



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

La cessione di immobili: inquadramento generale e casistiche particolari

Nicoletta Mazzitelli

Roma, 9 luglio 2015



IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO (1/2)
Art. 10, co. 1, n.n. 8-bis) e 8-ter), d. P.R. n. 633/1972

Categorie di fabbricati:

- 1) **Fabbricati “diversi dagli strumentali” (n. 8-bis):** classificati o classificabili nel gruppo catastale «A» (escluso A/10);
- 2) **Fabbricati strumentali (n. 8-ter):** sono strumentali per natura le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali «B», «C», «D», «E» e nella categoria «A/10» qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti da provvedimento amministrativo autorizzatorio



Tale distinzione si basa su un ***criterio oggettivo*** legato alla classificazione catastale degli stessi, ***a prescindere dal loro effettivo utilizzo***



IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO (2/2)
Art. 10, co. 1, n.n. 8-bis) e 8-ter), d. P.R. n. 633/1972

...fabbricati assimilati agli edifici di civile abitazione (art. 1, L. n. 659/1961)

Sono assimilati agli edifici di civile abitazione:

- **gli edifici scolastici** : (NB: riferimento oggettivo agli «edifici scolastici», *siano essi scuole statali, parificate o private*; Cfr. Nota n. 321536 del 24/05/1986);
- le **caserme**: (Cfr. anche i penitenziari per R.M. n. 503991/1974)
- gli **ospedali**;
- le **case di cura**;
- i **ricoveri**;
- le **colonie climatiche**;
- i **collegi**;
- gli **educandati**;
- gli **asili infantili**;
- gli **orfanotrofi** e simili



*...sono ricompresi anche gli immobili DIVERSI da quelli espressamente elencati, ma aventi **finalità analoghe, o comunque destinati ad ospitare collettività** quali carceri, case di riposo, sanatori, pensionati, gerontocomi, brefotrofi, monasteri e conventi, seminari e centri di recupero per bambini handicappati (C.M. 17.4.81 n. 14). L'aliquota agevolata si applica anche a edifici che, seppure non destinati ad ospitare collettività, sono utilizzati per il **perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza** (Cass. 5.12.72 n. 3503 e C.M. 2.3.94 n. 1/E). Rientrano nell'agevolazione gli edifici universitari, purché vengano effettivamente destinati all'attività di insegnamento (Decreto Trib. Santa Maria Capua Vetere 30.10.2001).*



1) Cessioni di fabbricati *DIVERSI DAGLI STRUMENTALI ai fini IVA*

(Art. 10, co. 1, n. 8-bis), d. P.R. n. 633/1972)

i) REGIME NATURALE di ESENZIONE:

le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato *DIVERSI DA QUELLI DI CUI AL NUMERO 8-TER;*

ii) REGIME DI IMPONIBILITA' EX LEGE:

le cessioni effettuate *dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, co. 1, lett. c), d) ed f), del T. U. dell'edilizia di cui al DPR 6/06/2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento:*

iii) REGIME DI IMPONIBILITA' SU OPZIONE:

- le cessioni effettuate dalle stesse imprese *anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA; E*
- le cessioni di *fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal D.M. 22/04/2008 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA.*



2) Cessioni di fabbricati *STRUMENTALI* ai fini IVA (Lett. 8-ter)

(Art. 10, co. 1, n. 8-ter), d. P.R. n. 633/1972)

i) REGIME NATURALE DI ESENZIONE 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;

ii) REGIME DI IMPONIBILITA' *EX LEGE*:

le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), del T. U. dell'edilizia di cui al DPR 6/06/2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

iii) REGIME DI IMPONIBILITA' *SU OPZIONE*:

le cessioni nelle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA



Definizioni di impresa di costruzione e di ripristino

C. ADE. n. 22/E/2013

❖ IMPRESE DI COSTRUZIONE

soggetti cui risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato.

In particolare, possono considerarsi “*imprese costruttrici*”:

- ✓ sia le imprese che realizzano **direttamente** i fabbricati *con organizzazione e mezzi propri*;
- ✓ anche quelle che si avvalgono di **imprese terze** per l’esecuzione dei lavori;
- ✓ anche le imprese *che* **occasionalmente** svolgono l’attività di costruzione di immobili.

❖ IMPRESE DI RIPRISTINO

imprese che acquistano un fabbricato ed

(i) eseguono; o

(ii) fanno eseguire

sullo stesso gli **interventi edilizi elencati dall’art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), del T. U. dell’Edilizia** di cui al DPR 6/06/2001, n. 380, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all’art. 31, co. 1, lettere c), d) ed e), Legge N. n. 457 del 5/08/1978.



Gli interventi edilizi in parola (1/3)

art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), del T. U. dell'Edilizia (DPR n. 380 del 6/06/2001)

❖ Interventi di restauro e di risanamento conservativo (lett. C)

rivolti a *conservare l'organismo edilizio* e ad *assicurarne la funzionalità* mediante un **insieme sistematico di opere** che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili.

Comprendono:

- consolidamento, ripristino e rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio;***
- inserimento degli elementi accessori e degli impianti*** richiesti dalle esigenze dell'uso;
- l'eliminazione degli elementi estranei*** all'organismo edilizio

ESEMPI (C.M. n. 57/E/1998, par. 3.4)

- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali



Gli interventi edilizi in parola (2/3)

art. 3, co. 1, lett. c), **d)** ed f), del T. U. dell'Edilizia (DPR n. 380 del 6/06/2001)

❖ **Interventi di ristrutturazione edilizia (lett. D)**

rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo *edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente*. Comprendono:

- ❑ **ripristino** o la **sostituzione di alcuni elementi costitutivi** dell'edificio;
- ❑ **eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;**
- ❑ **demolizione e ricostruzione** con la **stessa volumetria di quello preesistente** (fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché' quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché' sia possibile accertarne la preesistente consistenza).

NB: per gli *immobili sottoposti a vincoli* (d.lgs. N. 42/2004) gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia *soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente*.

ESEMPI (C.M. n. 57/E/1998, par. 3.4)

- Riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
- Costruzione di servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;
- Mutamento di destinazione d'uso di edifici secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
- Trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
- Modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai;
- Interventi di ampliamento delle superfici



Gli interventi edilizi in parola (3/3)

art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f), del T. U. dell'Edilizia (DPR n. 380 del 6/06/2001)

❖ Interventi di ristrutturazione urbanistica (lett. F)

(C.M. n. 57/E/1998, par. 3.4)

rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale



ALLOGGIO SOCIALE

DM 22.04.2008

Alloggio sociale: unità immobiliare

- adibita *ad uso residenziale in locazione permanente;*
- svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, *di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato;*
- comprende anche gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche . quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico . destinati alla locazione permanente ovvero temporanea per almeno otto anni, a canone calmierato rispetto al libero mercato, o alla vendita (C. ADE n. 22/E/2013)



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

CESSIONI DI FABBRICATI *Í diversi dagli strumentali*

(art. 10, co. 1, 8-bis, d. P. R. 633/1972)

Regime IVA e altre imposte indirette



CESSIONE FABBRICATI diversi dagli strumentali

TIPO DI IMMOBILE	CEDENTE	IVA	ALIQUOTA	IMPOSTA DI REGISTRO	IMPOSTA IPOTECARIA E CATASTALE
«abitativo» ossia (diverso da 8-ter)	A) impresa costruttrice o ristrutturatrice ENTRO 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento	Imponibile <i>ex lege</i>	<ul style="list-style-type: none">❖ 4% «prima casa»❖ 10% abitazione «non di lusso»❖ 22%, se abitazioni di lusso	FISSA 200 "	FISSA 200" + 200"
	B) impresa costruttrice o ristrutturatrice OLTRE 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento	Esente		PROPORZIONALE <ul style="list-style-type: none">❖ 2% se "prima casa";❖ 9% nelle restanti ipotesi	FISSA 50" + 50"
		Imponibile <i>su opzione</i> (RC se B2B)	<ul style="list-style-type: none">❖ 4% «prima casa»❖ 10% abitazione «non di lusso»❖ 22%, se abitazioni di lusso	FISSA 200 "	FISSA 200" + 200"
	C) Altri soggetti passivi (<i>diverso da impresa costruttrice o ristrutturatrice</i>)	Esente		PROPORZIONALE <ul style="list-style-type: none">❖ 2% se "prima casa";❖ 9% nelle restanti ipotesi	FISSA 50" + 50"
Abitativo destinato ad alloggio sociale (D.M. 22/04/2008)	Qualsiasi soggetto passivo	Esente		PROPORZIONALE <ul style="list-style-type: none">❖ 2% se "prima casa";❖ 9% nelle restanti ipotesi	FISSA 50" + 50"
		Imponibile <i>su opzione</i> (RC se B2B)	<ul style="list-style-type: none">❖ 4%, se "prima casa";❖ 10%, se abitazione «non di lusso»	FISSA 200 "	FISSA 200" + 200"



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

CESSIONI DI FABBRICATI Í STRUMENTALIÎ

Regime IVA ed altre imposte indirette



CESSIONE FABBRICATI STRUMENTALI

TIPO DI IMMOBILE	CEDENTE	REGIME' IVA	ALIQUOTA	IMPOSTA DI REGISTRO	IMPOSTA IPOTECARIA E CATASTALE
Strumentale	impresa costruttrice o ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento	Imponibile ex lege	❖ 10% in particolari ipotesi; ❖ 22%	FISSA 200Ö	PROPORZIONALE 3% + 1%
	impresa costruttrice o ristrutturatrice oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento	Imponibile su opzione	❖ Reverse charge nel B2B	FISSA 200Ö	PROPORZIONALE 3% + 1%
		Esente		FISSA 200Ö	PROPORZIONALE 3% + 1%
	ALTRI SOGGETTI PASSIVI (diversi dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice)	Imponibile su opzione	❖ 10% in particolari ipotesi; ❖ 22% Reverse charge nel B2B	FISSA 200Ö	PROPORZIONALE 3% + 1%
		Esente		FISSA 200Ö	PROPORZIONALE 3% + 1%



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

CASI PARTICOLARI



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

ESEMPIO

**CESSIONE DI FABBRICATO STRUMENTALE SITUATO
IN ITALIA
*DA PARTE DI UN SOGGETTO NON RESIDENTE***



Casistiche

IPOTESI A

Il cedente non residente **non è un soggetto passivo IVA**

La cessione è *fuori campo IVA* per mancanza del presupposto soggettivo

Imposta di registro (9%) e dell'imposta ipotecaria e catastale (50€ + 50€)

IPOTESI B

Il cedente non residente è **soggetto passivo ai fini IVA**, non stabilito in ITA

Il cessionario è un soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia

Fabbricato non ristrutturato

La cessione è esente ai fini IVA, salvo opzione.

Imposta di registro (200€) e dell'imposta ipotecaria e catastale (3% + 1%)

IPOTESI C

Il cedente non residente è **soggetto passivo ai fini IVA**, **non stabilito in ITA**

Il cessionario è un soggetto passivo non stabilito ai fini IVA in Italia

Fabbricato non ristrutturato

La cessione assume rilevanza ai fini IVA

Il cedente non residente dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia

Esenzione IVA, salvo opzione

Imposta di registro (200€) e dell'imposta ipotecaria e catastale (3%+1%)

IPOTESI D

Il cedente è **soggetto passivo ai fini IVA**, **non stabilito in ITA**

Il cessionario è un soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia

Fabbricato ristrutturato ultimato in data

4/06/2015 ex art. 3 DPR 380/2001, lett d); cedente non residente = impresa di ripristino

La cessione è imponibile *ex lege* (Cessionario applica R.C.)

Imposta di registro (200€) e dell'imposta ipotecaria e catastale (3%+1%)



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Esempio

CESSIONE UNITA $\text{\textcircled{C}}$ COLLABENTI



CESSIONE UNITA' COLLABENTI

DEFINIZIONE

Unità collabenti;

le costruzioni non abitabili o agibili e comunque di fatto non utilizzabili, a causa di dissesti statici, di fatiscenza o inesistenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale, cui l'immobile è censito o censibile, ed in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria.



**Quale regime applicare alle suddette cessioni?
Dove si collocano le unità collabenti?**



CESSIONE UNITAqCOLLABENTE

L'art. 10, co. 1, lett. 8-*bis*), 8-*ter*), trova applicazione con esclusivo riferimento alle cessioni di immobili che possono essere definiti come «**fabbricati**»

Definizione di Fabbricato

(Cfr. C. M. Lavori Pubblici n. 1820/1960)

«Per **edificio e fabbricato** si intende qualsiasi costruzione coperta, isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome»

Consiglio di Stato, Sentenza n. 2723 del 2012

«Non si può considerare esistente un edificio in senso tecnico, quando siano conservate soltanto le fondamenta e una parte del muro perimetrale, senza cioè la copertura ed i muri perimetrali».

Circolare Agenzia delle Entrate, n. 22/E del 2013

La circolare, nell'evidenziare la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali, non richiama la categoria catastale F, lasciando, quindi, intendere che immobili accatastati in tale categoria non possano essere considerati fabbricati.



CESSIONE UNITÀ COLLABENTE

ANALOGIA CON CESSIONE di «FABBRICATO NON ULTIMATO»

in risposta ad un quesito circa l'assoggettabilità ad IVA della cessione di un fabbricato (ad uso abitativo) non ancora ultimato, l'ADE ha affermato che:

*“la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta 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 del d. P.R. n. 633/1972 trattandosi di un **bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA**” (Cfr. Circolare n. 12/E del 2007, par. 11)*

Pertanto, secondo l' A. F., anche la cessione di un fabbricato non ancora ultimato (*non completo in tutte le sue parti*) non rientra nell'art. 10, co. 1, lett. 8-bis) e 8-ter), d. P. R. n. 633/1972



- Pare, quindi, possibile sostenere che, nel caso di cessione di unità collabente, **non** si possa parlare di **cessione di fabbricato**, posta la **assenza di alcuni elementi strutturali tipici** di tale ultima categoria;
- pertanto, la cessione di una unità collabente dovrebbe esser soggetta ad aliquota IVA ordinaria (NB: L'aliquota IVA del 10% non dovrebbe trovare applicazione, essendo prevista con esclusivo riferimento alla cessione di «fabbricati»)



Ordine dei **Dottori Commercialisti**
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Grazie!