

Risposta n. 241

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Cessione immobile non ultimato - Trattamento IVA, IRES e Imposte di registro, ipotecaria e catastale

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, "Istante, "Società" o "Contribuente") riferisce di esercitare l'attività di costruzioni di edifici residenziali e non, utilizzando il codice ATECO 412000, e di aver sottoscritto con Beta S.p.A. un contratto preliminare di compravendita avente ad oggetto l'acquisizione di un complesso immobiliare (di seguito anche "Edificio" o "Immobile") sito nel Comune Gamma.

Trattasi - nel caso di specie - di un albergo realizzato negli anni '90 e rimasto incompiuto. L'interno presenta la parziale realizzazione di divisori interni, mentre l'impiantistica interna è pressoché assente.

La Società riferisce, altresì, che in base al piano di governo del territorio (PGT 2010), sull'Edificio sarà realizzato un intervento edilizio qualificato come "*ristrutturazione edilizia*".

In particolare, la sua nuova destinazione sarà la seguente: "*un terzo sarà demolito e l'area rimarrà a verde; un terzo non sarà demolito, sarà recuperato e*

destinato alla realizzazione di una struttura di residenza per anziani (RSA) o di uno studentato; un terzo sarà destinato alla realizzazione di un complesso residenziale abitativo".

L'Istante fa presente che la pratica edilizia che ha portato all'edificazione del complesso immobiliare è scaduta per il decorso infruttuoso dei termini per la sua definizione. Pertanto, l'Edificio, pur essendo considerato negli strumenti urbanistici del Comune (*n.d.r.* il PGT 2010 del Comune Gamma) ai fini del recupero della superficie lorda di pavimento, non può essere oggetto autonomo di negozi giuridici senza la presentazione di una nuova pratica edilizia che ne legittimi la ristrutturazione urbanistica.

La Società evidenzia, inoltre, che nel gennaio 2020 l'Immobile è stato inserito nel catasto fabbricati, con categoria "*immobili in corso di costruzione*", senza attribuzione di rendita.

Tanto premesso, il Contribuente chiede chiarimenti in merito al trattamento tributario, ai fini IVA, IRES e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, dell'acquisto dell'Edificio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

IVA

L'Istante ritiene che alla cessione dell'Edificio debba applicarsi la disposizione di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui sono esenti da IVA "*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 espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

A sostegno della propria tesi, la Società evidenzia che:

- l'Edificio, per le condizioni in cui si trova, può essere assimilato ai fabbricati "*collabenti*" di cui alla categoria catastale F2;

- l'Immobile è iscritto in catasto dal gennaio 2020 nella categoria "*immobili in corso di costruzione*". Tuttavia, la costruzione non verrà mai completata né adibita allo scopo originario (albergo), anche per la modifica della destinazione urbanistica avvenuta a seguito dell'approvazione, nell'anno 2010, del nuovo PGT;

- il PGT non prevede ampliamenti volumetrici, bensì una riduzione della volumetria di circa un terzo che verrà destinata ad area verde.

IRES

L'Istante evidenzia che sussistono obiettive condizioni di incertezza in merito al corretto trattamento tributario nella misura in cui il complesso immobiliare residenziale risultante dal piano attuativo sia considerato "*nuova costruzione*" ovvero "*intervento di ristrutturazione edilizia su immobile esistente*".

Ciò posto, considerando i titoli abilitativi che dovrebbero essere rilasciati a seguito della sottoscrizione del piano attuativo e conformemente al piano delle regole (*n.d.r.* PGT 2010), il Contribuente è del parere che al caso di specie debbano applicarsi le disposizioni riguardanti il c.d. "*sismabonus*", sempre che siano rilasciati i permessi per l'esecuzione di opere rientranti fra gli interventi di ristrutturazione edilizia/urbanistica.

La Società ritiene, quindi, di poter fruire del credito di imposta di cui all'articolo 16, comma 1-*bis*, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

L'Istante è dell'avviso che la cessione dell'edificio debba scontare le imposte di

registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200,00, secondo quanto disposto dall'articolo 7 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

IVA

In base al contratto preliminare di acquisto stipulato dalla Società a fine 2019, l'Immobile:

- è "*costituito da area con sovrastante fabbricato in corso di costruzione*,"
- deve essere ultimato e non può essere venduto separatamente dall'intera area descritta nel medesimo contratto, senza che sia presentata una nuova pratica edilizia, fermo restando che i lavori di ultimazione delle opere sono a totale carico dell'Istante;
- è indicato con la sigla A5, quale lotto multifunzionale, nel Piano delle Regole del Piano di Governo del Territorio (PGT) del Comune Gamma;
- è censito presso il Catasto Terreni al foglio (...);
- sarà venduto al prezzo di 12 milioni di euro oltre IVA con atto definitivo di compravendita da stipularsi entro luglio 2020.

Secondo quanto riferito dalla Società, l'articolo 38 del PGT 2010 del Comune Gamma consente al Contribuente di effettuare sull'Edificio un intervento di "*ristrutturazione*", consistente nella sua demolizione e ricostruzione. L'Istante rappresenta inoltre che è sua intenzione attuare questa ristrutturazione demolendo un terzo dell'Immobile e destinando i restanti due terzi a edilizia residenziale e RSA o studentato, per un terzo ciascuno.

Al riguardo si fa presente che, allo stato attuale, l'Edificio risulta censito in capo alla parte promittente venditrice, Beta S.p.A., al Catasto fabbricati, quale immobile in corso di costruzione (F3) e dunque senza attribuzione di rendita.

Quanto sino ad ora rilevato induce a considerare l'Immobile quale fabbricato non

ultimato.

In merito agli aspetti IVA della cessione di tale tipologia di beni, si ricorda che ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 (di seguito, "Decreto IVA") sono esenti da imposta *"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"*.

La circolare n. 12 del 1° marzo 2007, al paragrafo 11, ha precisato che *"l'articolo 10, nn. 8-bis) e 8-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati «non ultimati» (...). Ciò induce a ritenere - prosegue lo stesso documento di prassi - 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 richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del d.P.R. 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. in senso analogo le circolari n. 12/E del 12 marzo 2010, paragrafo 3.9 e n.18/E del 23 maggio 2013, paragrafi 3.3. e 3.3.3).

Riguardo al concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo in commento, si rinvia ai criteri forniti al paragrafo 10 della citata circolare n. 12/E del 2007.

In particolare, in tale sede, è stato affermato che un fabbricato si intende ultimato *"al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia*

idoneo ad essere destinato al consumo".

Quanto sino ora rilevato consente di ritenere non esente bensì imponibile a IVA la compravendita dell'Immobile tra Beta S.p.A. e l'Istante, non potendo trovare applicazione la disposizione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8-ter, del Decreto IVA.

IRES

Per quanto concerne il quesito riguardante il *«credito di imposta di cui all'articolo 16, comma 1-bis, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90»*, basandosi su un presupposto ipotetico (*«i titoli abilitativi che dovrebbero essere rilasciati a seguito della sottoscrizione del piano attuativo»*) non può configurarsi come un caso concreto e personale ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della legge n. 212 del 2000, perciò è da ritenersi inammissibile, con la conseguenza che in relazione a tale quesito non potranno prodursi gli effetti di cui al menzionato articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

Considerato il trattamento IVA come sopra delineato e in virtù del principio di alternatività IVA/Registro di cui all'articolo 40, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, si ritiene che l'imposta di registro debba essere applicata nella misura fissa di euro 200,00.

Nella stessa misura di euro 200,00 sono dovute l'imposta ipotecaria, ai sensi della nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), e l'imposta catastale, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del medesimo TUIC.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)