

RISOLUZIONE N. 91/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 08 maggio 2007

Oggetto : Istanza di interpello. Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. AZ. PUBBLICA DI SERV. ALLA PERSONA Alfa

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente quesito:

QUESITO

L'Azienda di servizi alla persona Alfa premette che ha bandito una gara pubblica di vendita di un complesso immobiliare costituito da un edificio in parte a destinazione abitativa e in parte a destinazione commerciale, che detto immobile è censito al catasto urbano categoria f/3 (fabbricato in corso di costruzione) e che sull'immobile erano già iniziate opere di ristrutturazione (demolizioni, consolidamenti, vani corsa ascensori, installazione di un ascensore, rifacimento dell'intonaco grezzo esterno) sulla base di concessione edilizia rilasciata dal Comune di nel 1993.

Le opere, finalizzate in un primo momento alla costruzione di una residenza sanitaria assistenziale, non sono mai state completate in quanto l'azienda ha individuato altri immobili più consoni alla realizzazione di RSA ed in conseguenza si è attivata per chiedere una variante al PUC al fine di ripristinare l'originaria destinazione abitativa.

Il cantiere è rimasto nel possesso dell'azienda che negli anni ha provveduto ad eseguire manutenzioni alle attrezzature di cantiere, alla gru esistente sul cantiere.

L'istante ritiene di dover assoggettare ad IVA la cessione del compendio immobiliare indipendentemente dalla destinazione dell'immobile, in quanto trattasi di immobile in corso di costruzione/ristrutturazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'azienda istante considera che il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, all'art. 35, comma 8, introduce il regime di esenzione dall'IVA per i trasferimenti di immobili a destinazione abitativa, mentre conserva il regime di imponibilità ad Iva per le cessioni effettuate dalle imprese di costruzione e di ristrutturazione entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dall'ultimazione degli interventi previsti alle lettere c), d) ed e) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457.

La vendita di un immobile in corso di costruzione è sicuramente effettuata prima del decorso di quattro anni dalla sua ultimazione.

Il riferimento alla data di ultimazione della costruzione è evidentemente assunto come momento per calcolare il termine ultimo per assoggettare ad Iva la vendita dell'immobile a destinazione abitativa mentre nessun esplicito riferimento è invece effettuato dalla norma sulla necessità che la costruzione sia già ultimata al momento della cessione. A parere dell'istante l'assoggettamento ad imposta di registro della cessione di immobili in corso di costruzione rappresenterebbe una disparità di trattamento rispetto alle vendite a costruzione ultimata e costringerebbe le imprese costruttrici a restituire tutta l'Iva addebitata ai fornitori di beni e servizi oggetto della costruzione per effetto del meccanismo della rettifica della detrazione. Lo spirito della norma e quindi la sua interpretazione sistematica appare quello di permettere alle società costruttrici di poter detrarre l'Iva sostenuta per la costruzione se la vendita del bene viene effettuata entro un termine ragionevole dalla data di ultimazione, prevedendo

invece l'imposta di registro e la conseguente indetraibilità dell'Iva nei casi in cui la costruzione fosse finalizzata non alla vendita ma alla patrimonializzazione dei beni costruiti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si fa presente, in via preliminare, che in relazione al trattamento tributario applicabile, ai fini IVA o dell'imposta di registro, alle cessioni di immobili su cui siano stati eseguiti lavori non ancora ultimati, questa Agenzia delle entrate ha avuto già modo di pronunciarsi, in linea generale, con la circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, peraltro intervenuta in data successiva alla presentazione del presente interpello.

Si rammenta come il comma 8 dell'articolo 35 della citata legge n. 248 del 2006, modificativo del comma 1, n. 8-*bis* ed 8-*ter*, dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, abbia esentato dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, ad eccezione di quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi ovvero dalle imprese che vi hanno eseguito, anche per il tramite di imprese appaltatrici, gli interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia ed urbanistica, di cui alle lettere *c*), *d*) ed *e*) della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Nella richiamata circolare n. 12/E del 2007, viene esaminata la cessione dei fabbricati ultimati e non, individuandosi il momento di ultimazione in quello in cui l'immobile è idoneo ad espletare la sua funzione ovvero ad essere destinato all'uso.

Per quanto concerne, invece, la cessione dei fabbricati (su cui sono stati realizzati lavori) non ancora ultimati, è stato precisato che la relativa cessione, effettuata da un soggetto passivo d'imposta, deve ritenersi esclusa dall'ambito applicativo del comma 1, n. 8-*bis*) e 8-*ter*), dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, ed essere in ogni caso assoggettata ad IVA, trattandosi di un bene che va considerato ancora come appartenente al circuito produttivo.

Infine, nella stessa circolare n. 12/E del 2007, in relazione ai fabbricati oggetto di ristrutturazione edilizia, viene rilevato come, ai fini dell'assoggettamento ad IVA della cessione dell'immobile, sia necessario che i lavori edili, ancorché in misura parziale, siano stati effettivamente realizzati, non ritenendosi sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento, per poter considerare il fabbricato "in corso di ristrutturazione".

Ciò premesso, si concorda con il parere espresso dall'istante nell'attribuire il regime di imponibilità IVA all'ipotesi rappresentata nell'istanza di interpello configurabile con la vendita, attraverso una gara pubblica, di un complesso immobiliare per il quale sono già state iniziate opere di ristrutturazione (demolizioni, consolidamenti, rifacimento dell'intonaco grezzo esterno), mai completate a seguito della modificazione delle strategie da parte dell'azienda.

Trattandosi di fabbricato non ultimato l'assoggettamento ad IVA si rende applicabile a prescindere dalla destinazione catastale dell'immobile stesso.

L'assoggettamento della fattispecie in esame al regime di imponibilità IVA è subordinato, naturalmente, alla circostanza (da far constare anche in sede di eventuale controllo) che l'immobile, oggetto del quesito, al momento della cessione sia effettivamente in fase di ristrutturazione, nel senso che su di esso siano stati concretamente eseguiti interventi significativi, il cui completamento si rende necessario per rendere il fabbricato idoneo al suo materiale utilizzo.

La presente risposta viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.M. 26 aprile 2001, n. 259 in risposta alla istanza di interpello presentata alla Direzione regionale delle Entrate