



# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 21/02/2008 n. 58

## Oggetto:

Istanza di interpello - Associazione ALFA - Cessione di fabbricati abitativi. Regime Iva - art. 10, comma 1, n. 8-bis, del D.P.R. n. 633 del 1972

## Sintesi:

La cessione di immobili ad uso abitativo, risultanti dal frazionamento e dal successivo riaccatastamento di un immobile strumentale, se effettuata entro il termine di quattro anni dalla data di ultimazione degli interventi di ristrutturazione, rientra tra le operazioni imponibili ai fini dell'IVA.

## Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 e' stato esposto il seguente

### QUESITO

L'Associazione ALFA chiede, per conto di una ditta associata, chiarimenti circa il corretto trattamento tributario applicabile ai fini dell'Iva alle cessioni di fabbricati strumentali trasformati in abitativi.

Al riguardo, l'Associazione fa presente che la societa' associata ha concesso in affitto ad altra societa' la propria azienda alberghiera.

L'affitto dell'azienda, soggetto ad Iva, include due fabbricati strumentali per natura (classificazione catastale D8 - fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attivita' commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni), di cui uno acquistato nel 2004, ristrutturato con lavori appaltati a terzi nel 2005 e in uso dalla fine del medesimo anno.

Per motivi di cassa, la societa' intende cedere a privati il predetto immobile e, al fine di rendere piu' agevole tale operazione, ha deciso di frazionare lo stesso in otto unita' abitative di categoria catastale A2 (abitazioni di tipo civile).

Considerato che a seguito del frazionamento e del riaccatastamento, l'immobile non risultera' piu' strumentale per natura, l'associazione chiede di sapere se le cessioni delle unita' immobiliari di categoria A2 dovranno essere assoggettate ad Iva oppure dovranno essere considerate operazioni esenti (con conseguente rettifica della detrazione Iva effettuata al momento della ristrutturazione del fabbricato).

L'associazione chiede di sapere, infine, se sull'operazione sopra citata produca effetti la previsione di indetraibilita' oggettiva recata dall'art. 19-bis1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione istante ritiene che le cessioni degli immobili riaccatastati come abitativi debbano essere assoggettate ad Iva poiche' effettuate dalla stessa societa' che ha ristrutturato gli immobili tramite interventi eseguiti nei quattro anni precedenti alla cessione.

L'associazione ritiene, altresì, che le disposizioni contenute nell'art. 19-bis1, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'indetraibilita' oggettiva dell'Iva relativa all'acquisto, alla locazione e alla manutenzione di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attivita' esercitata la costruzione dei predetti fabbricati, non si applichino alla fattispecie in esame, concernente un immobile che, al termine dei lavori di ristrutturazione, risultava accatastato come D8 e quindi strumentale per natura.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istanza di interpello pervenuta e' da ritenersi inammissibile ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D. M. 26 aprile 2001, n. 209, in quanto presentata da una associazione in relazione a problematiche fiscali che non riguardano la stessa, bensì interessano una sua associata.

Al riguardo, si fa presente che con circolare 31 maggio 2001, n. 50, punto n. 3.1, e' stato chiarito espressamente che tra i soggetti abilitati alla presentazione dell'istanza di interpello sono esclusi i portatori di interessi collettivi, quali le associazioni sindacali e di categoria e gli ordini professionali, fatta eccezione ovviamente per le istanze che affrontano questioni riferite alla loro posizione fiscale e non a quella degli associati, iscritti o rappresentati.

In presenza di tale causa di inammissibilita', l'istanza presentata non produce gli effetti tipici dell'interpello, di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Cio' premesso, si ritiene comunque opportuno esaminare nel merito la fattispecie prospettata nell'istanza e fornire il seguente parere, reso nel quadro dell'attivita' di consulenza generica disciplinata dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99.

L'art. 35 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 4 agosto del 2006, ha modificato la disciplina dell'imposizione indiretta sulle locazioni e sulle cessioni di fabbricati.

Il nuovo regime fiscale degli immobili, che prevede un generalizzato regime di esenzione dall'Iva, sia pure con qualche eccezione, ha determinato la modifica dei numeri n. 8) e 8-bis) del primo comma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, e l'introduzione, sempre al medesimo comma, del numero n. 8-ter).

In particolare, la disciplina relativa alle cessioni degli immobili a destinazione abitativa e' recata dall'art. 10, primo comma, n. 8-bis), del D.P.R. n. 633 del 1972, che, nel testo introdotto dall'art. 35, comma 8, del d.l. n. 223 del 2006, prevede l'esenzione da Iva per tutte le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lett. c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Al riguardo, la scrivente, con circolare 4 agosto 2006, n. 27, ha chiarito 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, e che, quindi, rientrano nella categoria degli immobili abitativi i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

Circa il requisito soggettivo, la stessa circolare, ha chiarito che la norma, adottando la medesima formulazione del previgente n. 8-bis), precisa che il regime di imponibilita' si rende applicabile anche se le imprese che eseguono interventi di recupero edilizio affidano i lavori a terzi mediante contratto di appalto.

Tutto cio' premesso, la scrivente ritiene che nella fattispecie in esame, la cessione degli immobili ad uso abitativo (categoria catastale A2), risultanti dal frazionamento e dal riaccatastamento di un immobile strumentale (categoria catastale D8), se effettuata entro il termine di quattro anni dalla data di ultimazione degli interventi di ristrutturazione, rientri tra le operazioni imponibili ai fini dell'Iva, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8-bis), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Diversamente, qualora la cessione degli immobili ad uso abitativo sia effettuata oltre il termine di quattro anni dalla data di ultimazione degli interventi di ristrutturazione, l'operazione e' considerata esente da Iva e la societa' venditrice deve provvedere a rettificare la detrazione dell'Iva operata in relazione agli interventi di ristrutturazione.

Per quanto concerne la disposizione contenuta nell'art. 19-bis1, comma

1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'indetraibilità oggettiva dell'Iva relativa "all'acquisto di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa ne' quella relativa alla locazione e alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati", la scrivente fa presente che tale indetraibilità non opera in relazione all'acquisto e alla ristrutturazione degli immobili strumentali, per i quali l'imposta può essere detratta secondo i criteri ordinari previsti dall'art. 19 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.

Relativamente al caso in esame, la scrivente ritiene che non operi la previsione d'indetraibilità oggettiva sopra citata atteso che la società realizza interventi di ristrutturazione su un immobile strumentale per natura il quale risulterà a destinazione abitativa solo a seguito dell'ultimazione dei lavori.

Ad avviso della scrivente, la circostanza che al momento di inizio dei lavori la società sappia con certezza che l'intervento porterà alla realizzazione di unità immobiliari a destinazione abitativa, non comporta l'automatica applicabilità della predetta previsione di indetraibilità oggettiva anche in considerazione del fatto che la destinazione abitativa finale non esclude l'utilizzo dei beni in operazioni imponibili che come tali, legittimano l'esercizio della detrazione (si pensi all'ipotesi di cessione che interviene entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori di ristrutturazione).

Eventuali limitazioni della detrazione saranno pertanto determinate dal regime fiscale della cessione e non dalla oggettiva indetraibilità prevista dall'art. 19-bis1, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'acquisto o alla ristrutturazione dell'immobile.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.