

Ancora dubbi sulla disciplina IVA delle cessioni di fabbricati ex numero 8–bis dell’articolo 10 IVA - lastrici solari, fabbricati collabenti...

di

Pubblicato il 22 Marzo 2017

umentano i dubbi sull'applicazione delle normativa IVA sui casi di cessione di fabbricati: puntiamo il mouse sull'applicazione del numero 8–bis dell’articolo 10 IVA con particolare attenzione ai casi di lastrici solari e fabbricati collabenti

A distanza di più di un decennio dall’entrata in vigore del c.d. decreto Bersani – Visco (D.L. n. 223/2006) l’ambito di applicazione delle disposizioni che disciplinano ai fini Iva il trattamento tributario dei fabbricati, sia pure per talune fattispecie, non è ancora chiaro.

Il citato provvedimento è intervenuto sul testo dell’art. 10–ter del D.P.R. n. 633/1972 aggiungendo il nuovo numero 8–ter avente ad oggetto la disciplina relativa alle cessioni dei fabbricati cosiddetti strumentali per natura. Inoltre anche il contenuto del precedente numero 8–bis, di cui al medesimo articolo 10, già in vigore al momento dell’approvazione del predetto decreto, è stata oggetto di modifiche.

Al fine di comprendere la portata dell’intervento normativo e i dubbi interpretativi che inevitabilmente ne sono conseguiti, è utile porre a confronto le disposizioni. L’art. 10, c. 1, n. 8–bis, del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva l’esenzione delle *“cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all’articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, ovvero dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell’attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni”*.

Effettuando un confronto con la disposizione attualmente in vigore e risultante dopo l’approvazione del citato decreto legge n. 223/2006 le modifiche sostanziali sono almeno tre. Il legislatore ha eliminato il riferimento ai fabbricati o alle porzioni di fabbricato a destinazione abitativa. Il testo novellato individua

gli immobili rientranti nel perimetro applicativo di cui al numero 8-bis in commento in via residuale. In particolare l'esenzione riguarda *“le cessioni di fabbricati o di porzione di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter”*. Inoltre, in base ad un'ulteriore modifica, il legislatore ha previsto che le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o cosiddetti di ripristino sono obbligatoriamente imponibili ai fini Iva solo se effettuate entro il termine di cinque anni dalla fine dei lavori o dell'intervento (inizialmente il termine era di quattro anni). Successivamente a tale termine il soggetto cedente (costruttore) ha comunque la possibilità di considerare l'operazione imponibile esercitando l'opzione per l'applicazione dell'Iva nell'atto (definitivo o preliminare).

Il dubbio principale riguarda, come anticipato, l'individuazione del **corretto perimetro applicativo della previsione di cui al numero 8-bis dell'articolo 10** in rassegna. **Non è chiaro se la “cancellazione” del riferimento ai fabbricati di tipo abitativo, sostituito dal riferimento ai fabbricati diversi da quelli strumentali per natura abbia in sostanza ampliato l'ambito applicativo della disposizione in rassegna. Il problema si è posto, ad esempio, con riferimento ai lastrici solari la cui classificazione catastale è F5.**

L'Agenzia delle entrate ha osservato *“che il catasto urbano acquisisce all'inventario anche porzioni immobiliari non produttive di reddito, quali lastrici solari, e le aree urbane (indicate nella categoria F)”*. Secondo l'orientamento manifestato dall'Amministrazione finanziaria i predetti immobili, non essendo compresi nelle categorie catastali B, C, D ed E, che ai fini Iva identificano i fabbricati strumentali, non sono interessati dalle modifiche normative introdotte dal D.L. n. 223/2016 (cfr. circ. n. 12/E dell'1 marzo 2007). In particolare, non hanno subito modifiche nel regime di tassazione le cessioni e le locazioni di aree, per le quali il regime di non imponibilità resta determinato dal carattere edificatorio o meno delle stesse. La superficie scoperta che si trova al culmine del fabbricato, ed ha la funzione primaria di coprire lo stabile, costituisce il lastrico solare. Pertanto se il lastrico ha natura di area edificabile la cessione effettuata dall'impresa sarà in ogni caso soggetta ad Iva.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver riconosciuto l'inapplicabilità dell'art. 10, c. 1, n. 8-ter (avente ad oggetto esclusivamente la cessione di beni strumentali), ha sostenuto un'altra soluzione.

In particolare, l'Amministrazione considera le disposizioni di cui ai precedenti numeri 8 e 8-bis di tipo residuale ritenendo rispettivamente applicabile alla locazione del lastrico la previsione di cui al numero 8, e alla cessione la previsione di cui al successivo numero 8-bis (cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 36/E del

19 dicembre 2013). In buona sostanza l'ambito applicativo del numero 8-bis non comprende gli immobili di tipo abitativo, ma tutti gli immobili diversi da quelli strumentali, per natura quindi anche il lastrico solare. A tal proposito deve essere ancora rilevato come l'ultima circ. n. 36/E del 2013, citata si ponga in evidente contrasto con quanto affermato in precedenza dalla circ. 12/E della stessa Agenzia. In quella sede è stato affermato chiaramente che le modifiche intervenute con il D.L. n. 223/2006 non hanno determinato alcuno effetto sulla disciplina dei trasferimenti relativi ai "lastrici solari". Non si comprende, quindi, per quale ragione l'ultimo intervento di prassi ritenga applicabile, diversamente dal passato, la disciplina prevista per gli immobili di tipo abitativo facendo riferimento al numero 8-bis dell'articolo 10 in rassegna.

La modifica della precedente interpretazione alimenta i dubbi relativi alla disciplina Iva relativa ai cosiddetti **fabbricati collabenti** riconducibili nella categoria catastale F/2.

Sono riconducibili nell'ambito di tale categoria le costruzioni inidonee ad utilizzazioni produttive di reddito, a causa dell'accentuato livello di degrado. Tra queste rientrano le **costruzioni non abitabili o agibili e comunque di fatto non utilizzabili**, a causa di dissesti statici, di fatiscenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale, in cui l'immobile è censito o censibile, ed in tutti i casi nei quali la concreta utilizzazione non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria. In tali casi alla denuncia deve essere allegata un'apposita autocertificazione attestante l'assenza di allacciamento alle reti dei servizi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas.

Se fosse ritenuta condivisibile la stessa soluzione valida per i **lastrici solari** i fabbricati collabenti dovrebbero essere ricondotti nella disciplina di cui al numero 8-bis. Pertanto laddove il cedente fosse un'impresa costruttrice e siano decorsi più di cinque anni dal termine dei lavori la cessione risulterebbe imponibile a seguito dell'esercizio dell'opzione. Viceversa se la cessione fosse effettuata da un'impresa non costruttrice l'operazione risulterebbe in ogni caso esente da Iva.

Viceversa, se i fabbricati in rassegna non fossero riconducibili nell'ambito applicativo nei numeri 8-bis e 8-ter, come i **fabbricati in corso di costruzione** la relativa cessione risulterebbe sempre imponibile ai fini Iva e le imposte ipotecarie e catastali risulterebbero dovute in misura fissa.

In base ad una terza interpretazione la disciplina Iva risulterebbe influenzata dalla categoria catastale di appartenenza anteriormente al passaggio alla categoria catastale F2 relativa, appunto, ai fabbricati collabenti. I dubbi interpretativi meritano, a questo punto, un chiarimento ufficiale dell'Agenzia delle entrate.

22 marzo 2017

Nicola Forte