CATASTALE:	1%

Che si condividano o meno i principi di cui sopra, occorre ora esaminare la disciplina impositiva della cessione del fabbricato, acquistato in corso di costruzione, effettuata dall'impresa che abbia portato a termine la ultimazione.

L'individuazione di tale disciplina non può prescindere dai criteri previsti dai più volte citati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972, con particolare riferimento alla qualifica di impresa costruttrice o di recupero, rivestita dalla parte cedente.

Le definizioni degli interventi edilizi sono contenute nell'art. 3, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (T.U.E.), in particolare, in quanto rilevanti ai fini che qui interessano, dalla **lettera e)** "interventi di nuova costruzione"; **lettera c)** "interventi di restauro e di risanamento conservativo"; **lettera d)** "interventi di ristrutturazione edilizia" e **lettera f)** "interventi di ristrutturazione urbanistica".

**Non assumono rilevanza, invece, ai fini della qualificazione dell'impresa come impresa costruttrice o di**

**recupero, gli "interventi di manutenzione straordinaria", previsti dalla lettera b) del medesimo articolo 3**, tra i quali, per effetto delle modifiche apportate allo stesso articolo dal D.L. 12 settembre 2014, n. 133, convertito dalla L. 11 novembre 2014, n. 164, si considerano ora interventi di manutenzione straordinaria anche gli interventi consistenti nel **frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere, anche se comportano la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico, purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e sia mantenuta l'originaria destinazione d'uso.**

Conclusivamente si deve ritenere che la cessione a seguito della ultimazione, conferisca all'impresa realizzatrice la "patente" di costruttrice o di recupero soltanto nel caso in cui la stessa abbia realizzato interventi qualificati, secondo il seguente schema esemplificativo:

<b>A) FABBRICATI ABITATIVI</b> - Cessione effettuata dall'impresa che ha proceduto alla ultimazione del fabbricato abitativo acquistato in corso di costruzione o non ultimato:	
- cessione a seguito di interventi qualificati di cui all'art. 3, co. 1°, lettere c), d), e) ed f), d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:	
IVA:	<b>imponibile</b> nel quinquennio dalla ultimazione dell'intervento;

IVA:	<b>esente</b> , salvo opzione per l'imposizione, oltre il quinquennio dalla ultimazione;
REGISTRO:	<b>Euro 200</b>
IPOTECARIA:	<b>Euro 200</b>
CATASTALE:	<b>Euro 200</b>
- cessione a seguito di interventi di finitura o comunque di interventi non qualificati, quali, tra gli altri, gli interventi consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione delle opere anche se comportanti la variazione del carico urbanistico, purché venga mantenuta l'originaria destinazione d'uso, interventi che si considerano attualmente di manutenzione straordinaria:	
IVA:	<b>non soggetta</b>
REGISTRO:	<b>9% o 2%</b> ("prima casa")
IPOTECARIA:	<b>Euro 50</b>
CATASTALE:	<b>Euro 50</b>
<b>B) FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA</b> - Cessione effettuata dall'impresa che ha proceduto alla ultimazione del fabbricato strumentale per natura acquistato in corso di costruzione o non ultimato:	
- cessione a seguito di interventi qualificati di cui all'art. 3, comma 1, lettere c), d), e) ed f), d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:	
IVA:	<b>imponibile</b> nel quinquennio dalla ultimazione dell'intervento;
IVA:	<b>esente</b> , salvo opzione per l'imposizione, oltre il quinquennio dalla ultimazione;
REGISTRO:	<b>fissa</b>
IPOTECARIA:	<b>3%</b>
CATASTALE:	<b>1%</b>
- cessione a seguito di interventi di finitura o comunque di interventi non qualificati, quali, tra gli altri, gli interventi consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione delle opere anche se comportanti la variazione del carico urbanistico, purché venga mantenuta l'originaria destinazione d'uso, interventi che si considerano attualmente di manutenzione straordinaria:	
IVA:	<b>esente</b> , salvo opzione per l'imposizione.
REGISTRO:	<b>fissa</b>
IPOTECARIA:	<b>3%</b>
CATASTALE:	<b>1%</b>