



Studio n. 57-2016/T

IVA: vendita nel quinquennio a seguito di frazionamento

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari l'8 aprile 2016.

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 21 aprile 2016

Lo studio in sintesi (Abstract): *La cessione nel quinquennio dalla ultimazione di un bene oggetto di frazionamento edilizio genera ancora problematiche di inquadramento nella disciplina Iva.*

Nello studio si ribadisce che il relativo inquadramento deve essere effettuato analizzando solo il tipo di intervento edilizio a seguito del quale si realizza il frazionamento stesso.

Si sostiene che non incide sulla qualificazione fiscale della vendita di un bene frazionato la connessa modifica di destinazione d'uso.

Si afferma inoltre che a tali fini non rivestono un ruolo decisivo neanche il non avvenuto aumento della volumetria complessiva dell'intero edificio e il mantenimento della originaria destinazione d'uso.

In conclusione si osserva che il nuovo testo della lett. b) dell'art. 3 del D.P.R. 380 /2001 non ha modificato la disciplina Iva e nello specifico la definizione di impresa di ripristino e che le novità urbanistiche devono essere sempre riportate all'interno degli schemi dettati dal legislatore fiscale..

Sommario: 1. Introduzione; 2. Disciplina Iva della vendita a seguito di intervento edilizio di frazionamento; condizioni; 3. Vendita di bene frazionato: modifica di destinazione d'uso – riflessi fiscali; 4. Vendita di bene frazionato: aumento della volumetria complessiva dell'intero edificio e mantenimento della originaria destinazione d'uso qualificazione ai fini Iva; 5. Conclusioni.

1. Introduzione

L'inquadramento nell'imposta sul valore aggiunto delle cessioni di porzioni di fabbricato ⁽¹⁾ oggetto di frazionamento presenta ancora dei profili di incertezza, nonostante sia trascorso più di un anno dall'entrata in vigore dei più recenti provvedimenti normativi in materia urbanistica ⁽²⁾.

Il presente lavoro, che va a integrare gli studi sull'argomento ⁽³⁾, si propone di offrire un ulteriore contributo alla lettura combinata della normativa fiscale e urbanistica, nonché a sostegno della conclusione che l'applicazione della normativa Iva dipende sempre dalla tipologia dell'intervento.



La disciplina iva dettata dall'art. 10 nn. 8bis e 8ter del D.P.R. 633/1972 infatti non è stata toccata; il legislatore non ha modificato il concetto di impresa di ripristino ⁽⁴⁾ ma si è soltanto occupato di definire sul piano urbanistico lo specifico intervento consistente nel frazionamento di un bene, ricomprendendolo nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria ⁽⁵⁾. Il risultato in chiave fiscale ha consentito di concludere per l'ampliamento del numero delle fattispecie di cessione esenti ⁽⁶⁾, ma nel contempo ha alimentato ulteriori dubbi applicativi per la cui soluzione sono necessari nuovi approfondimenti e specificazioni.

Vista la complessità della materia e dei sottili distinguo che possono comportare conclusioni differenti sul piano fiscale si è preferito procedere mediante l'utilizzo di esempi esplicativi.

2. Disciplina iva della vendita a seguito di intervento edilizio di frazionamento - condizioni

A) - (Frazionamento/definizione) - *La nuova definizione: frazionamento = manutenzione straordinaria, comprende tutte le fattispecie possibili di frazionamento sul piano urbanistico?*

La risposta è negativa.

La definizione di frazionamento sul piano urbanistico non è solo quella desumibile dal disposto dell'art. 17 D.L. 133/2014.

B - (Frazionamento/Inquadramento Generale) - *Quali sono gli interventi di frazionamento urbanistico?*

Alla luce della attuale normativa urbanistica è possibile individuare due tipologie di intervento edilizio comportanti il frazionamento di un bene:

-) frazionamento - intervento autonomo che per espressa previsione normativa ex art. 3 lett. b) D.P.R. 380 del 2001 (Art. 17 D.L. 133/2014) rappresenta un'ipotesi di manutenzione straordinaria e

-) frazionamento - fase (normalmente intermedia) degli interventi di risanamento conservativo e/o di ristrutturazione edilizia ⁽⁷⁾.

C) – (Frazionamento autonomo – condizioni)

L'art. 17 del Dl 133/2014 prevede che per inquadrare il frazionamento tra gli interventi autonomi di manutenzione straordinaria devono essere verificate congiuntamente le due condizioni del non avvenuto aumento della volumetria complessiva dell'intero edificio e del mantenimento della originaria destinazione d'uso del bene.

C1) (Aumento superficie/volume singola unità) -

C'è differenza tra l'aumento della superficie dell'intero fabbricato e aumento del volume della singola unità.

Come si tassa la vendita nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori che segua un intervento di aumento della superficie e del volume della sola singola unità e non dell'intero fabbricato?

Esempio:



Una società è proprietaria di due appartamenti identici posti all'ultimo piano di una palazzina.

.in uno esegue delle opere consistenti nella realizzazione di un soppalco abitabile;

.nell'altro invece procede al recupero del sottotetto sempre a fini abitativi.

Intende venderli nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori. Come sarà tassato l'atto?

Per formulare la risposta occorre chiarire il significato della locuzione "che non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici interessati".

A tal proposito, muovendo dal tenore letterale della norma, si deve precisare che la modifica (parziale all'interno dello stesso volume) della superficie della singola unità non rientra nel concetto di volumetria complessiva dell'edificio. L'attività edilizia sul singolo bene pertanto può rientrare nella manutenzione straordinaria mentre non potrà essere collocata tra tali interventi la modifica della volumetria complessiva dell'edificio.

La prima cessione pertanto risulterà esente, potendosi qualificare l'intervento relativo al soppalco come un'attività di manutenzione straordinaria; è stata aumentata la superficie della singola unità immobiliare ma non la volumetria complessiva abitabile dell'edificio⁽⁸⁾.

La seconda cessione relativa al sottotetto invece sarà imponibile dovendosi qualificare l'intervento come un'attività di ristrutturazione edilizia; è stata aumentata la volumetria abitabile complessiva dell'edificio.

C2) - (Originaria destinazione d'uso⁽⁹⁾) – Cosa si intende per originaria destinazione d'uso⁽¹⁰⁾ del bene?

Esempio:

Una società vuole cedere, nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori, un locale adibito a bar (categoria commerciale) ottenuto mediante un intervento edilizio comportante la modifica di destinazione d'uso di un locale in precedenza destinato a negozio (categoria commerciale).

È opportuno precisare che il concetto di "originaria destinazione" deve essere letto in senso lato; il mantenimento di una destinazione all'interno della medesima categoria generale non comporta una variazione della destinazione d'uso.

La risposta al quesito dipende dal tipo di lavori che saranno eseguiti sul bene; la sola modifica di destinazione d'uso non è sufficiente per inquadrare la vendita come imponibile iva.⁽¹¹⁾

Nel caso di cui all'esempio non si è verificata una modifica della originaria destinazione d'uso perché il bene anche dopo l'esecuzione dei lavori è rimasto all'interno della medesima categoria funzionale di appartenenza.

Il locale bar manterrà l'originaria destinazione non solo se dopo l'intervento rimarrà tale ma anche se dovesse diventare un negozio (sarà sempre possibile la collocazione all'interno della categoria commerciale che ricomprende entrambe le tipologie).

D) Sintesi



Muovendo da tali presupposti è possibile sostenere che laddove non ricorrano i requisiti identificativi (mantenimento originaria destinazione/mancaza aumento volumetria) la fattispecie non potrà essere collocata nella lett. b) dell'art. 3 D.P.R. 380 del 2001 anche se ciò non significa che la vendita che ne faccia seguito sia sicuramente imponibile.

Nello stesso tempo si può concludere che la ricorrenza congiunta delle due condizioni non la qualificherà automaticamente per l'esenzione.

Come si vedrà, infatti, risultano configurabili sul piano urbanistico attività edilizie di risanamento conservativo e/o di ristrutturazione edilizia nelle quali non si realizzi un aumento della volumetria dell'intero edificio e neanche la modifica della originaria destinazione d'uso ⁽¹²⁾.

E) (Frazionamento - regime Impositivo) - Come si tassa la vendita nel quinquennio che segua un intervento comportante il frazionamento di un bene di maggiore consistenza?

Si porrà in essere una cessione sicuramente esente?

Visto che l'impresa cedente ha eseguito dei lavori ⁽¹³⁾, la cessione risulterà sicuramente imponibile?

Esempio:

La società Alfa proprietaria di un locale lo fraziona in 18 box che nel quinquennio successivo procede a cedere.

Come saranno tassate le vendite?

La cessione che segua un frazionamento edilizio non sarà sicuramente esente anche se alla luce della nuova normativa tale tipo di intervento, considerato autonomamente, costituisca una attività di manutenzione straordinaria ⁽¹⁴⁾.

Non si potrà concludere con certezza neanche per l'imponibilità.

La diversa disciplina fiscale dipenderà dal tipo di intervento a mezzo del quale si realizzi il frazionamento.

Va ricordato che ai fini della corretta applicazione della disciplina iva ⁽¹⁵⁾ bisogna comunque procedere alla previa qualificazione della attività edilizia, scendendo più in profondità rispetto alla prima considerazione di sintesi, comunque corretta, che con l'ampliamento del contenuto della lett. b) dell'art. 3 del D.P.R. 380 del 2001 si è realizzato anche l'aumento del numero delle fattispecie di cessione esenti.

In particolare occorrerà considerare che il frazionamento di un bene potrà essere non solo il risultato di un'attività di manutenzione straordinaria ma anche di un intervento di maggiore portata, quando non sia configurabile in via autonoma ma ricompreso in un insieme sistematico di opere portante ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

Sul piano fiscale tutto questo comporta che, nel primo caso, la cessione nel quinquennio del bene che ne abbia formato oggetto sarà esente ⁽¹⁶⁾; risulterà invece imponibile nella seconda fattispecie relativa a un "frazionamento effettuato a seguito di una attività di "ristrutturazione maggiore" ⁽¹⁷⁾.



3. Vendita di bene frazionato: modifica di destinazione d'uso – riflessi fiscali

F) (Frazionamento -Modifica di destinazione d'uso) - *La modifica della destinazione d'uso originaria può incidere sulla qualificazione fiscale della vendita di un bene frazionato da effettuarsi nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori?*

La disciplina Iva risente solo della natura dell'intervento edilizio posto in essere; pertanto la connessa modifica della originaria destinazione d'uso del bene non potrà avere, a tali fini, alcuna incidenza diretta⁽¹⁸⁾ non potendo risultare determinante sul piano urbanistico.

Va sottolineato infatti che solo in tale ultima accezione, sia il mantenimento della originaria destinazione d'uso del bene frazionato che il non avvenuto aumento della volumetria complessiva dell'intero edificio, caratterizzano l'inquadramento dello specifico intervento di frazionamento tra le ipotesi di manutenzione straordinaria.

Gli esempi che seguono dimostrano tale affermazione.

Per praticità espositiva se ne anticipano le conclusioni:

-in presenza di un frazionamento inteso come intervento autonomo la successiva vendita, pur se intervenuta nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori, risulterà esente a prescindere se comporti anche una modifica d'uso rilevante. A norma dell'art. 17 dl 133/2014 si potrà parlare di manutenzione straordinaria solo in tale ultimo caso di modifica non rilevante (viene mantenuta l'originaria destinazione d'uso); tuttavia anche la cessione a seguito di frazionamento autonomo con modifica della destinazione d'uso rilevante (mediante passaggio da una categoria all'altra) sarà esente.

-in presenza di un frazionamento (non autonomo) quale fase di un intervento di maggiore portata, la successiva vendita, intervenuta nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori, risulterà imponibile anche se l'intervento stesso si realizzi senza la modifica della destinazione d'uso originaria.

Riprendiamo l'esempio iniziale e analizziamone i diversi riflessi sul piano fiscale.

Esempio:

La società Alfa proprietaria di un locale lo fraziona in 18 box. Nel quinquennio successivo alla ultimazione dei lavori procede alle relative cessioni.

Si vedrà come la stessa ipotesi di cessione, connotata dallo stesso soggetto cedente, che a seguito di un frazionamento realizzi il medesimo risultato (vendita di 18 box), potrà essere tassata in maniera differente solo in base alla diversa tipologia di intervento edilizio eseguito.

F1) - (Frazionamento intervento autonomo - eseguito senza modificare la destinazione d'uso originaria) - *La vendita nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori di un bene oggetto di un frazionamento autonomo realizzato senza modificare la destinazione d'uso originaria del bene come sarà tassata?*

Esempio:



La società Alfa srl proprietaria di un grande garage con un intervento minimo consistente nell'installazione di alcune pareti in cartongesso crea 18 box auto e nel quinquennio successivo alla ultimazione li vende. Quale sarà il regime fiscale applicabile a ogni vendita?

La vendita sarà esente da iva.

Il dubbio sulla qualificazione dell'intervento e della disciplina fiscale della vendita che ne faccia seguito si potrebbe porre in relazione alla sussistenza e al tipo di variazione d'uso del bene che ne sia la risultante.

L'esenzione trova la sua giustificazione nella natura di intervento di manutenzione straordinaria (frazionamento) e non perché non venga modificata la destinazione d'uso originaria.

F2) - (Frazionamento intervento autonomo- modifica d'uso rilevante) - *La vendita nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori di un bene oggetto di un frazionamento autonomo eseguito modificando la destinazione d'uso del bene come sarà tassata?*

Esempio:

La società Alfa srl proprietaria di un locale produttivo con un intervento edilizio minimo consistente nell'installazione di alcune pareti in cartongesso crea 18 box auto e nel quinquennio successivo alla ultimazione li vende. Quale sarà il regime fiscale applicabile a ogni vendita?

La modifica d'uso posta in essere è rilevante perché si realizza il passaggio da una categoria funzionale ad un'altra. Per tale ragione la fattispecie non risulterà riconducibile alla nuova definizione ex art. 17 Dl 133/2014.

L'intervento non è inquadrabile né come manutenzione straordinaria, in quanto realizzato con una modifica d'uso rilevante, né come restauro/risanamento conservativo e neanche come ristrutturazione edilizia, eseguendosi opere minime senza anche comportare un aumento della volumetria complessiva dell'edificio,⁽¹⁹⁾ e quindi perché manca l'insieme sistematico di opere edilizie che connota tale intervento, pur portando al risultato di un organismo in tutto o in parte diverso dal precedente.

Come sarà tassata la vendita?

Considerato che l'intervento non potrà essere collocato né tra le ipotesi ex lett. b) e neanche tra quelle ex lett. c) e d) dell'art. 3, a norma dell'art. 10 n 8ter D.P.R. iva la cessione sarà esente⁽²⁰⁾, pur essendo possibile esercitare l'opzione per l'IVA e, in caso di vendita a soggetto passivo iva, applicare l'inversione contabile.

Vediamo perché.

Le cessioni esenti non sono solo quelle ex lett. a) e b) art. 3 D.P.R. 380/2001 ma anche tutte le cessioni il cui oggetto non sia esattamente inquadrabile in uno degli interventi tipici elencati nel medesimo art. 3 del D.P.R. 380/2001.

Il riferimento contenuto nell'art. 10 lett. 8 bis) e 8 ter) direttamente agli interventi di cui alle lettere c), d) e f) dell'art. 3 da una parte e indirettamente a quelli di cui alle lett. a) e b) del



medesimo articolo ⁽²¹⁾ dall'altra non esaurisce il panorama di tutte le cessioni di fabbricati rilevanti ai fini Iva.

La norma infatti dice che sono imponibili solo le cessioni che seguano le attività edilizie di cui alle lett. c), d) e f), facendo ritenere esenti tutte quelle altre cessioni che, benché effettuate nel quinquennio, siano susseguenti a tutti gli altri interventi edilizi (come quello di cui al quesito) e non solo a quelli ex lett. a) e b) dell'art. 3 del D.P.R. 380 del 2001.

F3) - (Frazionamento fase del risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia) - Frazionamento fase della ristrutturazione edilizia eseguito senza modificare la destinazione d'uso originaria del bene.

Esempio:

La società Alfa proprietaria di un locale garage lo fraziona in 18 box effettuando un intervento di ristrutturazione mediante un insieme sistematico di opere portante ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente (cui faccia seguito anche un frazionamento). Nel quinquennio successivo procede alle cessioni.

Sulla qualificazione fiscale della vendita non sorgono dubbi perché ci troviamo di fronte un intervento di ristrutturazione ex lett. d) art. 3, anche se non è stata eseguita, analogamente a quanto previsto dal nuovo testo della lett. b) stesso art. 3) una modifica della destinazione d'uso originaria.

Il frazionamento collegato all'intervento non è qualificabile come intervento autonomo ma effettuato a seguito di una attività di "ristrutturazione maggiore" ⁽²²⁾, dunque non potrà che ascrivere a uno degli interventi edilizi che a norma dell'art. 10 n 8 ter qualifichi il negozio per l'imponibilità.

La vendita dei singoli box che sia posta in essere nel quinquennio risulterà imponibile.

Il mantenimento della originaria destinazione non ha alcuna incidenza sulla qualificazione della fattispecie ai fini Iva. La conclusione è identica anche nel caso di intervento analogo eseguito anche con una modifica d'uso rilevante (es. il bene prima dei lavori era un locale produttivo) e nel caso di intervento di risanamento conservativo ⁽²³⁾, a prescindere anche in questo caso dal tipo di modifica d'uso.

4. Vendita di bene frazionato: aumento della volumetria complessiva dell'intero edificio e mantenimento della originaria destinazione d'uso qualificazione ai fini Iva

Il risultato cui si è pervenuti, che la sola modifica d'uso non rileva nella qualificazione fiscale delle vendite di un bene frazionato assoggettate alla disciplina Iva, non muta, se oltre alla modifica di destinazione d'uso originaria, non sia modificata neanche la volumetria complessiva degli edifici. Le due condizioni, che a norma dell'art. 3 lett. b) del D.P.R. 380 /2001 hanno un ruolo decisivo sul piano urbanistico, possono incidere solo indirettamente nella qualificazione degli interventi richiesta per l'applicazione dell'art. 10 nn. 8 bis e 8 ter D.P.R. 633/1972 ⁽²⁴⁾.



A tali fini si renderà necessaria, ancora una volta, una ulteriore attività volta alla qualificazione del singolo intervento edilizio.

Si potrà verificare, sempre mediante esempi esplicativi, come la medesima fattispecie caratterizzata dallo stesso soggetto cedente e dal medesimo oggetto, a seconda della tipologia di interventi eseguiti, possa essere inquadrata in maniera distinta a prescindere dalla ricorrenza o meno delle condizioni di cui all'art. 17 dl 133/2014 e ora art. 3 lett. b) D.P.R. 380/2001.

G) - (Frazionamento - senza modifica d'uso e senza aumento della volumetria complessiva)

- La vendita effettuata nel quinquennio dalla ultimazione che segua un intervento comportante un frazionamento di un bene di maggiore consistenza senza modifica d'uso e senza aumento della volumetria dell'intero edificio è sempre esente?

No. La risposta al quesito dipende anche in questo caso dalla natura dei lavori posti in essere.

Si devono sempre distinguere le due attività edilizie, del frazionamento come intervento edilizio autonomo e del frazionamento fase di una ristrutturazione edilizia o di un risanamento conservativo.

La tassazione risulterà differente.

G1) Frazionamento "intervento edilizio autonomo" senza modifica d'uso e senza aumento della volumetria complessiva

Esempio:

La società Alfa si reca dal Notaio per vendere nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori un appartamento di civile abitazione ottenuto dal frazionamento autonomo (mediante l'esecuzione delle opere necessarie a tal fine: parete divisoria, ingresso ulteriore ecc.) di una unità immobiliare residenziale di maggiore consistenza.

Il frazionamento è inquadrabile come intervento edilizio autonomo e non ha comportato aumento della volumetria dell'intero edificio e neanche modifica della destinazione d'uso originaria.

La vendita risulterà esente argomentando dal combinato disposto dell'art. 10 D.P.R. 633/1972 e del novellato art. 3 lett. b) D.P.R. 380 del 2001.

La soluzione dipende dall'individuazione della natura autonoma dell'intervento edilizio di frazionamento e dalla sua collocazione tra le fattispecie di manutenzione straordinaria.

Più nello specifico la conclusione trova sostegno nell'inquadramento nella manutenzione straordinaria del tipo di lavori eseguiti ma non anche nella ricorrenza delle due condizioni (comunque necessarie sul piano urbanistico) del non avvenuto aumento della volumetria dell'intero edificio e della non avvenuta modifica originaria della destinazione d'uso.

G2) Frazionamento "intervento edilizio fase di un risanamento conservativo" senza modifica d'uso originaria e senza aumento della volumetria complessiva del fabbricato

Esempio:



La società Alfa srl proprietaria di un appartamento lo fraziona in altri due di minori dimensioni (mantenendo l'originaria destinazione d'uso) per procedere in seguito a venderli. Esegue un intervento di risanamento conservativo senza aumentare la volumetria complessiva dell'edificio con l'inserimento di nuovi impianti, con la modifica e redistribuzione di volumi (all'interno di un edificio con volumi già definiti), trasformazione del vano scala che diventa superficie utilizzabile (ecc. ecc.) con il risultato di un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Nel quinquennio successivo alla ultimazione dei lavori procede alle cessioni.

La vendita risulta imponibile e non esente.

Il dubbio sulla qualificazione fiscale della fattispecie rispetto al caso precedente dipende dalla considerazione che potrebbe essere collocata indistintamente oltre che tra gli interventi di risanamento⁽²⁵⁾ anche tra quelli di manutenzione straordinaria.⁽²⁶⁾

La differenza tra le due ipotesi è data dalla collocazione del frazionamento dell'appartamento solo come una fase intermedia di un più ampio intervento edilizio. La stessa vicenda infatti avrebbe potuto portare a un risultato differente sul piano fiscale (esenzione) se fosse consistita in un intervento edilizio classificabile come intervento autonomo di frazionamento urbanistico.

Nell'esempio si è data per presupposto la collocazione dell'attività edilizia tra gli interventi ex lett. c) del D.P.R. 380/2001. In caso di dubbio sarà opportuno documentare e far risultare la natura della relativa tipologia.⁽²⁷⁾

La vendita non sarà esente perché, pur non venendo aumentata la volumetria complessiva dell'edificio e neanche modificata la destinazione d'uso originaria, il tipo di intervento posto in essere consentirà comunque di qualificare il venditore come impresa di ripristino.

G3) Frazionamento "intervento edilizio fase della ristrutturazione edilizia" eseguita senza modifica d'uso originaria e senza aumento della volumetria complessiva del fabbricato

Esempio:

La società Alfa si reca dal Notaio per vendere nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori un appartamento di civile abitazione ottenuto dal frazionamento (non autonomo - fase della ristrutturazione) di una unità immobiliare residenziale di maggiore consistenza.

Il frazionamento è inquadrabile come intervento edilizio consistente nella demolizione di un fabbricato e sua ricostruzione in più unità rispettando l'originaria volumetria⁽²⁸⁾ e mantenendone l'originaria destinazione d'uso; non ha comportato aumento della volumetria dell'intero edificio e neanche modifica della destinazione d'uso originaria.

La vendita risulterà imponibile argomentando dal combinato disposto dell'art. 10 bis D.P.R. 633/1972 e dell'art. 3 lett. d) D.P.R. 380 del 2001.

Anche in questo caso la soluzione sul piano fiscale dipende dall'individuazione della natura dell'intervento edilizio non rilevando a tali fini il fatto che comunque ricorrano le due condizioni che avrebbero potuto concorrere a ricomprenderlo tra le attività di manutenzione straordinaria.



5. Conclusioni

In conclusione si può sostenere che la qualificazione dell'intervento ⁽²⁹⁾, ai fini dell'inquadramento nella disciplina Iva, risulta ancora prioritaria e vanifica da un lato la distinzione tra modifica d'uso rilevante e modifica d'uso non rilevante e dall'altro il riferimento alle due condizioni (del non aumento della volumetria dell'intero edificio e della non avvenuta modifica originaria della destinazione d'uso) che il legislatore ha posto a fondamento della classificazione delle attività di manutenzione straordinaria.

Nello stesso tempo si può confermare che la definizione delle imprese di ripristino a seguito delle recenti modifiche normative non risulta modificata ma solo più definita.

Gli esempi esplicativi consentono infine di concludere che le novità urbanistiche devono essere sempre riportate all'interno degli schemi dettati dal legislatore fiscale, che, non a caso, non ha apportato alcuna modifica alla disciplina Iva.

Francesco Raponi

-
- 1) Il riferimento è ai fabbricati ultimati.
 - 2) Art. 17 Decreto Sblocca Italia - DL 133/2014 in vigore dal 13 settembre 2014 convertito con la legge di conversione n. 164 del 11.11.2014.
 - 3) Studio n 468/2014T est. F. Raponi e Studio n 851/2014T est F. Raponi
 - 4) L'Agenzia delle Entrate ha precisato (Circ n 22 del 28.6.2013), a tal proposito, che le imprese di ripristino sono quelle che acquistano un fabbricato e eseguono o fanno eseguire (anche occasionalmente) sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall'art. 3 lett. c),d) e f) del D.P.R. 380/2001 .Inoltre ha aggiunto che solo gli "interventi di recupero" sugli immobili, di cui alle lettere c), d) e f) fanno assumere il ruolo di impresa di ripristino a chi li abbia eseguiti e che, come per le imprese costruttrici, deve trattarsi di un'impresa che sia in possesso di idoneo titolo abilitativo edilizio a se intestato o volturato.
 - 5) Senza peraltro modificare l'art. 3 lett. c) e lett. d) del D.P.R. 380/2001 che consentono comunque di qualificare i frazionamenti urbanistici anche all'interno di interventi di maggiore portata.
 - 6) Studio n851/2014T cit.
 - 7) Non configurabile come intervento autonomo.
 - 8) E' opportuno precisare che non si deve verificare alcun aumento di volume dell'intero fabbricato. Se ad esempio si chiude una terrazza anche se l'aumento attiene alla singola unità immobiliare è evidente che in tal modo risulterà aumentata anche la volumetria complessiva dell'edificio perché questa risulta dalla sommatoria del volume di tutte e di ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio stesso.
 - 9) L'art. 23 ter del decreto Sblocca Italia ha introdotto le nuove definizioni di mutamento d'uso urbanisticamente rilevanti e non rilevanti. Viene considerata modifica della destinazione ogni forma di utilizzo dell'immobile o della singola unità immobiliare diversa da quella originaria, ancorché non accompagnata dall'esecuzione di opere edilizie. E' fatta salva solo la eventuale diversa previsione da parte delle leggi regionali. In particolare si stabilisce che il mutamento d'uso è "rilevante" sul piano urbanistico solo se comporta il passaggio ad una



diversa categoria funzionale tra quelle elencate, ovvero: residenziale - turistico- ricettiva; produttiva e direzionale; commerciale; rurale.

- 10)** - (Modifica d'uso senza opere) - Come si tassa la vendita che segua un intervento comportante solo un mutamento d'uso senza opere? Rileva la distinzione tra modifica d'uso rilevante e non rilevante? Esempio: (Modifica d'uso rilevante). *La società Alfa vende nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori un ufficio risultato di una variazione d'uso senza opere ma rilevante perché ottenuto dalla modifica di una abitazione.* (Modifica d'uso non rilevante) *La stessa società vende nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori un altro ufficio ottenuto previa modifica sempre senza opere della destinazione non rilevante di un deposito di merci.* Sia il primo che il secondo atto di cessione saranno esenti (perché la società venditrice non ha eseguito opere). La società cedente potrà optare per l'applicazione dell'IVA che sarà regolata con l'inversione contabile in caso di vendita a soggetto passivo iva. La soluzione del quesito dunque deriva dalla considerazione che il soggetto passivo iva cedente non ha eseguito opere e quindi non potrà mai qualificarsi come impresa di ripristino, a prescindere se la modifica d'uso sia rilevante (da una categoria all'altra) oppure non rilevante (nella stessa categoria). Tale distinzione non ha alcuna incidenza sull'inquadramento fiscale della cessione di un bene nel caso in cui la modifica d'uso sia posta in essere senza opere.
- 11)** - (Modifica d'uso con opere) - Come si tassa la vendita che segua un intervento comportante un mutamento d'uso con opere? Rileva la distinzione tra modifica d'uso rilevante e non rilevante? Per inquadrare fiscalmente la cessione che segua una variazione di destinazione d'uso strutturale (facendo attenzione a distinguere gli interventi strutturali dagli interventi su parti strutturali dell'edificio ricompresi questi ultimi tra le attività di manutenzione straordinaria benché non eseguibili a seguito di una semplice CILA) occorre analizzare oltre che la tipologia di intervento concretamente posto in essere, anche il rilievo della rilevanza o della non rilevanza della modifica d'uso. La nuova distinzione infatti potrà avere un peso specifico nella qualificazione fiscale della fattispecie. Potrebbero realizzarsi tre tipologie di intervento 1) - (Modifica d'uso/Manutenzione Straordinaria)- variazione di destinazione d'uso strutturale con esecuzione di opere edilizie di manutenzione straordinaria ex lett. b) art. 3 D.P.R. edilizia – *Esempio: La società Alfa prima della vendita nel quinquennio di un bar esegue sul bene opere per sostituirne parti anche strutturali tali però da non alterare la volumetria complessiva dell'edificio e non comportanti il passaggio da una categoria a un'altra. Prima era un locale commerciale. Si è in presenza di un intervento di manutenzione straordinaria ex lett. b) art. 3 D.P.R. edilizia – cui segua una variazione d'uso strutturale "non rilevante" che, ricordiamo essere l'unica ipotesi di modifica d'uso compatibile con la manutenzione straordinaria e che nello specifico è quella che opera all'interno della medesima categoria funzionale. La cessione posta in essere nel quinquennio dalla ultimazione, risulterà esente con possibile opzione per l'iva.* 2) - (Modifica d'uso/Risanamento/Ristrutturazione) - variazione di destinazione d'uso strutturale con esecuzione di opere edilizie di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia ex lett. c) e d) art. 3 D.P.R. edilizia – *Esempio: (con modifica non rilevante) La società Alfa prima della vendita nel quinquennio di un bar esegue sul bene opere strutturali tali da alterare la volumetria complessiva dell'edificio e non comportanti il passaggio da una categoria a un'altra. Prima era un locale commerciale. Si sarà in presenza di un intervento di ristrutturazione edilizia comportante anche una modifica d'uso non rilevante. Esempio: (con modifica rilevante) La società Alfa prima della vendita nel quinquennio di un bar esegue sul bene opere strutturali tali da alterare la volumetria complessiva dell'edificio e comportanti il passaggio da una categoria a un'altra. Prima era un appartamento di civile abitazione. Si sarà in presenza di un intervento di ristrutturazione edilizia comportante una modifica d'uso rilevante. In entrambi i casi riportati nei due esempi la cessione posta in essere nel quinquennio dalla ultimazione risulterà imponibile ai sensi dell'art. 10 n 8 ter del D.P.R. 633 del 1972 perché si è in presenza di interventi qualificabili ex lettere d) dell'art. 3 D.P.R. 380 del 2001 a prescindere dalla rilevanza o meno della modifica d'uso.*
- 12)** Come nel caso della demolizione e ricostruzione, ipotesi introdotta nell'art. 3 lett. d) del D.P.R. 380 del 2001 dall'art. 1 comma 1 lett. a) del d.L.vo 27 dicembre 2002 n 301
- 13)** L'impresa di ripristino non si qualifica per un riconoscimento formale, ma dipende dal tipo di lavori eseguiti; la qualificazione di impresa costruttrice è una qualità ricollegata a un dato di fatto ovvero alla effettiva diretta esecuzione (anche tramite appalto) di lavori edilizi sull'immobile.



- 14)** Distinzione tra ristrutturazione e manutenzione straordinaria: è il caso ricordare che l'elemento che distingue la ristrutturazione edilizia di un immobile rispetto alla manutenzione straordinaria dello stesso è la prevalenza della finalità di trasformazione (nella prima) rispetto al più limitato scopo di rinnovare e sostituire parti anche strutturali dell'edificio (nella seconda) (Tar Lombardia del 6.5.2014).
- 15)** Come noto le cessioni di fabbricati "ultimati" sono qualificate sul piano tributario per l'esenzione o per l'imponibilità. Il tutto dipende dalla ricorrenza di tre elementi. Sussistenza di un intervento edilizio prima della cessione. Natura (tipo) dell'intervento edilizio posto in essere sul bene interessato. Momento in cui vengono effettuate le cessioni (se prima o dopo il decorso dei cinque anni dalla ultimazione) Nello specifico l'art. 10 n 8-bis e 8-ter qualifica come imponibili le cessioni che seguano gli interventi edilizi ex art. 3 D.P.R. 380 del 2001 lett. c) (restauro/risanamento conservativo), d) (ristrutturazione edilizia) e f) (ristrutturazione urbanistica). Ciò come si vedrà non significa che gli interventi edilizi che qualificano le cessioni come esenti sono solo quelli delle restanti lettere a) (manutenzione ordinaria e lett. b) (manutenzione straordinaria).
- 16)** Solo per i beni strumentali sarà possibile esercitare l'opzione per l'iva.
- 17)** Si colloca tra le ipotesi ex lett. c) o lett. d) dell'art. 3 soggetto a permesso di costruire o a super dia a seconda se trattasi di ristrutturazione minore o ristrutturazione maggiore. Tale intervento è accompagnato dalla esecuzione di opere comportanti sostanziale modifica dell'intero edificio e in particolare delle parti comuni. Per definire la qualificazione dell'una o dell'altra ipotesi di frazionamento bisognerà indagare se l'intervento non sia connesso ad un insieme sistematico di opere edilizie che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che il frazionamento non sia accompagnato da opere edilizie che si qualificano come una ristrutturazione edilizia non comportando neanche aumento della volumetria complessiva dell'edificio.
- 18)** Si vedrà più avanti che sul piano fiscale in via indiretta, concorrendo a qualificare il tipo di intervento, la variazione d'uso può avere un ruolo anche nella definizione delle fattispecie imponibili.
- 19)** Tale intervento edilizio, infatti, pur comportando una trasformazione parziale dell'edificio, non può essere ricondotto alla manutenzione straordinaria, di cui alla lettera b), in quanto tale categoria non ammette la modifica di destinazione d'uso originaria. Non può neppure essere considerato come un intervento di ristrutturazione edilizia, di cui alla lettera d), in quanto mancherebbe l'insieme sistematico di opere edilizie che connota tale intervento. Pur portando al risultato di un organismo in tutto o in parte diverso dal precedente.
- 20)** I concetti espressi nel novellato art. 3 lett. b) del D.P.R. 380 del 2001 possono essere ritenuti di portata generale. Per tale ragione sarà possibile pervenire alla stessa conclusione anche nel caso di vendita di bene che pur in assenza di frazionamento non sia inquadrabile in uno degli interventi edilizi di cui all'art. 3 lett. a), b), c), d) e f). (Modifica d'uso/Opere Edilizie non inquadrabili) - variazione di destinazione d'uso strutturale con esecuzione di opere edilizie nella sostanza equiparabili alla manutenzione straordinaria ma non inquadrabili come tali perché comportanti una modifica d'uso rilevante.
- 21)** == Formulata invece nella Tabella A parte III n. 127-quinquiesdecies D.P.R. Iva.==,
- 22)** Soggetto a permesso di costruire o a super dia a seconda se trattasi di ristrutturazione minore o ristrutturazione maggiore. Tale intervento è accompagnato dalla esecuzione di opere comportanti sostanziale modifica dell'intero edificio e in particolare delle parti comuni. Per definire la qualificazione dell'una o dell'altra ipotesi di frazionamento bisognerà indagare se l'intervento non sia connesso ad un insieme sistematico di opere edilizie che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che il frazionamento non sia accompagnato da opere edilizie che si qualificano come una ristrutturazione edilizia non comportando neanche aumento della volumetria complessiva dell'edificio
- 23)** Cons. Di Stato Sez. V 12.3.1992 n 211 in Riv. Giur. Edilizia I, 1992, 629 e N. ASSINI e P. MANTINI " *Manuale di Diritto Urbanistico* " Giuffrè 2007 3 edizione p 738,739 e 740 evidenziano che gli interventi ex lett. c) comprendono il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio. *Esempio: La società Alfa srl proprietaria di un grande garage lo fraziona in 18 piccoli box auto (mantenendo l'originaria destinazione d'uso) per procedere in seguito a venderli. Esegue un intervento di risanamento conservativo senza aumentare la volumetria complessiva dell'edificio con l'inserimento di nuovi impianti, con la modifica e redistribuzione di volumi (all'interno di un edificio con volumi già definiti), trasformazione del vano scala che diventa superficie utilizzabile (ecc. ecc.) con il risultato di un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Nel quinquennio successivo procede alle cessioni. La cessione sarà imponibile. A parità di risultato (18 box) nel caso*



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

precedente all'origine avevamo un locale produttivo, qui invece all'origine avevamo un garage. Sul piano fiscale il risultato è identico.

- 24)** Mediante la più corretta definizione degli interventi ex lett. b) e de relato lett. c) e d) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001.
- 25)** Cons. di Stato sentenza n 5184 del 12.11.2015
- 26)** La ristrutturazione e il riutilizzo di immobili dismessi potrebbero configurare una manutenzione straordinaria tutte le volte che non vi sia una variante urbanistica o un permesso in deroga o un cambio di destinazione d'uso.
- 27)** Si rinvia allo studio 468/2014 cit.
- 28)** Art. 1 comma 1 lett. a) D.L.vo 27.12.2002 n 301 e art. 30 comma 1 lett. a) D.L.21.06.2013 n 69 convertito nella legge 9.8.2013 n 98 che ha soppresso il riferimento alla sagoma.
- 29)** Come manutenzione straordinaria/risanamento conservativo/ ristrutturazione edilizia

(Riproduzione riservata)