

Risposta n. 365/2022

OGGETTO: Trasferimento di immobili catastalmente individuati come terreni -
Trattamento fiscale ai fini Iva.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, in qualità di professionista delegato alla vendita e custode di un immobile nell'ambito di una procedura esecutiva pendente avanti il Tribunale, rappresenta che l'immobile oggetto di vendita *"è un fabbricato in corso di costruzione composto da n. 12 unità residenziali, n. 1 unità commerciale e n. 6 garages i cui lavori di costruzione e i relativi procedimenti edilizi sono stati interrotti in corso d'opera"*.

Al riguardo, l'istante precisa che il debitore esecutato è una società di capitali irreperibile per la quale è stato nominato un curatore speciale per la notifica degli atti processuali e che gli originari titoli edilizi sono entrambi decaduti ai sensi dell'articolo 15 del d.P.R. n. 380 del 2001, con necessità indicata dal Comune di ottenere un nuovo titolo abilitativo per completare i lavori previsti dai titoli originari.

L'istante riferisce, inoltre, che il CTU incaricato dal Tribunale *"ha dichiarato di non essere in grado di indicare il regime fiscale applicabile alla vendita (se imposta di registro o iva) in quanto i beni da vendere sono immobili catastalmente ancora*

identificati come terreni, ma che in realtà risultano già edificati, non completati e non accatastati come tali" e il giudice dell'esecuzione lo ha invitato ad interpellare formalmente gli organi competenti al fine di ottenere chiarimenti sul regime di tassazione applicabile all'atto di trasferimento dei beni pignorati.

Ciò premesso, l'istante intende conoscere il trattamento fiscale applicabile al predetto atto di vendita (che costituisce vendita delegata dal Tribunale nel contesto di una procedura esecutiva immobiliare) e, in particolare, se la fattispecie sia assoggettabile ad IVA, sulla base delle previsioni recate dal d.P.R. n. 633 del 1972 e dei chiarimenti resi dalla circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, in materia di fabbricati non ultimati, o e se vi sia un altro diverso regime di tassazione trattandosi di immobili ancora catastalmente individuati come terreni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non ha prospettato una specifica soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 10, primo comma, n. 8-*bis*) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono esenti dall'IVA *"le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi*

sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008 ... per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

Il successivo n. 8-ter) del medesimo articolo 10, prevede l'esenzione dall'IVA per *"le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato 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'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n.380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressa-mente manifestato l'opzione per l'imposizione".*

Come precisato dalla circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo dell'operazione, debba essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo.

Per quanto concerne il trattamento fiscale da applicare alla cessione di un fabbricato non ultimato, occorre tener conto che l'articolo 10, nn. 8-bis) e 8-ter) del DPR n. 633 del 1972, nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati". Ciò diversamente da quanto espressamente previsto in altri ambiti normativi (come, ad esempio, il n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 e il n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo decreto).

Ciò induce a ritenere che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo (come individuata nel paragrafo che precede) sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter), trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la

cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA.

In tale ipotesi, come precisato con la circolare n. 12/E del 2010 (paragrafo 3.9 "*Tassazione immobili strumentali non ultimati*") risulta pienamente operante il principio di alternatività tra IVA e imposte di registro, ipotecaria e catastale, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa.

Inoltre, con successiva circolare 21 giugno 2011, n. 28/E, è stato precisato che il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente.

Con riferimento alla distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali, analogamente la circolare 28 giugno 2013, n. 22/E, ha precisato che tale distinzione si basa, di regola, su un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale degli stessi, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo.

Con riferimento alla fattispecie in esame, come rappresentato dall'istante, dal rapporto di stima dell'esecuzione immobiliare, in relazione al fabbricato in corso di costruzione, i lavori di costruzione e i relativi procedimenti edilizi e amministrativi sono stati interrotti in corso d'opera.

In relazione alle condizioni generali in cui versa l'immobile, dal medesimo rapporto di stima dell'esecuzione immobiliare emerge che "*L'immobile si presenta in stato di abbandono da circa una decina di anni. Le lavorazioni sono state sospese in corso d'opera, in stato di ultimazione delle finiture interne. Nello specifico, per quanto concerne gli spazi condominiali si rileva la mancanza del corpo ascensore, il cui cavedio risulta allo stato grezzo, il non completamento degli impianti elettrici, speciali e dell'impianto fognario, la mancanza dei serramenti nel corpo scale e di ingresso e la totalità delle opere esterne e dei parcheggi. Per quanto concerne invece gli spazi interni privati si riscontra in generale, in tutte le unità residenziali, il mancato completamento delle opere impiantistiche elettriche, la mancanza dei parapetti delle terrazze e la mancanza di diversi serramenti esterni ed interni. Nell'unità commerciale*

al piano terra si riscontra la mancanza di alcune opere divisorie interne e dei serramenti di chiusura". L'istante riferisce, inoltre, che gli immobili oggetto della vendita risultano iscritti al Catasto terreni.

Tenuto conto dello stato di interruzione dei lavori e dell'assenza di una classificazione catastale, riferibile anche alla categoria transitoria F/3, idonea ad attribuire agli stessi la natura di fabbricato, si ritiene che gli immobili in argomento non siano riconducibili alla fattispecie dei *"fabbricati non ultimati"*.

Ai fini del trattamento IVA applicabile nel caso di specie, si osserva che l'articolo 2, terzo comma, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede che le cessioni aventi ad oggetto terreni *"non suscettibili di utilizzazione edificatoria"* non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA.

Al riguardo, come precisato con circolare 23 maggio 2013, n. 18/E, assume rilevanza ai fini dell'individuazione del corretto regime impositivo da applicare agli atti di trasferimento dei terreni la distinzione tra *"terreni edificabili"* e *"terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria"*.

L'articolo 36, comma 2, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, definisce *"area fabbricabile"* l'area *"utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*.

In base alla predetta disposizione, un'area si considera edificabile ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato adottato dal Comune.

Ne consegue che il trasferimento in esame avente ad oggetto terreni edificabili, sarà soggetto ad IVA e, in ragione del principio di alternatività IVA/Registro, di cui all'articolo 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ad imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati,

assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)