

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.36-2026/T

LA CESSIONE DEI BENI CLASSIFICATI NELLA CATEGORIA CATASTALE F TRA IVA E REGISTRO

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 09 aprile 2026)

Abstract

Si intende stabilire quale sia il regime impositivo cui assoggettare gli atti di trasferimento a titolo oneroso, posti in essere da un soggetto passivo iva, aventi ad oggetto beni immobili classificati in una delle categorie "F", che comprende le aree urbane (F1), i fabbricati collabenti (F2), i fabbricati in corso di costruzione (F3), i fabbricati in corso di definizione (F4) ed i lastrici solari (F5).

L'analisi permetterà di concludere che per le aree urbane la sola classificazione catastale nella categoria F1 non consente di ritenere sempre sussistente il presupposto oggettivo per farne rientrare la cessione nel campo di applicazione dell'iva, atteso che a tali fini bisognerà invece prendere in considerazione la destinazione prevista dagli strumenti urbanistici.

Con riferimento invece ai fabbricati collabenti (F2), in corso di costruzione (F3), in corso di definizione (F4) e ai lastrici solari (F5), la cui natura non fa emergere dubbi sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, la ricerca è orientata a determinare se le relative cessioni siano esenti o imponibili.

Con l'avvertenza che le conclusioni che saranno formulate non sono del tutto condivise dalla Amministrazione Finanziaria, risulterà che la cessione dei beni in costruzione e in corso di definizione è sempre imponibile e quella avente ad oggetto fabbricati collabenti e lastrici solari, ai sensi dell'art. 10 – 8 bis dpr 633 del 1972, è di regola esente e imponibile soltanto se ne ricorrono i presupposti previsti da tale norma.

Con l'occasione sarà altresì verificato il regime fiscale delle cessioni effettuate da soggetti passivi iva aventi ad oggetto beni appartenenti alle categorie fittizie trasferiti come pertinenze.

Per le aree urbane pertinentziali emergerà che il relativo trasferimento rientra nel campo di applicazione dell'iva secondo la natura del bene principale nel solo caso in cui risultano suscettibili di utilizzazione edificatoria, poiché in caso contrario, non potendosi applicare il medesimo criterio di assimilazione tipologica, è soggetto ad imposta di registro.

Con riferimento invece ai fabbricati pertinentziali in corso di costruzione e/o in corso di definizione, ritenendosi decisivo che si trovano ancora nel ciclo produttivo dell'impresa e dovendosi pertanto prescindere dal regime previsto per i beni ultimati proprio dei beni principali, le cessioni che li abbiano ad oggetto potranno risultare soltanto imponibili.

Con riguardo poi ai fabbricati collabenti e ai lastrici solari pertinentziali, risulterà che, la relativa cessione rientra nel perimetro applicativo dell'art. 10 – 8 bis dpr iva se vengono ceduti come

pertinenze di una abitazione e in quello dell'8 ter se invece risultano pertinenze di un bene strumentale.

Nella parte finale, infine, sarà analizzata la possibilità di applicare le agevolazioni prima casa al trasferimento avente ad oggetto fabbricati classificati nella categoria catastale F.

Sommario: 1. Introduzione. - 2. Beni di categoria F rientranti nel ciclo produttivo dell'impresa - 2.1 Fabbricati in costruzione. - 2.2 Fabbricati in corso di definizione. - 2.2.1 La posizione del Fisco e della Cassazione. Critica. - 2.2.2 Soluzione proposta - 3. Altri immobili di categoria F - 3.1 Aree urbane. - 3.2 Fabbricati collabenti. - 3.3 Lastrici solari. - 4. Beni di categoria F pertinenziali - 4.1 Regime Iva dei fabbricati classificati in categoria F pertinenziali. - 4.2 Regime fiscale delle aree urbane pertinenziali. - 5. Beni di categoria f - agevolazioni 1 casa - 5.1 Fabbricati in corso di costruzione - 5.2 Fabbricati in corso di definizione - 5.3 Fabbricati Collabenti - 5.4 Lastrici solari - 6. Conclusioni.

1. INTRODUZIONE

Le categorie catastali F¹, che comprendono le aree urbane F1, i fabbricati collabenti (F2), in corso di costruzione (F3), in corso di definizione (F4) e i lastrici solari (F5), sono state previste dall'art 3 Dm Mef 28/1998 per consentire una migliore identificazione catastale dei beni che possono esservi ricompresi in funzione degli atti traslativi e/o costitutivi di diritti reali che dovessero averli ad oggetto².

Ciononostante il legislatore non ha ancora ritenuto di regolamentarne il trattamento tributario³, generando una situazione di incertezza⁴, soprattutto nel perimetro applicativo che si intende

¹ Le categorie F sono state istituite con l'art. 15 del Dpr 26.10.1972 n. 650 che recitava "nel Catasto Fabbricati verranno iscritti i lastrici solari nonché le aree scoperte di pertinenza o dipendenza delle unità immobiliari urbane".

Sono definite "Fittizie" dalla Circolare n. 9/T del 26 novembre 2001 prot. 69262 perché non sono previste nel quadro generale delle categorie in quanto ad esse non è associabile una rendita catastale.

Le categorie fittizie sono state inoltre disciplinate dalle circolari n. 2 del 20 gennaio 1984 del Mef (che tratta dell'accatastamento delle nuove costruzioni), 1/T dell'8 maggio 2009 dell'Agenzia del Territorio (che tra l'altro nel par. 3.5 disciplina le aree urbane F6), e n. 18 dell'8 giugno 2017 della Agenzia delle Entrate che ha introdotto per le infrastrutture la categoria F7 il tutto come precisato dalla Guida Operativa Catasto Fabbricati Do.c.fa. a pag. 9.

² Non rilevano nell'ottica del presente contributo i fabbricati in attesa di dichiarazione e le aree su cui sono stati edificati, ricompresi nella categoria F6 e le infrastrutture di comunicazione facenti parte della categoria F7 la cui natura particolare richiede un approfondimento che non può essere effettuato in questa sede. Il Vademecum Docfa della Agenzia delle Entrate su www.agenziaentrate.gov.it/portale/documenti versione luglio 2022 a pag. 25 nota 30 precisa che la categoria F/6 – Fabbricato in attesa di dichiarazione rappresenta una sorta di categoria "di servizio" che permette, da un lato, di avere evidenza degli enti urbani dichiarati al Catasto Terreni per i quali non è ancora stata presentata la dichiarazione al Catasto Fabbricati e, dall'altro lato, di assicurare la necessaria correlazione e continuità storica delle informazioni registrate negli archivi di Catasto Terreni e di Catasto Fabbricati. La registrazione di una unità immobiliare urbana nella categoria F6 avviene automaticamente dopo l'approvazione del Tipo Mappale e consiste nella iscrizione nella partita speciale "area di enti urbani e promiscui" Guida cit. pag. 11.

³ L'analisi si compendia nello stabilire se i trasferimenti che abbiano ad oggetto beni classificati in categoria F possono essere ricompresi nel perimetro dell'imposta sul valore aggiunto oppure se invece siano soggetti all'applicazione dell'imposta di registro.

⁴ Ad alimentare l'incertezza in capo agli operatori non aiutano neanche le conclusioni che sono state raggiunte in relazione agli altri comparti impositivi che se applicate al sistema Iva potrebbero avere ripercussioni differenti rispetto a quelle indicate dalla stessa Agenzia delle Entrate. Prendiamo ad esempio il trasferimento oneroso dei beni in categoria F3 con destinazione abitativa. Mentre ai fini della applicazione delle agevolazioni 1 casa, in coerenza con il sistema Iva, si prende atto che si tratta di beni da ultimare e si indica in tre anni il termine ultimo per la fine dei lavori (su cui infra), in relazione al sistema delle plusvalenze invece, se il medesimo

approfondire con il presente lavoro, relativo all'imposta sul valore aggiunto⁵. Non è servita da stimolo in tal senso né la classificazione come "durevole"⁶ della categoria F2, e neppure il numero elevato di beni appartenenti alle categorie F3 e F4⁷, che, benché catalogate come "necessariamente" provvisorie⁸, hanno assunto invece valenza di categorie anch'esse stabili⁹, formando oggetto di molteplici transazioni commerciali¹⁰.

Spetta pertanto all'interprete colmare la lacuna, considerando le numerose variabili e la particolare natura dei singoli beni¹¹ riconducibili nelle sotto-categorie F¹², e tenendo presente che con riferimento allo scenario impositivo in argomento non può ritenersi ugualmente operante la distinzione¹³, dipendente dalle differenti categorie catastali, propria solo di quelle ordinarie¹⁴.

bene si trova da 5 anni in tale stato, viene considerato come già ultimato senza dover attendere i tre anni richiesti solo per la conferma delle agevolazioni.

⁵ Nell'ambito applicativo dell'imposta di registro la problematica inerente l'inquadramento delle cessioni aventi ad oggetto beni appartenenti alla categoria F riguarda principalmente il profilo della valutazione. A tal fine sarebbe opportuno supportarne il valore basandosi su perizie giurate e su foto datate da allegare se del caso al relativo atto.

⁶ Risposta n. 357 del 2019 ha definito i fabbricati classificati F2 come appartenenti ad una "classificazione durevole".

⁷ In Italia ci sono oltre 1 milione di F3 e F4 (non esiste a dire il vero un dato ufficiale fonte AI Overview). La ragione principale di tale numero così elevato potrebbe essere anche essere quella di sottrarsi al pagamento dell'Imu e della Tari. Tuttavia i Comuni dovrebbero segnalarne gli abusi della AE (circ. n. 27 del 2022).

⁸ Risposta n. 357 del 2019 in materia di agevolazioni 1 casa.

⁹ La stessa Amministrazione Finanziaria aveva già preso atto di tale scenario quando, muovendo dalla stabilità della destinazione dei fabbricati in costruzione "F3", si era pronunciata (Risoluzione n. 23 del 2009) sulle modalità per fissare la data di decorrenza dei 5 anni dalla loro ultimazione ai fini della verifica della emersione di eventuali plusvalenze ai sensi dell'art. 67 lettera b) del Tuir in caso di vendita che li avesse ad oggetto.

¹⁰ Nonostante la "breve durata", che avrebbe dovuto caratterizzarle. Come prevede la circolare 4/T del 29 ottobre 2009 dell'Agenzia del Territorio le classificazioni F/3 e F/4, relative rispettivamente ai fabbricati in corso di costruzione e in corso di definizione sono (o meglio dovrebbero essere) provvisorie per un periodo che va dai 6 ai 12 mesi.

¹¹ La stessa Agenzia delle Entrate, giungendo a conclusioni non sempre condivisibili ha indicato presupposti differenti per l'inquadramento relativo ad ognuno di detti immobili proprio in ragione della loro differente natura. Per i beni F2 ad esempio l'Agenzia delle Entrate è partita dal parametro che non sono riconducibili nel numero 8 bis e neanche nel numero 8 ter dell'art. 10 del dpr 633 del 1972 per ritenerne la relativa cessione soggetta ad iva. Per i beni F3 ha valorizzato il dato di essere fabbricati non ancora ultimati per concludere che la relativa cessione è sempre soggetta ad iva. Per quelli F4 invece ha fatto riferimento al criterio della categoria catastale di origine per affermare che a seconda dei casi la relativa cessione sia esente o imponibile. Per i beni F5 infine è partita dal presupposto che trattasi di beni diversi da quelli strumentali per ricondurne la relativa cessione onerosa nello scenario impositivo di cui al numero 8 bis dell'art. 10 dpr 633 del 1972.

¹² A prescindere dal loro effettivo utilizzo. In alcune delle singole categorie F (F4, F2 e F5) possono rientrare beni di natura differente rispetto ai quali risulta difficoltoso applicare la medesima disciplina tributaria. In relazione ai beni classificati nella categoria F4, ad esempio, si ricomprendono sia fabbricati prossimi all'ultimazione che beni in corso di ristrutturazione. Tra i fabbricati collabenti possono essere ricompresi sia beni che in origine avevano natura abitativa che fabbricati che prima del degrado erano classificati come strumentali (non solo abitazioni abbandonate, fabbricati rurali, vecchie stalle, ma anche opifici industriali in degrado nonché alberghi dismessi aventi destinazioni miste). Ed infine come lastrici solari F5 possono essere classificati non solo tetti di copertura di fabbricati ma anche aree scoperte.

¹³ L'Amministrazione finanziaria (Risoluzione n. 91 del 2007) con riferimento alla cessione di beni in corso di ristrutturazione (riconducibili come si vedrà anche ad una delle due specifiche categorie di beni F4) ha dovuto riconoscere che si può prescindere dalla relativa classificazione catastale. I temi sono stati sviluppati nello studio n. 88-2009/T -Iva- cessione di fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione edilizia- aliquota applicabile est. F. Raponi le cui conclusioni possono essere ritenute ancora valide.

¹⁴ Come sostenuto in numerosi documenti di prassi dalla Agenzia delle Entrate. (Circolare Ae n. 27 del 2006 pag. 2) (anche Circolare 1° marzo 2007 n. 12; Risoluzione n. 58/E del 2008 e Circolare n. 22/E del 2013) la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali dipende dalla differente classificazione catastale. Anche Cassazione Ordinanza 15192 del 2021 afferma che l'unico criterio oggettivo per individuare la strumentalità dell'immobile è rappresentato dalla categoria catastale di appartenenza al momento del trasferimento.

La ricerca risulta ulteriormente complicata poiché il transito in una delle categorie F non è un adempimento obbligatorio¹⁵ ed anche perché la stessa categoria F non può essere considerata unitariamente¹⁶, visto che i beni che possono esservi ricompresi, proprio per la loro differente natura e del diverso percorso necessario per la corrispondente individuazione catastale¹⁷, non sono assoggettabili alla medesima¹⁸ disciplina¹⁹ tributaria²⁰.

Ciò premesso, al fine di stabilire quale è il regime impositivo cui assoggettare gli atti di trasferimento in esame, occorre comunque²¹ rifarsi ai principi di carattere generale in materia di cessione di beni immobili posti in essere da un soggetto passivo iva²².

In questa ottica la cessione dei beni in costruzione (F3) e dei fabbricati in corso di definizione (F4)²³, non essendo stati “ultimati”, risulterà sempre imponibile trovandosi ancora nel ciclo produttivo dell’impresa²⁴.

Nella stessa direzione, in applicazione dell’art. 10 n. 8 bis dpr iva, la cessione di fabbricati collabenti (F2) e di lastrici solari (F5) risulterà esente, secondo il regime naturale proprio dei

¹⁵ Il comma 2 dell’art. 3 del D.M. 28/98 prevede infatti che i beni classificabili in categoria F “possono” ma non “devono” necessariamente formare oggetto di iscrizione in Catasto tra tali categorie fittizie.

¹⁶ La conclusione cui giungono sia l’Agenzia delle Entrate che la Cassazione che la classificazione catastale del fabbricato “al momento della cessione” resta in generale il criterio di riferimento principale potrebbe risultare fuorviante riguardo alla cessione di fabbricati F la cui classificazione è per definizione provvisoria e non obbligatoria.

¹⁷ La classificazione in una delle categorie F richiede la certificazione da parte di un tecnico di situazioni di fatto, tra loro molto differenti, peraltro difficilmente documentabili e riscontrabili.

¹⁸ A riprova di quanto sostenuto non è sempre consentito il passaggio dall’una all’altra delle categorie fittizie. Nel Vademecum Docfa cit. pag. 27 è precisato a tal fine che non è ammissibile l’attribuzione della categoria F3 nell’ambito di dichiarazioni di variazioni di beni immobili già censiti in catasto nelle categorie F2, F4 e F7. È invece possibile il passaggio dalla categoria F2 ad un’altra categoria (tranne evidentemente la categoria F3) mediante la procedura di ristrutturazione che presuppone interventi edilizi /impiantistici radicali. Vademecum Docfa Agenzia delle Entrate pag. 59.

¹⁹ Anche in relazione all’ applicazione delle agevolazioni 1 casa non è possibile individuare una regola che valga per tutti i beni appartenenti alla categoria F la qual cosa genera inevitabilmente ripercussioni anche in relazione alle aliquote applicabili in caso in cui l’operazione presenti i tre requisiti per essere ritenuta riconducibile nel sistema applicativo dell’iva (su cui infra).

²⁰ I beni classificati nelle categorie F2, F3 e F4 hanno in comune soltanto la caratteristica di non essere idonei a produrre un reddito proprio (I beni F1 e F5 potrebbero produrre un reddito di natura fondiaria non determinabile catastalmente il cui presupposto è il solo possesso ai sensi della lettera e) dell’art. 67 Tuir), di non avere una rendita catastale e di non essere dotati di una planimetria. Tali unità sono rappresentate solo nell’elaborato planimetrico, mentre si esclude la presentazione di singole planimetrie (Circolare n. 9 del 2001). Le aree Urbane F6 non risultano neanche nell’elaborato planimetrico visto che si estinguono automaticamente in uno con l’accatastamento.

²¹ Nella stessa direzione di quanto sostenuto si dovrà tenere anche presente che solo i beni classificabili nelle categorie F3 e F4, sono strettamente connessi all’esecuzione di un intervento edilizio e che possono assumere tale classificazione perché interessati da lavori edilizi in generale (F3 e F4) o di ristrutturazione (F4). Nello stesso senso occorrerà considerare che invece per la classificazione dei beni nelle categorie F1 e F2 non è richiesta un’attività edilizia a monte, essendo la risultante di uno specifico accatastamento o di una apposita variazione catastale. Di contro solo i lastrici solari F5 possono essere la risultante della esecuzione di un intervento edilizio, quando siano stati costituiti al momento della prima edificazione, che essere costituiti semplicemente a seguito di uno specifico accatastamento o di una apposita variazione catastale per “frazionamento” catastale di un fabbricato esistente.

²² Il costruito normativo di riferimento è composto soprattutto dagli articoli 2, 10 n. 8 bis, 8 ter e 27 quinquies del dpr Iva e 40 del Tur nonché dall’art. 36 comma 2 DI 4 luglio 2006 n. 223 (legge 4.8.2006 n. 248) (decreto Visco-Bersani).

²³ Per i fabbricati F4 in corso di ristrutturazione solo se i relativi lavori siano iniziati.

²⁴ Come si rileva infatti dai numeri 8 bis e 8 ter dell’art. 10 decreto Iva possono risultare imponibili, oltre alle cessioni di fabbricati di nuova costruzione o che abbiano ad oggetto beni qualificati dalla particolare natura dell’intervento ex art. 3 comma 1 lettere c), d) ed f) del dpr 380 del 2001, anche quelle aventi ad oggetto fabbricati che sono ancora nel ciclo produttivo dell’impresa.

fabbricati²⁵. Sarà invece imponibile soltanto se la stessa cessione sia posta in essere dal costruttore o dall'impresa di ripristino nei 5 anni dalla ultimazione; ed in caso di decorso dei 5 anni se tali soggetti esercitino l'opzione per l'applicazione dell'iva²⁶.

Infine, muovendo sempre dalla normativa di riferimento, si dovrà concludere che la qualificazione catastale di "area urbana F1" non incide sulla tassazione della cessione che la abbia ad oggetto, dovendosi basare soltanto sulla relativa destinazione prevista dagli strumenti urbanistici.

Con l'avvertenza che le conclusioni che seguono non sono del tutto condivise dalla Amministrazione Finanziaria si procederà ad un'analisi che, non solo per praticità espositiva, raggruppa in due macro-categorie i beni classificabili nella categoria F, distinguendo quelli che si trovano ancora nel ciclo produttivo dell'impresa (F3 e F4) rispetto alle altre tipologie di beni immobili (F1, F2 e F5).

2. BENI DI CATEGORIA F RIENTRANTI NEL CICLO PRODUTTIVO DELL'IMPRESA

Partendo dal presupposto che le cessioni dei beni che si trovano ancora nel ciclo produttivo dell'impresa sono soggette obbligatoriamente ad iva, non si dovrebbero incontrare difficoltà per inquadrare tra le operazioni imponibili, sia quelle aventi ad oggetto beni classificati come F3, che le cessioni riguardanti fabbricati in corso di definizione classificabili nella categoria F4²⁷. Si tratta infatti, in entrambi i casi, di beni che verrebbero trasferiti quando si trovano ancora in tale circuito, in una fase nella quale non sono ancora pronti per il transito ad una categoria ordinaria, che non a caso deve essere sempre attestata, tramite la procedura Docfa, con la presentazione di una dichiarazione di "ultimazione di fabbricato"²⁸.

2.1 Fabbricati in costruzione.

La categoria F/3 può essere attribuita soltanto alle unità oggetto di dichiarazione di nuova costruzione che, al momento dell'accatastamento, non sono ultimate e per tale ragione non sono suscettibili di produrre un reddito proprio²⁹; è assegnata normalmente alle nuove costruzioni, ma può essere attribuita anche alle unità derivanti da divisioni di unità ultimate solo in parte (ossia da divisioni di unità già censite in categoria F/3) ovvero alle unità edificate, e comunque non ancora ultimate, su aree urbane (F/1)³⁰.

²⁵ Con applicazione (in forza del richiamo che l'art. 40 Tur fa al n. 8 bis dell'art. 10 Iva) dell'imposta di registro proporzionale del 9% e delle imposte ipotecarie e catastali fisse di euro 50 ognuna. In caso di vendita congiunta di tali beni unitamente ad altri la cui cessione risulti imponibile occorrerà distinguere caso per caso la quota parte del corrispettivo imputabile ad ognuno dei beni trattati.

²⁶ Risulta comunque abbastanza improbabile configurare una fattispecie di degrado con riferimento ad un fabbricato collabente che sia stato ultimato o ristrutturato con un intervento di edilizia pesante negli ultimi cinque anni. Non può invece escludersi la possibilità che il cedente costruttore o impresa di ripristino esercitino l'opzione per l'applicazione dell'iva.

²⁷ Con le limitazioni e le precisazioni precisate più avanti nel testo.

²⁸ Vademecum Docfa pag. 59.

²⁹ Vademecum Docfa pag. 27.

³⁰ Per le unità immobiliari già dichiarate in catasto come ultimate, e pertanto censite nelle pertinenti categorie catastali produttive di reddito, non è invece ammissibile l'attribuzione della categoria F/3 a seguito di dichiarazione di variazione per interventi edilizi sul bene. Vademecum Docfa pag. 27.

Proprio perché si tratta di beni “non ultimati”, si concorda con l’Amministrazione Finanziaria quando sostiene³¹ che alla relativa cessione non sono applicabili le disposizioni di cui ai nn. 8 bis e 8 ter dell’art. 10 del dpr Iva poiché le stesse sono state dettate solo con riferimento ai fabbricati “ultimati”³².

La data di ultimazione della costruzione o dell’intervento edilizio, oltre che per le finalità specifiche di cui ai numeri 8 bis e 8ter, rappresenta in questo senso anche il termine finale per stabilire se un bene si trova ancora nel circuito produttivo³³.

Risulta quindi condivisibile anche l’ulteriore conclusione che l’alienazione onerosa di un fabbricato o porzione di fabbricato in corso di costruzione, proprio perché si tratta di un bene non ancora ultimato è sempre imponibile³⁴, con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa³⁵.

Ai fini del corretto inquadramento della cessione in oggetto, pertanto, si ritiene necessaria la sussistenza del solo presupposto di natura oggettiva³⁶, che deve trattarsi cioè di beni “inseriti (ancora) nel ciclo produttivo dell’impresa”³⁷, senza che possa rilevare la qualifica del soggetto acquirente e l’utilizzo che ne farà.

Fino a quando un fabbricato non sia idoneo ad espletare la sua funzione, ovvero non sia idoneo ad essere destinato al consumo, non può ancora dirsi ultimato³⁸. La sua “produzione” non sarà stata ancora completata e la relativa cessione risulterà imponibile³⁹.

Non può essere condivisa, di conseguenza, la recente posizione⁴⁰ della Cassazione⁴¹, la quale sostiene che la permanenza nel circuito produttivo dell’impresa deve essere basata anche su

³¹ Circ. n. 12 del 2007 pag. 25 – Circ. n. 18 del 2013.

³² Circ. n. 12 del 2007 par. 10.

³³ Precisando quali siano gli effetti della ultimazione è stata anche fornita la nozione di immobile non ultimato favorendone il relativo inquadramento in chiave tributaria.

³⁴ Con applicazione di norma dell’aliquota ordinaria del 22%. Tuttavia è prevista l’applicazione della aliquota del 10 % in caso di cessione di beni in costruzione destinati a civile abitazione o a fabbricati o porzioni di fabbricato diversi dalle case di abitazione di cui alla legge Tupini (purché permanga in entrambi i casi l’originaria destinazione ex n. 127 undecies Tabella A parte III dpr Iva – su cui studio n 88-2009/T Est. Raponi cit.). È prevista inoltre l’aliquota del 4% se vengano invocate le agevolazioni 1 casa (n. 21 Tabella A parte III dpr Iva).

³⁵ Risposta Ae n. 241 del 4.8.2020.

³⁶ Emerge quindi una caratterizzazione esclusivamente oggettiva del concetto di permanenza nel circuito produttivo.

³⁷ È importante sottolineare che tale principio deve essere ritenuto valido anche se, come anticipato, nel sistema delle imposte sui redditi, argomentando dall’art. 2645 bis cc, ai fini della determinazione del quinquennio per l’emersione delle plusvalenze il Fisco (Risoluzione n. 23 del 2009) ha dovuto dare conto che i fabbricati in costruzione se rimangono in tale situazione di non ultimazione in via permanente possono essere considerati come se fossero ultimati. A conferma della conclusione basta considerare che non sono solo differenti i relativi comparti ma anche i presupposti e le qualifiche dei soggetti interessati.

³⁸ Circ. n. 12 del 2007 par. 10.

³⁹ In ordine alla cessione di beni non ancora ultimati, ad esempio in contrasto con quanto affermato dalla Cassazione (su cui infra) ed aderendo all’ultimo orientamento del Fisco (così Ris. n. 365 del 2022) (circolare 1° marzo 2007, n. 12/E) è fuor di dubbio che trattandosi di un bene ancora nel ciclo produttivo la relativa cessione sia soggetta ad Iva. La conclusione muove dal fatto 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 sempre riconducibili all’iva (come, ad esempio, il n. 21) della Tabella A, parte II, (aliquota del 4% prima casa) e il n. 127-undecies) (aliquota agevolata del 10% fabbricati abitativi e strumentali immobile Tupini) della Tabella A, parte III, entrambe allegata al d.P.R. n. 633 del 1972).

⁴⁰ Ordinanze n. 12000/2020, n. 22757/2016, n.23499/2016 e n. 22138/2017.

riscontri di natura soggettiva. Più nello specifico la Suprema Corte ritiene che un bene in costruzione classificato in categoria F3 potrebbe considerarsi fuori dall'ambito applicativo dell'art 8-ter dell'art. 10 dpr 633 del 1972, con applicazione delle imposte ipocatastali in misura fissa, soltanto quando anche all'esito dell'operazione di trasferimento risulti ancora "effettivamente" nel circuito produttivo, fattispecie che si verificherebbe nel solo caso in cui cedente e cessionario siano entrambi imprese edili. Diversamente quando il cessionario sia il consumatore finale, (un privato oppure anche una società che non svolga attività edile) lo stesso fabbricato, proprio a causa della cessione in favore di tale soggetto, sarebbe fuoriuscito dal circuito produttivo risultando assoggettabile alla medesima disciplina prevista per i beni ultimati⁴².

In questa sede, tuttavia, non può che ribadirsi⁴³ che seguendo tale impostazione si perderebbe di vista il concetto di fondo, che la permanenza nel ciclo produttivo è una situazione che non può dipendere da una scelta dell'acquirente ma è sempre rimessa all'attività del soggetto passivo cedente.

2.2 Fabbricati in corso di definizione.

Nonostante interpretazioni di senso opposto⁴⁴, le conclusioni cui si è pervenuti per i beni in costruzione devono essere ritenute valide anche per le cessioni aventi ad oggetto fabbricati in corso di definizione, classificati in categoria F4, trattandosi di beni che al momento della relativa cessione si trovano ancora in corso di trasformazione edilizia o in corso di ristrutturazione.

Per comprendere meglio quanto si vuole sostenere, occorre muovere dalla premessa che possono far parte della categoria F4 due tipologie di fabbricati, che pur presentando in apparenza caratteri tra loro non omogenei, possono essere considerati entrambi ancora nel circuito produttivo dell'impresa. Secondo le fonti ufficiali della stessa Agenzia delle Entrate⁴⁵, infatti, possono esservi ricompresi non solo fabbricati che si trovano in uno stato prossimo ad essere dichiarati ultimati negli atti del Catasto⁴⁶, ma anche fabbricati su cui sono in corso interventi di ristrutturazione edilizia.

⁴¹ L'argomento è stato ampiamente sviluppato e oggetto di critica nello Studio CNN n. 181-2017/T La nozione di immobile in corso di costruzione: recenti orientamenti giurisprudenziali Est. N. Forte cui si rinvia.

⁴² In tal caso la cessione non sconfiggerebbe le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa ma rinforzate del 3% e dell'1%.

⁴³ Studio CNN n. 181/2017 cit.: la nozione di fabbricato in costruzione riflette una situazione oggettiva e non può subire variazioni sulla base della situazione soggettiva della parte acquirente.

⁴⁴ Su cui infra.

⁴⁵ Vademecum Docfa Ae pag. 28 La categoria F/4 può essere assegnata soltanto a quelle "porzioni di fabbricato - o dell'area circostante - che all'atto della richiesta di accatastamento delle altre porzioni non siano ancora state definite funzionalmente o strutturalmente". L'attribuzione della categoria F/4 è prevista per le porzioni immobiliari non ancora accatastate e non per immobili derivanti da variazione di unità immobiliari urbane già censite con attribuzione di rendita catastale; costituisce eccezione a tale previsione l'esecuzione di "interventi rivolti a ridefinire radicalmente gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere tese a trasformare un fabbricato in un insieme di unità immobiliari, in tutto o in parte diverse da quelle in precedenza iscritte in catasto" (art. 3, comma 1, lettera d, del D.P.R. n. 380 del 2001) 33. In tale evenienza, pertanto, gli interventi edilizi devono riguardare il fabbricato, o una porzione dello stesso, composto da più unità immobiliari. Non è, pertanto, ammessa la variazione in categoria F/4 di un'unica unità immobiliare urbana oggetto di intervento edilizio.

⁴⁶ Si tratta di beni che sono solo in attesa dell'accatastamento. È opportuno precisare che "censire" è il termine generico che indica la registrazione di un bene in Catasto mentre accatastare è l'azione specifica di eseguire il censimento del fabbricato per la prima volta o di apportare modifiche a un ben già censito. Il tutto con lo scopo di attribuirgli una rendita facendone emergere una sua autonomia nella produzione di un reddito. In sintesi il Catasto è il registro che "censisce" gli immobili e "accatastare" è l'azione di iscrivere o aggiornare un immobile in tale registro.

In particolare, nella prima sottocategoria rientrano porzioni di fabbricato delle quali, all'atto dell'accatastamento di altre porzioni⁴⁷, si sta stabilendo la destinazione o la consistenza⁴⁸. Si tratta più nello specifico di unità immobiliari già edificate e già censite⁴⁹, ma non ancora accatastate⁵⁰, le quali saranno accorpate ad altre unità immobiliari urbane⁵¹ e che, benché "completate"⁵², si trovano ancora in una fase di trasformazione edilizia⁵³.

Inoltre, fanno parte dell'altra sotto-categoria di beni classificabili come F4 anche fabbricati per i quali sia in corso un intervento di ristrutturazione edilizia ex art. 3 comma 1 lett. d) del dpr 380 del 2001, in cui vengono abbattuti muri divisorii e di confine tra le varie unità immobiliari⁵⁴, con la precisazione che l'intervento deve riguardare l'intero fabbricato o una parte di fabbricato composta da più unità immobiliari e non può avere ad oggetto una singola unità⁵⁵.

2.2.1 La posizione del Fisco e della Cassazione. Critica.

⁴⁷ È importante sottolineare che secondo il Vademecum Docfa cit. pag. 27 tale condizione, che la classificazione nella categoria F4 si può effettuare solo al momento dell'accatastamento di altre porzioni del medesimo fabbricato, è imprescindibile. Si pensi ad uno stabile del quale vengono accatastati gli appartamenti e classificati come F4 gli spazi al piano terra che prima del definitivo accatastamento verranno venduti.

⁴⁸ Non è consentito il passaggio dalla categoria F3 alla categoria F4. Vademecum Docfa cit. pag. 27.

⁴⁹ Si tratta di fabbricati, che devono essere oggetto di trasferimento di diritti. Esempio: Aree sottostanti un fabbricato che in caso di ritardo nella divisione di spazi disponibili ai piani terreni o interrati per attività commerciali o per box e nella necessità di procedere alle vendite degli appartamenti sovrastanti vengono censite come F4 prima dell'accatastamento definitivo ad esempio allo scopo di essere posti a garanzia di un mutuo. Oppure ancora scale condominiali da rendere esclusive che medio tempore non lo sono ancora o definire solo spazialmente sottotetti interclusi e non ancora definiti".

⁵⁰ All'atto della richiesta dell'accatastamento di altre porzioni del medesimo stabile si presentano come fabbricati "ultimati nella struttura" ma non ancora definiti, funzionalmente e strutturalmente, perché soggetti a variazione di destinazione d'uso o a un frazionamento (es. porzioni di vano – scale condominiali rese esclusive – sottotetti interclusi o non definiti). (Vademecum Docfa pag. 56 e pag. 60). È opportuno precisare che in tutti i casi in cui si debba frazionare una unità immobiliare già accatastata a ciascuna delle porzioni va comunque attribuita una propria redditività con una propria categoria catastale definita.

⁵¹ Ancora più in particolare sono beni su cui l'impresa dovrà ancora intervenire a causa delle "riserve di definizione della estensione di parti comuni coperte o scoperte" oppure a causa del "ritardo nella divisione degli spazi disponibili ai piani terreni o interrati per attività commerciali o per box (Vademecum Docfa Agenzia delle Entrate pag. 27.)". A riprova di ciò si consideri che non possono essere censite in categoria F4 le porzioni di immobile derivate da scorporo di unità immobiliari urbane già censite e accatastate in catasto con propria rendita. Esempio: Un locale negozio ultimato e accatastato in categoria C1 che viene frazionato non potrà dar luogo a due locali F4 ma solo a due locali C1 con due subalterni. Invece un locale destinato a negozio ma non ancora definito e attualmente classificato come F4 potrà essere diviso in due unità che potranno essere classificate come F4 (circ. n. 4T del 2009 e circ. 9T del 2001).

⁵² Non è comunque ammessa una variazione catastale di singole unità immobiliari da una categoria ordinaria (A, B, C, D) in quella F4.

⁵³ Risposta 167/2022 pag. 7. Nello stesso senso anche Risoluzione n. 99 dell'8.4.2009 pag. 6. Sul piano catastale si tratta in entrambi i casi di porzioni di fabbricato, anche di recente costruzione per le quali non è stata mai effettuata e presentata la "fine dei lavori".

⁵⁴ Come ad esempio frazionamenti di ville da cui devono essere ricavati degli appartamenti ma dei quali non sono ancora definiti forma superficie e non sono stati ancora stipulati gli atti di vendita. Un altro caso può essere quello di porzioni immobiliari come stanze scorporate per essere vendute.

⁵⁵ Circolare n. 4/T del 2009 par. 3.3 e circ. 9/T del 2001. Fattispecie differente è quella relativa che alla individuazione di singole unità F4 al fine della relativa rivendita mediante il frazionamento di un intero fabbricato che sia stato censito in categoria F4 poiché su di esso è in corso un intervento di ristrutturazione ai sensi dell'art. 3 lettera d) dpr 380 del 2001. L'unico requisito è che tale attività sia legittimata da un idoneo titolo edilizio che ne giustifichi l'intervento. Nulla esclude inoltre che già in origine l'intero stabile anziché classificato come un unico F4 sia formato da tante unità F4 per quanti erano gli appartamenti in precedenza.

Nonostante il quadro appena rappresentato, la cui ricostruzione come detto non avrebbe potuto lasciare spazio a dubbi interpretativi, il Fisco⁵⁶, invece, pronunciandosi su una fattispecie di cessione di fabbricati che al momento del trasferimento saranno in corso di ristrutturazione, senza formulare alcuna distinzione tra le sottocategorie come sopra delineate, ha sostenuto che alla cessione di beni F4, visto che si tratta di una categoria provvisoria, si deve applicare la disciplina Iva secondo la categoria catastale che il bene aveva prima di tale classificazione⁵⁷.

Se ad esempio in origine si trattava di un bene strumentale, secondo il Fisco⁵⁸ l'atto che lo abbia ad oggetto deve essere regolato con applicazione dell'Iva nella misura del 22%⁵⁹, ed inspiegabilmente⁶⁰ con applicazione delle ipotecarie e catastali rinforzate rispettivamente del 3% e dell'1%⁶¹.

Va detto da subito che tale soluzione, probabilmente condizionata dal voler necessariamente collocare i beni oggetto di cessione in una delle specifiche categorie ordinarie, salvo quanto si sosterrà più avanti, non risulta del tutto condivisibile.

Innanzitutto perché potrebbe valere solo per i beni classificati in categoria F4 che siano in corso di ristrutturazione, e non anche per l'altra sottocategoria di beni F4 in attesa di accatastamento, rispetto ai quali, non essendo stati mai accatastati, non sarebbe neanche possibile individuare una categoria catastale di origine⁶².

In secondo luogo perché anche con riguardo ai beni appartenenti alla sottocategoria di fabbricati in corso di ristrutturazione, che prima dell'inizio dell'intervento risultavano accatastati, non si comprende come possa trovare applicazione il criterio indicato dall'Agenzia delle Entrate quando al momento dell'atto del trasferimento la categoria originaria non sarebbe più corrispondente alla

⁵⁶ Risposta n. 167 del 2022. Così anche Risoluzione n. 99 del 8.4.2009 cit. benché pronunciata in relazione alle spese di ristrutturazione di un immobile nell'ambito della determinazione del reddito imponibile.

⁵⁷ La soluzione prospettata nel documento di prassi sarebbe stata corretta se avesse avuto ad oggetto un fabbricato su cui effettuare dopo una ristrutturazione edilizia ex lettera d) dell'art. 3 dpr 380 del 2001, la cui cessione fosse stata conclusa prima che sia stato dato inizio ai lavori ma che ciononostante abbia assunto la classificazione F4. La ricorrenza di tale presupposto secondo la stessa AF è decisiva per considerare il fabbricato come rientrante nel ciclo produttivo. Se la cessione di un bene da ristrutturare fosse posta in essere prima dell'inizio dei lavori verrebbe assoggettata ad imposta secondo la categoria catastale che a quella specifica data coincide con la sua ancora attuale ed effettiva destinazione.

⁵⁸ Risposta n. 167 del 2022.

⁵⁹ Poiché non risulterebbe applicabile l'aliquota agevolata del 10% di cui al n. 127-undecies della tabella A parte III allegata al decreto Iva.

⁶⁰ In particolare non si comprende tale conclusione in merito alle imposte ipocatastali quando vengono richiamati a supporto documenti di prassi dai quali invece emerge chiaramente che secondo la stessa Agenzia a fattispecie similari si applicano le ipocatastali in misura fissa (Circ. 12 del 2007; circ. 12 del 2010; circ. 18 del 2013). Viceversa la soluzione della Ae potrebbe risultare valida se i lavori non siano ancora iniziati.

⁶¹ Se in origine era classificato come abitazione il fabbricato manterrebbe la stessa classificazione. Risoluzione n. 99/2009 cit. Quanto asserito tuttavia può valere solo per i beni F4 in corso di ristrutturazione e non anche per l'altra sottocategoria dei beni in attesa di accatastamento rispetto ai quali non è possibile individuare una categoria di origine.

⁶² Risulta anche difficile conciliare la conclusione cui perviene l'Agenzia delle Entrate con l'esigenza di rispettare la regola dettata dalla stessa Agenzia secondo cui non possono essere censite in categoria F4 le porzioni di immobile derivate da scorporo di unità immobiliari urbane già censite in catasto con propria rendita (Vademecum Docfa cit. pag. 28). Non essendo ammessa la variazione in F4 di un'unica unità oggetto di intervento edilizio -atteso che la rendita catastale tiene già conto delle perdite connesse alla mancata utilizzabilità delle stesse per interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria- non si comprenderebbe la ratio del diverso trattamento cui risulterebbero assoggettabili le cessioni dei beni in corso di ristrutturazione che non siano classificabili come F4. Si aggiunga inoltre che non essendo obbligatorio il passaggio in F4 la vicenda si presterebbe anche ad utilizzi elusivi.

mutata consistenza del bene⁶³. Senza considerare che, seguendo tale tesi, si legittimerebbe l'asimmetria di ritenere tassabile la cessione di un fabbricato che sia ancora nel circuito produttivo secondo la disciplina prevista invece per un bene ultimato⁶⁴.

La Cassazione⁶⁵, da parte sua, probabilmente condizionata dal voler collocare anche i beni in oggetto in una delle specifiche categorie ordinarie, pronunciandosi peraltro solo in merito alle imposte ipotecarie e catastali, ha affermato che ai fini della individuazione della relativa disciplina è necessaria una verifica, da effettuarsi caso per caso⁶⁶, volta a stabilire se il medesimo fabbricato F4 abbia natura strumentale⁶⁷. Solo se l'analisi si risolve positivamente, rientrando la fattispecie nell'art 10-8 ter dpr iva, si dovrebbero ritenere applicabili le ipocatastali rinforzate⁶⁸ del 3% e dell'1%⁶⁹.

2.3 Soluzione proposta

Nonostante l'autorevolezza di tali posizioni, come già anticipato, si ritiene invece che anche la cessione di un fabbricato in corso di definizione, trattandosi di un bene che si trova ancora nel ciclo produttivo, sia imponibile, al pari di quella avente ad oggetto fabbricati in corso di costruzione⁷⁰, e a prescindere da quale sia la sottocategoria che ne formi oggetto.

Più in particolare, con riguardo ad entrambe le due sottocategorie di beni in corso di definizione, si tratterebbe di fabbricati che al momento della cessione si trovano in uno stato di avanzamento che non consente di poterli considerare come fuoriusciti completamente dal circuito produttivo

⁶³ Come rilevato peraltro anche dalla Corte di Cassazione (Sentenza n. 16946 del 13.2.2024).

⁶⁴ Se seguendo la tesi del Fisco si facesse riferimento alla situazione catastale di origine si rischierebbe di assoggettare a tassazione la cessione su presupposti errati. In sostanza si assoggetterebbe a tassazione un bene su caratteristiche catastali consistenti nell'originaria qualifica che nel frattempo sarebbe variata e non più attuale. Prova ne sia il fatto che a seguito dell'inizio dei lavori il bene potrebbe essere censito con la categoria F4 altrimenti avrebbe conservato quella di origine.

⁶⁵ Sentenza n. 16946 del 13.2.2024. Anche la sentenza però si riferisce solo alla sottocategoria dei fabbricati in corso di ristrutturazione e non prende in alcuna considerazione l'altra sottocategoria di beni F4.

⁶⁶ Più nello specifico la stessa Suprema Corte ha precisato che benché la qualificazione ai fini Iva dipende dalla classificazione catastale non può sostenersi che lo stesso concetto possa essere ritenuto applicabile al regime delle imposte ipocatastali.

⁶⁷ Per stabilire se il bene sia o meno strumentale la medesima Corte di Cassazione rinvia alla relativa situazione di fatto e in particolare alla potenziale vocazione strumentale che lo stesso potrebbe avere e che sia compatibile con la categoria F4. A parte le difficoltà di tale verifica, non si riesce a comprendere come possa essere considerato strumentale un fabbricato quando è ancora in attesa di definizione non solo per consistenza ma anche e soprattutto per destinazione. Nello stesso senso non sembra possibile raggiungere il medesimo risultato neanche quando oggetto dell'operazione sia un fabbricato "intero" o "una porzione dello stesso e non un singolo bene" che sia in ristrutturazione, quando cioè non è ancora possibile definirlo funzionalmente e strutturalmente in relazione alle singole porzioni da cui sarà composto.

⁶⁸ La Cassazione n. 16946 del 13.2.2024 più nello specifico precisa che le ipocatastali rinforzate sono tali con riferimento alla categoria unitaria dei beni strumentali a prescindere dall'assoggettamento ad Iva delle relative cessioni (Cass Ord. 24.2.2020 n. 4861). Pertanto ai fini della individuazione dei beni la cui cessione è tassata con le ipocatastali rinforzate non vale il fatto che non siano ultimati e che siano in corso di ristrutturazione ma solo se possa essere considerato strumentale.

⁶⁹ Ai sensi dell'art. 1 bis della tariffa allegata al Tuic per l'applicazione dell'imposta ipotecaria del 3% e dell'art. 10 del Tuic per l'imposta catastale dell'1% è richiesto che deve trattarsi necessariamente di beni strumentali rientranti nell'ambito applicativo di cui all'art 10 comma 8 ter del dpr Iva.

⁷⁰ Anche l'art. 2 del DM 2.1.1998 n 28 che regola le categorie F alla lettera a) prevede espressamente e congiuntamente nella medesima categoria la categoria dei "fabbricati o loro porzioni in corso di costruzione o di definizione". Pertanto anche sul piano più prettamente tributario nulla toglie che siano assoggettati allo stesso regime. (Si veda anche Circolare n. 22 del 2013 pag. 21).

dell'impresa⁷¹ o comunque non ancora pronti per essere inquadrati nel perimetro applicativo dell'art. 10 nn. 8 bis e 8 ter dpr Iva⁷².

La relativa cessione avrebbe ad oggetto cespiti che vengono trattati quando si trovano ancora in un momento anteriore rispetto alla data di ultimazione ⁷³.

Non si comprende inoltre perché per i beni F4 sui quali sia in corso un intervento di ristrutturazione ex art. 3 lett. d) dpr 380/2001 ci si debba discostare dalle conclusioni cui è già giunta più volte la stessa Amministrazione Finanziaria riguardo alla cessione avente ad oggetto la stessa tipologia di beni che invece non abbiano avuto tale classificazione. Nello specifico anche per la cessione di un bene F4 in ristrutturazione non può non valere la medesima regola, prevista in generale per i fabbricati in corso ristrutturazione⁷⁴, che la qualifica come necessariamente imponibile solo se i relativi lavori siano effettivamente⁷⁵ iniziati⁷⁶.

Soltanto da quel momento infatti potrà sostenersi che anche il fabbricato in corso di ristrutturazione così come quello in corso di costruzione, a prescindere se sia stato classificato come F4, è entrato nel circuito produttivo⁷⁷.

Viceversa⁷⁸ solo se i lavori non⁷⁹ siano iniziati⁸⁰ e quindi, limitatamente al caso molto marginale e di difficile attuazione di fabbricati classificati come F4⁸¹ in data anteriore all'inizio⁸² della

⁷¹Ris. 91 del 2007. Non si comprenderebbe peraltro quale possa essere la differenza tra i beni F4 in ristrutturazione e i fabbricati in corso di ristrutturazione, che non abbiano avuto tale classificazione, la cui cessione è considerata imponibile dalla stessa Agenzia delle Entrate purché i relativi lavori siano effettivamente iniziati.

⁷² Tale conclusione infatti può essere ritenuta valida anche riguardo a quei beni F4 che benché siano "porzioni di fabbricato già ultimato che non siano da completare" non siano ancora definiti funzionalmente o strutturalmente. Più nello specifico "fabbricati dei quali non è ancora definita la consistenza (vale a dire l'esatta estensione) e la destinazione d'uso rispetto ai quali è necessaria una ulteriore attività edilizia". Esempio: società che ha realizzato un fabbricato. Ha ultimato e venduto gli appartamenti sovrastanti ma non ancora gli spazi commerciali al piano terra che vengono accatastati in attesa della vendita in categoria F4. Per ultimarne la costruzione l'impresa dovrà intervenire e definirli ulteriormente in chiave edilizia.

⁷³ Vademecum Docfa pag. 59. Per entrambe le sottocategorie di beni sarebbero in corso lavori legittimati da un titolo edilizio. Tanto è vero che come previsto per i beni F3 "a seguito della stessa ultimazione dei lavori" la causale richiesta per chiudere la pratica per far transitare i beni in una categoria catastale ordinaria è indicata come "ultimazione di fabbricato".

⁷⁴ Evidentemente tale problematica si pone solo con riguardo ai beni in corso di ristrutturazione. Circ. n. 12 del 2007 pag. 24.

⁷⁵ Occorre distinguere il caso in cui i lavori non siano ancora iniziati rispetto all'ipotesi in cui i lavori invece siano iniziati almeno parzialmente. Soltanto nel caso in cui i lavori non siano iniziati l'operazione sarebbe soggetta obbligatoriamente ad iva con applicazione delle imposte ipotecarie e catastali rinforzate rispettivamente del 3% e dell'1% e comunque solo se il bene sia ancora strumentale ovvero avrebbe potuto essere censito in una delle categorie A10, B, C, D, E. Se invece i lavori fossero iniziati in conformità a quanto affermato con la ris. 91 del 2007 la vendita del bene in ristrutturazione, a prescindere dalla classificazione in categoria F4, deve essere assoggettata ad iva obbligatoriamente con applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

⁷⁶ Anche se in misura parziale. Circ. n. 12 del 2007 e Ris. 91 del 2007. È opportuno che quanto indicato sia riportato nell'atto facendo riferimento ad un'adeguata documentazione.

⁷⁷ In questo senso: Studio CNN n. 88 del 2009 "Iva-cessione di fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione edilizia- aliquota applicabile" Est. F. Raponi cit.

⁷⁸ Sul tema si confronti Studio CNN n. 88 del 2009 Est. Raponi cit. e Quesito n.54-2023/T est. Raponi.

⁷⁹ Testualmente circ. n. 12 del 2007 pag. 24. Più precisamente anche se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non potrà ancora essere considerato in corso di ristrutturazione benché classificato come F4.

⁸⁰ A tali fini non basta la richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento (circ. n. 12 del 2007 pag. 24. - Risoluzione n. 91 del 2007).

⁸¹ Esclusivamente su base documentale. La problematica potrebbe porsi poiché non risulta una procedura catastale di verifica effettiva dell'inizio dei lavori che è vagliata dagli organi preposti solo su base documentale e che come precisato nel testo non

ristrutturazione, alla cessione che li abbia ad oggetto si deve ritenere applicabile la disciplina corrispondente alla categoria catastale ordinaria che avevano prima della modifica della classificazione.

Partendo da questa premessa, oltre che sull'imponibilità della fattispecie, è possibile prendere posizione anche in merito all'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali.

Posto infatti che ai sensi dell'art 1 bis della tariffa allegata al Tuic, per l'applicazione dell'imposta ipotecaria del 3%, e dell'art. 10 del Tuic per l'imposta catastale dell'1%, è richiesto che debba trattarsi necessariamente di beni strumentali "ultimati" rientranti nell'ambito applicativo di cui all'art. 10 comma 8 ter del dpr Iva, con riferimento ai beni classificati nella categoria F4 non potranno trovare mai applicazione le imposte ipotecarie e catastali rinforzate del 3% e dell'1%.

3. ALTRI IMMOBILI DI CATEGORIA F.

L'inquadramento nell'ambito iva delle cessioni aventi ad oggetto beni classificati nelle categorie F1, F2 e F5 dipende da diversi fattori che, con riguardo alle aree urbane, possono farle rilevare, a seconda della destinazione per l'imponibilità o per l'esclusione dal relativo campo di applicazione, mentre con riferimento ai fabbricati collabenti e ai lastrici solari ne determinano di norma la qualificazione secondo il regime naturale della esenzione da imposta, potendo risultare imponibili solo se ne ricorrono i relativi presupposti⁸³.

Nella stessa ottica va considerato inoltre che le differenti ricadute sul piano fiscale ne giustificano un'analisi separata, nonostante che le medesime aree urbane, fabbricati collabenti e i lastrici solari siano accomunati dall'essere tutte e tre classificabili nella relativa categoria F soltanto a seguito di un nuovo accatastamento o di una variazione catastale⁸⁴. Come emergerà meglio più avanti infatti tale elemento non risulta sempre determinante ai fini del relativo inquadramento.

3.1 Aree urbane.

La sola classificazione catastale delle aree urbane nella categoria F1 non consente di ritenere soddisfatto il presupposto oggettivo per farne rientrare le relative cessioni nella disciplina iva prescindendo dalla relativa destinazione urbanistica.

soddisfa i requisiti richiesti dalla Agenzia per inquadrare la fattispecie in chiave iva. Ipoteticamente potrebbe aversi un bene classificato in categoria F4 solo sulla base di un titolo edilizio e senza che però sia stato verificato l'effettivo inizio dei lavori che se può risultare sufficiente ai fini della classificazione catastale non basta per qualificare il bene come rientrante nel ciclo produttivo dell'impresa.

⁸² È opportuno precisare che il Vademecum Docfa a pag. 59 prevede solo la comunicazione di fine lavori. Non risulta invece regolata anche la comunicazione della data di inizio lavori che avrebbe consentito un miglior inquadramento delle relative cessioni in chiave fiscale.

⁸³ Si tratta di beni che non sono più nel ciclo produttivo dell'impresa o che non vi sono mai entrati e che, tranne casi residuali relativi ai lastrici solari che ne siano la risultante, per la relativa classificazione non è richiesto un intervento edilizio a monte.

⁸⁴ Con riguardo ai fabbricati collabenti occorre osservare che come evidenziato nella nota 29439 del 30 luglio 2013 della Direzione Centrale Catasto e Cartografia dell'Agenzia delle Entrate, oltre che ad una variazione catastale è possibile che vengano classificati in categoria F2 anche fabbricati dichiarati come collabenti 'ex novo', privi di un pregresso censimento come costruzione al C.F. e al C.T. purché secondo la procedura Docfa pag. 26 del Vademecum siano individuabili e perimetrabili.

Tale conclusione peraltro è valida senza deroghe per tutte le tipologie configurabili di aree urbane⁸⁵; occorrerà rifarsi alle risultanze degli strumenti urbanistici sia con riferimento alle aree derivanti dalla demolizione totale di tutti i fabbricati presenti su una particella urbana⁸⁶, che riguardo alle aree ottenute dal frazionamento di unità già censite al Catasto Fabbricati⁸⁷ ed infine anche per le cosiddette aree urbanizzate⁸⁸.

Dovendosi prescindere dal mero dato catastale, ai fini del relativo inquadramento in chiave fiscale, occorre tenere sempre presente che l'area urbana è equiparabile ad un terreno⁸⁹ e che il regime tributario che si deve applicare alle negoziazioni che le riguardano è quello proprio di tali beni⁹⁰, basato sulle risultanze degli strumenti urbanistici⁹¹. Ciò posto, al pari di quanto previsto per i terreni, se ne potrà verificare l'imponibilità o l'esclusione della relativa cessione dal campo di applicazione dell'Iva secondo i presupposti di carattere generale cui all'art. 2 comma 3 n. 3 del dpr iva⁹².

3.2 Fabbricati collabenti.

⁸⁵ Non costituisce un'area urbana la particella del catasto terreni su cui è stato edificato un fabbricato che viene iscritta a partita 1 ed è definita "area di enti urbani e promiscui".

⁸⁶ Trattasi del caso in cui alla demolizione seguirà la dichiarazione di nuove unità immobiliari (ad esempio nei casi di demolizione e ricostruzione con distinzione delle due fasi dei lavori).

⁸⁷ Per essere oggetto di atti di trasferimento di diritti reali e che rimangono a far parte del lotto edificato. In questo caso non è necessaria l'identificazione autonoma dell'area nel Catasto Terreni e la stessa può essere oggetto di aggiornamento al solo Catasto Fabbricati, qualora - dopo il rogito - venga: - dichiarata bene comune a più unità immobiliari; - fusa con altra unità immobiliare presente nell'edificio; - dichiarata corte esclusiva di un'altra unità immobiliare presente nell'edificio. Il professionista è tenuto ad indicare, in relazione tecnica, lo scopo della presentazione dell'atto di aggiornamento tecnico, sulla base di eventuale dichiarazione del titolare di diritti sull'immobile. Più in particolare si tratta di quelle aree nude facenti parte ancora del medesimo lotto edificato (per lotto si intende il mappale) da tenere distinte dalle aree nude "stralciate da un lotto e non più correlate ad esso" per le quali è richiesto invece il frazionamento anche nel Catasto Terreni.

⁸⁸ Trattasi di aree scoperte in contesto urbanizzato, non edificate e che, nello stato in cui si trovano, non sono suscettibili di reddito proprio e non costituiscono pertinenza esclusiva di altra unità immobiliare.

⁸⁹ Ai fini Imu ai sensi dell'art. 1 comma 741 lettera a) legge 160 del 2019 le aree urbane sono considerate come aree edificabili, e non terreni agricoli o fabbricati, derivanti dalla manipolazione intensiva del terreno e dunque assoggettate ad imposta (così Cass. n. 26673 del 6.10.2025). La possibilità di riconoscerne la natura pertinenziale, sempre ai soli fini Imu, e dunque l'esenzione è soggetta alla duplice condizione che tale qualificazione discenda esclusivamente dalla disciplina urbanistica e che l'area deve essere accatastata unitariamente al fabbricato.

⁹⁰ 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.

⁹¹ La definizione meramente catastale delle aree "inedificate" classificate in categoria F1, in contrapposizione alle aree classificate in categoria F6 come aree edificate, non vale ai fini fiscali ((La particella di terreno su cui è stato edificato l'immobile è individuata con un nuovo numero e trasferita alla partita speciale 1 (area di enti urbani e promiscui". La particella edificata viene iscritta in Catasto con il medesimo numero attribuito nella mappa. (Circolare n. 1/T del 2009)).

⁹² Ad esempio se l'area urbana ricade in zona agricola la cessione che la abbia ad oggetto sarà soggetta all'imposta di registro.

Diversamente dalle aree urbane, con riguardo ai fabbricati collabenti⁹³ può risultare decisivo ai fini dell'inquadramento delle cessioni che li abbiano ad oggetto muovere dal presupposto che la relativa classificazione nella categoria F2 dipende solo ed esclusivamente da un nuovo accatastamento o da una variazione catastale.

La stessa Agenzia delle Entrate⁹⁴ ha tenuto in considerazione tale elemento, benché sia giunta a conclusioni non condivisibili, dal momento che, pur argomentando dal dato che la classificazione catastale del fabbricato "al momento della cessione" resta in generale il criterio di riferimento principale⁹⁵, ha sostenuto che se all'atto della cessione il bene è inquadrato nella categoria F2⁹⁶, la relativa vendita è sempre imponibile⁹⁷ poiché non rientrerebbe in una delle categorie catastali ordinarie rispetto alle quali soltanto sarebbe possibile applicare il regime di esenzione⁹⁸.

Seguendo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate⁹⁹, si giungerebbe alla conclusione, non supportabile su base normativa, in base alla quale per considerare imponibile iva una cessione basterebbe un semplice accatastamento o una variazione catastale e non solo uno degli interventi di cui alle lettere c, d o f dell'art. 3 dpr 380 del 2001¹⁰⁰.

⁹³ Più in particolare il riferimento è ai "fabbricati fatiscenti, ruderi, unità con tetto crollato e inutilizzabili". Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28 e nota n. 29439 del 30 luglio 2013 della Direzione Centrale Catasto e Cartografia dell'Agenzia delle entrate (cfr. circolare 13 giugno 2016, n. 27/E). Si tratta in particolare delle costruzioni caratterizzate da un notevole livello di degrado che ne determina una incapacità reddituale temporalmente rilevante. La dichiarazione di collabenza presuppone specifiche verifiche finalizzate ad accertare tra l'altro: - l'impossibilità di produrre reddito neanche con interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria a causa dell'accennato degrado (art. 3 comma 2 del D.M. 2 gennaio 1998 n. 28); - l'assenza di allacci alla rete di acqua, luce e gas; - l'impossibilità di essere iscritto in altra categoria catastale - non consista in una delle tipologie che catastalmente non sono né individuabili e né perimetrabili e cioè quelle unità: a) prive totalmente di copertura e della relativa struttura portante o di tutti i solai b) delimitate da muri che non abbiano almeno altezza di un metro. Infatti, se dovessero verificarsi entrambe queste le circostanze, l'unità immobiliare sarebbe ascrivibile alla più consona qualità "Fabbricato diruto" del catasto terreni.

⁹⁴ Risposta n. 554 del 2022. Il concetto peraltro era stato già espresso nella risposta n. 241 del 2020.

⁹⁵ Circolare n. 27 del 4 agosto 2006; Circolare 1° marzo 2007 n. 12; Risoluzione n. 58/E del 2008 e Circolare n. 22/E del 2013: la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali dipende dalla differente classificazione catastale. Così anche Cassazione Ordinanza 15192 del 2021 la quale afferma che l'unico criterio oggettivo per individuare la strumentalità dell'immobile è rappresentato dalla categoria catastale di appartenenza al momento del trasferimento.

⁹⁶ Non sarebbe possibile attribuire la categoria catastale F2 quando il fabbricato sia iscrivibile in altra categoria catastale o non sia individuabile o perimetrabile (Direzione Centrale Catasto nota 29439 del 2013).

⁹⁷ La cessione scontrerà le imposte ipocatastali in misura fissa e non proporzionale proprio perché non è possibile ricomprendere i beni in oggetto nell'ambito applicativo dell'art. 10 comma n. 8 ter.

⁹⁸ Più in particolare il Fisco ritiene che i beni F2 non rientrano in nessuna categoria per le quali è prevista l'esenzione Iva dai numeri 8 bis e 8 ter dell'art 10 dell'Iva. Ed ancora se all'atto della cessione la proprietà è effettivamente inquadrabile nella categoria catastale F/2, in base a elementi oggettivi che ne certifichino lo stato di fatto, (e non è qualificabile quale bene abitativo o strumentale) tale cessione non rientra nel regime di esenzione, bensì in quello ordinario di imponibilità. Con applicazione dell'IVA nella misura del 22 per cento e non quella del 10% considerato che tecnicamente non può parlarsi di cessione di fabbricato (C.M. Lavori Pubblici n 1820/1960). Ciò nonostante tali fabbricati possono godere delle detrazioni per interventi di recupero finalizzati al risparmio energetico e al cosiddetto super bonus essendo le unità collabenti manufatti già costruiti e individuati catastalmente e quindi rispetto ad essi ammessi interventi volti alla conservazione non trattandosi di beni nuovi (circolare 25 luglio 2022, n. 28/E).

⁹⁹ La tesi sostenuta dalla Agenzia delle Entrate peraltro potrebbe esporre la dichiarazione della collabenza ad utilizzi abusivi ai fini fiscali come peraltro avvertito dalla medesima amministrazione quando afferma che "si reputa opportuno ricordare che l'attribuzione della "collabenza" è regolata da chiari principi.

¹⁰⁰ Oltre che una nuova costruzione. L'AE, pertanto, prevedendo l'imponibilità Iva in oggetto, avrebbe indebitamente introdotto una nuova ipotesi di imponibilità oltre a quelle previste dai nn. 8 bis e 8 ter. Quanto appena sostenuto tuttavia non deve condurre alla conclusione affrettata che la vendita di beni che siano stati oggetto di una variazione catastale sia sempre esente. Caso per caso occorrerà approfondire la questione muovendo dallo scenario normativo che è stato più sopra ricordato.

Ragionando nei termini dell'Amministrazione Finanziaria inoltre ci si porrebbe in contrasto con il dettato normativo, visto che le cessioni di fabbricati, compresi quelli appartenenti alle categorie F, sono di norma esenti da iva e l'imponibilità ne rappresenta solo l'eccezione¹⁰¹.

In questo senso va considerato che lo spazio dell'imponibilità nel sistema iva, ponendosi come eccezione alla regola che dispone l'esenzione, non può essere ampliato ulteriormente.

Più in particolare, contrariamente a quanto affermato dalla Agenzia delle Entrate, la cessione di un fabbricato collabente, proprio perché appartenente alla categoria F2 e non ad una delle categorie ordinarie, non potrà risultare imponibile ma esente secondo il principio di carattere generale espresso dall'art 10 del dpr Iva. Più in particolare la cessione in argomento, non avendo ad oggetto un bene avente natura strumentale, o che non presenta più i requisiti per essere definito ancora come tale, deve essere ricondotta nel perimetro di applicazione del comma 8 bis dell'art. 10 dpr Iva¹⁰².

Sono esenti infatti, non solo le cessioni aventi a oggetto beni su cui siano state eseguite attività edilizie di manutenzione ordinaria e/o di manutenzione straordinaria (arg. ex lett. a) e b) dell'art. 3 dpr 380/2001), ma anche tutte quelle altre cessioni, come appunto quelle riguardanti fabbricati collabenti, il cui oggetto non sia individuabile¹⁰³ come bene che si trovi ancora nel ciclo produttivo dell'impresa, quale bene di nuova costruzione o come la risultante di uno degli interventi tipici elencati nel medesimo art. 3 del D.P.R. 380/2001¹⁰⁴.

Ad ulteriore conferma di quanto sostenuto, occorre precisare, che un bene non "nasce" collabente ma "diventa" collabente, a seguito di un processo naturale, ed inoltre, che la qualifica di fabbricato collabente viene attribuita solamente all'esito favorevole di una specifica procedura catastale¹⁰⁵, e non perché sussiste un intervento edilizio che ne possa qualificare la relativa cessione secondo il costruito normativo che emerge dai commi 8 bis e 8ter dell'art. 10 del decreto iva¹⁰⁶.

¹⁰¹ Studio CNN n. 181/2017 cit.

¹⁰² Dai numeri 8 bis e 8 ter dell'art. 10 decreto Iva si rileva che sono imponibili soltanto le cessioni di fabbricati di nuova costruzione o che abbiano ad oggetto beni qualificati dalla particolare natura dell'intervento ex art. 3 comma 1 lettere c), d) ed f) del dpr 380 del 2001 cui sono stati assoggettati e le cessioni di fabbricati che sono ancora nel ciclo produttivo. Ciò sta a significare anche che, come già sostenuto in altre sedi (Studio n. 57–2016/T "Iva: vendita nel quinquennio a seguito di frazionamento" est. F. Raponi pagg. 6 e 7), sono invece esenti le cessioni di fabbricati su cui siano stati eseguiti interventi di cui alle lettere a) e b) del medesimo art. 3 e le cessioni di fabbricati, come quelli collabenti, che, contrariamente a quanto affermato dal Fisco, non sono riconducibili ad una delle categorie ordinarie di cui ai numeri 8 bis e 8 ter.

¹⁰³ In sintesi non è annoverabile in una delle tre fattispecie per le quali soltanto in via eccezionale la cessione è qualificata per l'imponibilità.

¹⁰⁴ Come già sostenuto in altre sedi (Studio n. 57–2016/T "Iva: vendita nel quinquennio a seguito di frazionamento" est. F. Raponi pagg. 6 e 7) cit.

¹⁰⁵ Per attestarne l'appartenenza alla categoria F2 occorre una specifica denuncia in Catasto cui deve essere allegata una apposita autocertificazione e una perizia tecnica giurata (da cui tra l'altro emerga l'assenza di allacciamento alle reti dei servizi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua, e del gas. (art. 6 lett c) del D.M. 2 gennaio 1998 n 28)) nonché una pertinente e databile documentazione fotografica). Tali beni peraltro sono sprovvisti di planimetria.

¹⁰⁶ Per transitare nella categoria F2 non è richiesto che la natura e la struttura del fabbricato collabente abbiano subito modifiche tranne che quelle connesse alla situazione di degrado.

L'inquadramento nel regime naturale di esenzione comporterà di norma l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa di 50 euro ognuna.

Tuttavia non si potrebbe escludere che, sempre ai sensi dell'art 10 comma 8 bis dpr Iva, la cessione in argomento possa essere anche soggetta ad iva. Va dato atto infatti che anche la cessione di un fabbricato collabente potrà risultare imponibile se sia operata dal costruttore originario o dal soggetto passivo che vi abbia effettuato interventi di edilizia pesante prima che il bene sia divenuto fatiscente, oppure se sia posta in essere nei 5 anni dalla relativa ultimazione dei lavori elencati nelle lett. c), d) e f) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001¹⁰⁷.

Inoltre la stessa cessione potrà risultare imponibile anche in caso di decorso dei 5 anni, se il soggetto cedente, qualificabile con riferimento al medesimo fabbricato come impresa di ripristino, eserciti l'opzione per la relativa applicazione. Di conseguenza sarebbe pure possibile applicare la modalità di assolvimento dell'iva della inversione contabile ove ne ricorrano i requisiti anche in capo al soggetto passivo acquirente ai sensi dell'art. 17 comma 6 lettera a-bis (che richiama anche il comma 8 bis) del dpr Iva.

Viceversa se fosse effettuata da un'impresa non costruttrice né di ripristino la cessione risulterebbe in ogni caso esente essendo come più volte precisato l'esenzione e non l'imponibilità il regime naturale dei fabbricati nel regime iva.¹⁰⁸

Un'ultima questione riguarda la differente natura che possono avere i fabbricati collabenti, ed in particolare se la soluzione di ricomprenderne le cessioni nel comma 8 bis possa essere ritenuta idonea per tutte le tipologie di fabbricati che possono essere classificati in categoria F2.

Se infatti tale conclusione appare sicuramente coerente nell'ipotesi in cui la cessione abbia ad oggetto fabbricati in degrado che erano destinati ad abitazione e loro pertinenze¹⁰⁹, qualche difficoltà di inquadramento potrebbe emergere invece, se oggetto della cessione siano fabbricati collabenti che in origine erano beni strumentali¹¹⁰.

Ad ogni modo in mancanza di una specifica normativa, che qualifichi in misura differenziata i singoli fabbricati che possono essere ricompresi tra quelli collabenti, e dovendo escludersi, come già precisato, l'applicazione del comma 8 ter dedicato esclusivamente ai fabbricati strumentali non può che applicarsi in via unitaria la soluzione di cui all'art. 10 - 8 bis¹¹¹.

¹⁰⁷ È comunque molto difficile ipotizzare che ciò accada essendo pressoché impossibile che un fabbricato nei 5 anni dalla sua ultimazione possa essere andato in degrado.

¹⁰⁸ Del resto non può escludersi un "mercato" di fabbricati collabenti così come che lo stesso dopo essere stato costruito o ristrutturato sia stato abbandonato e lasciato in totale degrado.

¹⁰⁹ Rispetto ai quali tranne casi marginali non si avrebbe un mutamento di regime.

¹¹⁰ Ad esempio anche se in via marginale potrebbero emergere profili connessi alla rettifica della detrazione dell'iva eventualmente effettuata prima che il bene sia stato classificato in categoria F2 a seguito del mutamento della destinazione. Manuale N. Forte pag. 1047. L'art. 19 bis del dpr iva 2 indica tre cause da cui potrebbe trarre origine l'obbligo. 1.cambio di destinazione del bene (come nel caso prospettato). 2.mutamenti del regime fiscale.3. variazione della percentuale del pro-rata.

¹¹¹ Benché la relativa circolazione anziché favorita dalla neutralità derivante dalla attrazione nel regime dell'IVA potrebbe risultare condizionata dalla applicazione del l'imposta di registro in via proporzionale in quanto esente ex art. 10 n. 8 bis. Va rilevato che, come emergerà meglio più avanti, la cessione di un fabbricato collabente, se trasferito come "pertinenza" di un bene strumentale, dovrà essere ricondotta nel perimetro applicativo dell'art 10 n 8 ter del dpr iva.

Non si ritiene possibile pertanto accogliere la tesi¹¹² che, pur essendo mossa dall'esigenza di assicurare una tassazione più coerente con la natura effettiva dei fabbricati collabenti, ritiene che la relativa cessione deve essere tassata come se oggetto della stessa fosse il medesimo bene considerato come appartenente alla categoria catastale che aveva prima dell'attribuzione della stessa categoria catastale F/2¹¹³.

Pur apprezzandone la ratio, allo stato della vigente normativa, non si ritiene possibile infatti, come già chiarito per la cessione dei beni F4, qualificare l'oggetto della imposizione in base ad una categoria catastale non più esistente al momento dell'atto¹¹⁴. Del resto, il fabbricato divenuto e classificato collabente avrebbe una conformazione e una natura autonoma non più corrispondente alla classificazione catastale originaria¹¹⁵.

Più che la categoria catastale di origine per quanto detto va approfondita la storia in chiave fiscale del fabbricato collabente¹¹⁶.

3.3 Lastrici solari.

L'analisi del regime impositivo cui assoggettare la cessione dei lastrici solari censiti in via autonoma nella categoria F5¹¹⁷ rispetto a quella riguardante gli altri beni classificati come F2, F3e F4 impone innanzitutto di chiarirne la natura.

Sarà possibile infatti applicare il costruito normativo dettato in termini generali dall'art. 10 del Dpr Iva soltanto se si conclude che anche i "lastrici solari" possano essere ricompresi nella più ampia categoria dei fabbricati.

¹¹² Sostenuta da Nicola Forte, Manuale Iva 2019, Santarcangelo di Romagna, 2019, pagg. 633-634: se in origine il bene era classificato come un'abitazione, la relativa cessione risulterà esente. Se invece apparteneva alla categoria catastale di un locale commerciale l'atto che lo abbia ad oggetto, pur risultando normalmente esente, sarà imponibile solo se il soggetto cedente eserciti l'opzione per l'applicazione dell'iva regolata a seconda dei casi con l'inversione contabile.

¹¹³ Accedendo a tale tesi, se ad esempio l'immobile fosse stato originariamente accatastato in categoria D/8, il relativo atto di compravendita risulterebbe soggetto alla disciplina di cui al n.8-ter dell'art. 10, comma 1 del D.P.R. n.633/1972. Sarebbe esente da Iva e non imponibile (salvo opzione per l'applicazione dell'IVA con eventuale assolvimento dell'iva mediante l'inversione contabile) con conseguente applicazione all'atto di vendita dell'imposta fissa di registro e delle imposte ipotecarie e catastale rispettivamente del 3% e dell'1%.

¹¹⁴ Con la conseguenza peraltro di dover applicare il regime relativo alle imposte ipotecarie e catastali sempre a seconda della categoria catastale di origine, in misura fissa o in misura proporzionale rinforzata del 3% e dell'1%.

¹¹⁵ Senza considerare che ad esempio rispetto ad alcuni fabbricati che a causa del loro accentuato degrado e abbandono sono considerati non abitabili da tempo immemore potrebbe essere difficoltoso individuarne la categoria catastale di origine.

¹¹⁶ In questa ottica occorrerà ripercorrere la storia del fabbricato fin dalla sua prima edificazione e valutarne in chiave iva la ricorrenza dei requisiti per qualificare la fattispecie come potenzialmente o obbligatoriamente imponibile. Dallo scenario normativo di cui all'art 10 commi 8 bis e 8 ter del dpr Iva si desume che nella vita di un fabbricato si ha un periodo iniziale relativo alla fase della sua produzione in forza di un titolo edilizio durante il quale la relativa cessione è sempre imponibile. Nei primi cinque anni decorrenti dalla relativa ultimazione l'eventuale cessione sarà ugualmente sempre imponibile. Trascorsi 5 anni, la stessa cessione sarà soggetta ad iva su opzione senza limitazioni soggettive, se il bene oggetto di cessione sia appartenente ad una delle categorie di beni strumentali, e con la limitazione che l'opzione sia riservata al solo cedente costruttore e/o ristrutturatore in caso di beni non aventi natura strumentale. In mancanza dell'esercizio dell'opzione la cessione risulterà in ogni caso esente.

¹¹⁷ Le problematiche di inquadramento della cessione si pongono soltanto in relazione alla vendita dei lastrici solari accatastati in via autonoma come F5. La tassazione della cessione dei lastrici solari che non siano accatastati in via autonoma ma solo come parte di un immobile di maggiore consistenza segue la tassazione del bene principale cui sono annessi. Si veda Cass 15192 del 2021.

Il dubbio si pone poiché il lastrico solare, che normalmente è una parte di un edificio che pur praticabile resta un tetto¹¹⁸, può anche consistere in una copertura di ambienti sottostanti che possono essere anche aree scoperte.

Tuttavia posto che nel sistema iva il regime impositivo relativo ai beni immobili ne limita l'oggetto ai terreni o ai fabbricati, si ritiene preferibile qualificare i lastrici solari come fabbricati seguendo quanto già sostenuto dal Fisco¹¹⁹ e dalla Corte di Cassazione¹²⁰. Risulta evidente infatti che la realizzazione di un lastrico suppone un'attività di "trasformazione" che lo distingue in particolare dall'area urbana censibile come F1.

Precisato che ci troviamo di fronte ad un "fabbricato", occorre stabilire se collocare le relative cessioni nel comma 8 bis dell'art. 10 dpr Iva relativo a tutti i fabbricati che non sono strumentali o se invece sia possibile attrarre i lastrici solari tra i beni strumentali e quindi regolarne la tassazione ai sensi del n. 8 ter dello stesso art. 10 del dpr Iva.

Per risolvere la questione occorre prendere posizione in ordine alla problematica se in chiave fiscale si deve considerare il lastrico come una porzione di un fabbricato già esistente di cui ne rifletta la natura, oppure se la medesima classificazione nella categoria F5 conferisca allo stesso lastrico solare dignità di bene autonomo e distinto anche sul piano fiscale.

Se si concludesse infatti che il lastrico non sia un bene autonomo, benché classificato come F5, sempre nell'ottica dell'8 bis e dell'8 ter, si dovrebbe ritenere la relativa cessione assoggettata ad imposizione come se oggetto della stessa fosse stato il medesimo immobile di cui faceva parte considerato nella sua interezza.

Tuttavia tale soluzione, pur potendo apparire più equilibrata, non si presterebbe a ricomprendere tutte le tipologie di lastrico solare, atteso che, come anticipato, oltre che di un tetto di copertura potrebbe trattarsi pure di coperture di ambienti sottostanti come anche aree scoperte.

Viceversa, posto che il lastrico solare non ha le caratteristiche¹²¹ per essere considerato un bene strumentale¹²², deve essere considerato, non solo sul piano catastale ma anche su quello fiscale, come bene autonomo rispetto al fabbricato da cui è stato separato o dell'area cui risulti afferente, e pertanto l'unica soluzione che allo stato appare sostenibile è quella che ricomprende la relativa cessione nel perimetro applicativo di cui all'art. 10 n. 8 bis dpr Iva¹²³.

¹¹⁸ Si distingue dalla terrazza che invece è un ripiano di copertura che nasce già delimitato all'intorno da balaustre, ringhiere o muretti con una precisa funzione di accesso e utilizzo per utenti. Solo la trasformazione del primo nella seconda è urbanisticamente rilevante e soggetta a permesso di costruire. (Tar Napoli n. 2861/2022).

¹¹⁹ Circolare n.36/E del 19 dicembre 2013

¹²⁰ Corte di Cassazione (n. 15192/2021)

¹²¹ Solo se il lastrico solare fosse trasferito come pertinenza di un fabbricato strumentale la relativa cessione verrebbe regolata ai sensi dell'art. 10 n. 8 ter del dpr Iva. (su cui si veda infra). A tal fine occorre che ricorra il requisito oggettivo (destinazione durevole e funzionale del lastrico a servizio di un altro bene cd. principale) requisito soggettivo (volontà del proprietario della cosa principale o del titolare di diritti reali sulla stessa di porre il lastrico- pertinenza in rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale). Secondo il Fisco (circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 pag. 12) occorre inoltre che il vincolo sia evidenziato nell'atto di cessione.

¹²² Corte di Cassazione (n. 15192/2021) precisa che i lastrici non possiedono alcuna delle caratteristiche indicate dall'art. 43 del tuir che definisce i beni strumentali. Peraltro neanche se fosse destinato alla installazione di un lastrico solare posto che al momento della cessione non si avrebbe alcuna certezza del bon esito della futura realizzazione.

¹²³ Circolare n.36/E del 19 dicembre 2013. Concetto fatto proprio dalla Cassazione nella Ordinanza n. 15192 del 1.6.2021.

Il concetto peraltro è condiviso dalla Corte di Cassazione¹²⁴ per la quale un lastrico solare non è un bene strumentale posto che “l’unico criterio oggettivo per individuare la strumentalità di un bene è rappresentato dalla categoria catastale” e che possono appartenere alla relativa categoria dei beni strumentali solo i beni B, C, D, E ed A/10.

Più nello specifico rileva che il lastrico deve essere considerato per quello che rappresenta al momento dell’atto e non per l’utilizzo che intende effettuare il soggetto acquirente. Per tale ragione ad esempio non rileva che tale soggetto possa renderlo un bene produttivo, poiché ai fini fiscali l’oggetto della cessione va individuato alla data in cui la stessa viene posta in essere e non in chiave prospettica.

Questa conclusione però non significa che la cessione di un lastrico solare¹²⁵ debba scontare necessariamente l’imposta proporzionale di registro del 9% benché come già precisato il regime naturale delle cessioni di fabbricati sia l’esenzione¹²⁶.

Per coerenza ai sensi dell’art. 10 n. 8 bis del dpr Iva non si potrebbe escludere infatti che la cessione in argomento, se operata dal costruttore originario o dal soggetto passivo che vi abbia effettuato interventi di edilizia pesante e se sia posta in essere nei 5 anni dalla relativa ultimazione, è soggetta ad iva. Sarà ugualmente imponibile se, in caso di decorso dei 5 anni, tali soggetti esercitino l’opzione per la relativa applicazione. Di conseguenza sarebbe anche possibile applicare la modalità di assolvimento dell’iva della inversione contabile ove ne ricorrano i requisiti anche in capo al soggetto passivo acquirente. Viceversa se la cessione fosse effettuata da un’un’impresa non costruttrice né di ripristino risulterebbe in ogni caso esente. Al fine del corretto inquadramento come per i fabbricati collabenti quindi anche per i lastrici andrà approfondita la relativa “storia edilizia”¹²⁷.

La situazione descritta non è priva di conseguenze.

Ad esempio potrebbe comportare che in caso di alienazione congiunta di un fabbricato strumentale rientrante nel campo applicativo dell’iva e di un lastrico solare occorrerà distinguere il corrispettivo imputandolo ai singoli beni specie se siano applicabili differenti tipologie di imposte¹²⁸.

4. BENI DI CATEGORIA F- PERTINENZIALI

¹²⁴ Corte di Cassazione (n. 15192/2021) secondo cui ai fini del relativo inquadramento non devono assumere rilevanza la natura dell’immobile per il quale il lastrico funge da copertura, né le future utilizzazioni o destinazioni che il medesimo lastrico è in grado di assumere.

¹²⁵ In un primo momento (circolare n. 12/E del 1 ° marzo 2007) trattando gli immobili non produttivi di reddito, come i lastrici solari e le aree urbane (rientranti nella categoria F) l’Agenzia delle Entrate, seguendo un ragionamento simile a quello formulato per le cessioni aventi ad oggetto beni F2, aveva sostenuto che la cessione dei lastrici solari non essendo A2 e neanche un bene strumentale doveva risultare imponibile IVA.

¹²⁶ Essendo cessioni intervenute senza che siano state precedute da un intervento edilizio (tranne che per l’F5 che sia il lastrico di copertura di un bene di nuova costruzione) andrebbero collocate tra gli atti esenti.

¹²⁷ Rispetto ai fabbricati collabenti potrebbe configurarsi per i lastrici solari fattispecie più frequenti di rivendita specie per utilizzi relativi alla installazione di impianti fotovoltaici.

¹²⁸ Si pensi al caso in cui un soggetto passivo alieni un opificio industriale D1 con sovrastante un lastrico F5 che non sia stato edificato dal cedente. La vendita dell’opificio sarà esente o assoggettata a iva se sia stato effettuato l’esercizio della relativa opzione; scontrerà inoltre l’imposta fissa di registro e le imposte ipotecarie e catastali rinforzate; lo stesso atto per il lastrico scontrerà invece l’imposta di registro proporzionale con applicazione della misura minima di euro 1000.

4.1 Regime Iva dei fabbricati classificati in categoria F pertinenziali.

Le conclusioni cui si è pervenuti possono avere delle ricadute importanti e differenti tra loro nel sistema iva quando i beni appartenenti alle categorie fittizie vengono ceduti a titolo oneroso come pertinenze¹²⁹ di un fabbricato¹³⁰.

Occorre premettere a tal fine che anche per i fabbricati classificati nelle categorie F2¹³¹, F3, F4 e F5 trasferiti come pertinenze, fatte salve alcune particolarità che verranno evidenziate più avanti, valgono le stesse regole dettate in generale per la cessione di fabbricati aventi natura di pertinenza¹³². Più in particolare, vale pure per i fabbricati classificati in una delle categorie fittizie la regola secondo cui la costituzione del vincolo pertenziale è idonea ad attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale in applicazione del principio di assimilazione tipologica¹³³, e che non è sempre possibile attribuire al fabbricato pertenziale lo stesso trattamento del bene principale¹³⁴. A tal proposito va tenuto presente che si applica di norma anche per i cespiti in oggetto la regola secondo cui ogni operazione, sia quella inerente il bene principale, che quella riguardante il bene di pertinenza, conserva la sua autonomia, nel senso che i relativi presupposti devono essere verificati distintamente¹³⁵.

¹²⁹ Al fine di dare rilievo al vincolo pertenziale occorre che ricorrano sia il requisito oggettivo (destinazione durevole e funzionale del bene a servizio di un altro bene cd. principale) che il requisito soggettivo (volontà del proprietario della cosa principale o del titolare di diritti reali sulla stessa di porre la pertinenza in rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale). Secondo il Fisco (circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 pag. 12) occorre inoltre che il vincolo sia evidenziato nell'atto di cessione.

¹³⁰ Come precisato dalla Circolare n. 12 del 1° marzo 2007 pag. 12 la vicenda è soggetta sul piano fiscale allo stesso trattamento sia nel caso che la pertinenza sia oggetto del medesimo atto di cessione del fabbricato principale che nell'ipotesi in due beni siano ceduti con atti separati.

¹³¹ Si ritiene che anche un fabbricato collabente possa essere destinato a pertinenza di un bene abitativo o di un bene strumentale. Indipendentemente dal relativo stato di conservazione infatti anche in relazione a tale tipologia di fabbricato può sussistere un legame funzionale e strutturale con il bene principale.

¹³² La regola generale in materia di alienazione di pertinenze nel regime Iva è espressa dalla Circ. n. 12 del 1° marzo 2007 con la quale si è sostenuto che la costituzione del vincolo pertenziale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. Tuttavia occorre sottolineare che ogni operazione conserva la sua autonomia nel senso che i presupposti devono essere verificati distintamente.

¹³³ Ad esempio il box auto quale pertinenza di un'abitazione assume anch'esso natura di bene abitativo pur se classificato come C6 (rientrerà dunque nell'8 bis dell'art. 10 dpr iva). L'abitazione del custode (A3) pertenziale ad uno stabilimento industriale assumerà la natura di stabilimento industriale rientrando nella previsione di cui al n. 8 ter dell'art. 10 dpr iva. In questo senso testualmente Studio n. 102/2012 del 27 luglio 2012 "Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito Iva" Par. 6 Est. N. Forte e A. Lomonaco. Così pure Quesito n. 21-2007/T Novità decreto Bersani- Tassazione Beni strumentali – Pertinenze Est. T. Tassani. Sempre in questo senso si è espressa la stessa Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 393 del 2008 pag. 4) quando ha affermato che per la contestuale cessione dell'unità immobiliare appartenente alla categoria catastale A3 (alloggio del custode), ove non costituisca pertinenza dell'immobile strumentale per natura, trattandosi di una porzione di fabbricato avente destinazione abitativa occorre far riferimento all'art. 10 n. 8 bis dpr iva. Dunque si applica il regime proprio di una cessione di un bene A3 solo se non costituisca pertinenza dell'immobile strumentale per natura – Il che lascia intendere che se invece costituisce pertinenza deve applicarsi al bene A3 il regime del bene principale di cui all'art. 10 n. 8 ter.

¹³⁴ Vale in sostanza anche per i beni appartenenti alle categorie fittizie la regola secondo cui non basta la sola costituzione del vincolo pertenziale che consente di attribuire alla pertinenza la natura del bene principale al fine di estendere al bene pertenziale il medesimo trattamento fiscale riservato allo stesso bene principale. C'è differenza tra natura e trattamento del bene. Detto in altri termini una cosa è sostenere che la pertinenza ha la stessa natura del bene principale altra cosa affermare che alla stessa pertinenza si applica lo stesso regime Iva del bene principale.

¹³⁵ Circolare n. 12 del 2007 pag. 10 e segg. L'Ae pur sostenendo che alla luce dei criteri previsti dal codice civile, la sussistenza del nesso pertenziale consente di estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, conclude che tale qualificazione tipologica, non comporta che venga meno la autonoma rilevanza fiscale

Se ad esempio la vendita del bene principale è imponibile, non dovrà esserlo necessariamente anche quella avente ad oggetto la pertinenza¹³⁶. Quest'ultima verrà trasferita applicando sempre la disciplina iva, ma secondo i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il regime fiscale in concreto applicabile alla operazione che la riguarda¹³⁷.

Lo scenario non muta con riguardo ai fabbricati pertinenziali appartenenti alla categoria fittizia F5¹³⁸, che possono essere ricompresi sia nel perimetro applicativo dei beni abitativi che di quelli strumentali¹³⁹. Al contrario le medesime conclusioni devono essere vagliate diversamente per i fabbricati in costruzione¹⁴⁰ poiché trovandosi ancora nel ciclo produttivo non potranno essere assoggettati allo stesso trattamento previsto per il fabbricato principale ultimato dal comma 8 bis per i beni abitativi e dal comma 8 ter per quelli strumentali.

Se pertanto alla cessione di un lastrico solare classificato come F5 e trasferito come pertinenza di un'abitazione, sarà possibile applicare il trattamento determinato dal comma 2 bis in base alla disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A (tranne A10) nel rispetto dei presupposti temporali e soggettivi propri dell'appartenenza a tale categoria¹⁴¹, la stessa conclusione non potrà essere sostenuta riguardo agli immobili in costruzione, e se del caso in corso di definizione, che sono trasferiti quali pertinenza di un'abitazione.

Mentre infatti risulta agevole assoggettare a tassazione un lastrico pertenziale come se fosse il bene principale, abitazione o fabbricato strumentale, di cui rappresenti la proiezione, non può dirsi altrettanto per beni F3 ceduti come pertinenze¹⁴².

Con riferimento a tali fabbricati, infatti, essendo ancora in corso di costruzione, l'assimilazione tipologica ad un bene principale ultimato, abitazione o fabbricato strumentale, non potrebbe

dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, - sempre in via autonoma - devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione.

¹³⁶ Le conclusioni possono ritenute valide anche se oggetto della cessione siano fabbricati collabenti e si aderisca alla soluzione prospettata nel testo con riferimento a tale sottocategoria.

¹³⁷ Nella Circolare n. 12 del 2007 pag. 10 si fa l'esempio di un box trasferito come pertinenza di un'abitazione il cui trattamento pur essendo determinato in base alla disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A non segue necessariamente il trattamento dettato per il fabbricato principale. Potrà risultare che la cessione dell'abitazione sia posta in essere nei 5 anni dalla ultimazione e risultare obbligatoriamente imponibile mentre la cessione del box se posta in essere oltre i 5 anni risultare esente da imposta salva l'opzione per l'applicazione dell'iva (come lo sarebbe stato se fosse un'abitazione).

¹³⁸ La soluzione vale anche per i beni collabenti F2 se si accolga la soluzione interpretativa proposta nel testo per tali cespiti. Viceversa varranno anche per tali fabbricati le considerazioni formulate per i beni immobili in corso di costruzione su cui infra.

¹³⁹ Se venisse accolta la soluzione proposta nel testo riguardo all'inquadramento sul piano fiscale della cessione di un fabbricato collabente, si potrà giungere alla medesima conclusione anche se venisse trasferito un bene F2 come pertinenza di un fabbricato industriale classificato in categoria D. Per coerenza si dovrebbe qualificare il trasferimento del fabbricato collabente pertenziale come se assumesse anch'esso la natura di immobile strumentale facendolo rientrare nella previsione di cui al n. 8 ter dell'art. 10 dpr iva.

¹⁴⁰ La soluzione è valida anche per i fabbricati in corso di definizione (F4) se si accolga la soluzione interpretativa più sopra proposta per tali cespiti.

¹⁴¹ Se il lastrico fosse invece pertinenza di un fabbricato industriale verrebbe alienato come se fosse "un fabbricato industriale" con applicazione del regime proprio del bene principale e dunque con applicazione del n. 8 ter dell'art. 10 del dpr iva e non dell'8 bis. Ciò comporta che le conclusioni cui si è pervenuti nel testo della riconducibilità dei lastrici tra i beni non strumentali di cui al n. 8 bis dell'art. 10 dpr iva vale solo per quelli che siano ceduti in via autonoma. Quando invece il lastrico solare sia ceduto come pertinenza il regime cui sarà assoggettato dipendendo da quello del bene principale potrà essere anche quello dei beni strumentali di cui al n. 8 ter.

¹⁴² Come precisato la conclusione può valere anche per i fabbricati F4.

essere fatta valere per ritenere applicabili anche per essi, il trattamento determinato rispettivamente dal comma 2 bis¹⁴³ o dal comma 2 ter¹⁴⁴.

In buona sostanza, mentre riguardo ai lastrici solari F5 pertinenziali, e se del caso per i fabbricati collabenti, sarebbe possibile orientare la tassazione nel perimetro dell'8 bis o dell'8 ter secondo la natura del bene principale, per i fabbricati in costruzione invece, trovandosi ancora nel ciclo produttivo dell'impresa e non essendo ancora ultimati, non sarebbe mai possibile applicare il regime del bene principale ultimato come cioè se fosse trasferito lo stesso immobile principale¹⁴⁵.

La relativa cessione potrebbe rientrare infatti soltanto nella sfera dell'imponibilità e non potrebbe seguire il regime applicabile come se fosse ceduto il bene "ultimato" di cui rappresenti la proiezione. Detto in altri termini alla cessione di questa tipologia di pertinenza non potrebbe applicarsi mai l'esenzione o l'opzione per l'applicazione dell'iva come se oggetto della medesima cessione fosse il bene principale.

La conclusione peraltro vale non solo nel caso di cessione posta in essere dal costruttore o dall'impresa di ripristino ma anche se il trasferimento del fabbricato F3 sia posto in essere da un soggetto che non sia il costruttore né l'impresa che lo stia ripristinando¹⁴⁶.

L'unica chiave di lettura rimane allora quella di avvalersi di una interpretazione più ampia del principio di assimilazione tipologica, che tenga conto non solo della natura del bene principale ma anche della particolare situazione di bene che sia ancora nel ciclo produttivo nella quale si trova il bene pertinenziale in corso di costruzione o se del caso in corso di definizione.

In concreto rispetto alle altre tipologie di fabbricato che possono essere ceduti come pertinenze, per quelli caratterizzati dall'essere ancora nel ciclo produttivo trasferiti come pertinenziali, oltre alla assimilazione tipologica al bene principale va tenuto presente il presupposto che ne consente il trasferimento solo come fattispecie imponibile.

Sia nel caso in cui il bene principale rappresenti un'abitazione che nell'ipotesi in cui sia un bene strumentale la relativa cessione non potrebbe essere assoggettata ad imposta secondo le regole dettate rispettivamente dal n 8 bis dell'art 10 e dal n 8 ter dello stesso art. 10, ma pur riguardando una pertinenza dovrà essere tassata come se avesse ad oggetto un'abitazione o un bene strumentale in corso di costruzione¹⁴⁷. La categoria catastale del bene principale ultimato avrà rilevanza per altri fini come ad esempio nella determinazione dell'aliquota iva¹⁴⁸.

In definitiva la cessione del fabbricato in corso costruzione, che sia trasferito come pertinenza di un'abitazione o di un fabbricato strumentale, pur dovendo essere tassata come se fosse venduta

¹⁴³ In base alla disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A (tranne A10).

¹⁴⁴ Per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A10, C, D e, E.

¹⁴⁵ Come precisato la conclusione può valere anche per i fabbricati F4.

¹⁴⁶ Riguardo ai fabbricati pertinenziali classificati in una delle categorie ordinarie (ad esempio avente ad oggetto un box pertinenziale (C6) ad una abitazione) è possibile concludere più agevolmente che la relativa cessione, proprio per l'assimilazione tipologica al bene principale, non può essere assoggettata ad iva su opzione ma potrà rientrare solo nel regime di cui al n 8bis dell'art. 10. Risposta a quesito n. 290/2013 del 8.4.2013 "Cessione di pertinenza da parte di impresa non costruttrice ed esercizio dell'opzione Iva" Est A. Lomonaco - In questo senso anche Studio n. 102/2012 cit.

¹⁴⁷ La conclusione può valere anche per i fabbricati collabenti F2 se contrariamente a quanto sostenuto nel testo si seguono le indicazioni del Fisco che ne considera imponibili le relative cessioni. Vale come già precisato anche per i fabbricati in corso di definizione F4 se viene accolta la soluzione prospettata nel testo.

¹⁴⁸ Si pensi al caso in cui per la pertinenza garage in corso di costruzione venduto in uno con l'appartamento ultimato siano state invocate le agevolazioni per l'acquisto della prima casa.

l'abitazione o il bene strumentale, non potrebbe essere attratta nel regime di esenzione di cui all'8bis e all'8 ter dell'art. 10 dpr iva¹⁴⁹ ma verrebbe assoggettata ad imposizione come se avesse ad oggetto un'abitazione o fabbricato strumentale che si trovano ancora nel ciclo produttivo dell'impresa¹⁵⁰.

4.2 Regime fiscale delle aree urbane pertinenziali.

L' inquadramento della cessione avente ad oggetto aree F1 pertinenziali risulta problematico poiché si deve stabilire solo per dette aree se la natura pertinenziale, e l'applicazione della regola dell'imposizione secondo la disciplina Iva del bene principale, possano comportare l'applicazione della stessa imposta sul valore aggiunto anche ai casi che invece ne sarebbero esclusi¹⁵¹.

Il problema si pone perché¹⁵², mentre la cessione che avesse ad oggetto un'area pertinenziale F1 suscettibile di utilizzazione edificatoria sconterebbe comunque¹⁵³ l'iva¹⁵⁴, al contrario se oggetto della stessa fosse un'area pertinenziale che non risulti suscettibile di utilizzazione edificatoria è dubbio che la si possa assoggettare ad iva oppure se ai sensi dell'art. 2 comma 3 n. 3 del dpr iva alla stessa cessione debba applicarsi l'imposta di registro in misura proporzionale¹⁵⁵.

Nonostante soluzioni interpretative in senso contrario¹⁵⁶, si ritiene preferibile risolvere la questione ritenendo prevalente tale ultimo disposto normativo, all'esito del quale, l'unica conclusione plausibile¹⁵⁷ è che il trasferimento della pertinenza, conservando il carattere di cosa individuata e diversa da quella principale, sarà regolato con applicazione dell'imposta di registro.

¹⁴⁹ Così come non sarebbe attratto nell'8 ter se fosse venduto come pertinenza di un bene strumentale.

¹⁵⁰ La permanenza nel circuito produttivo dei beni pertinenziali F3 e F4 deve essere ritenuta prevalente rispetto alla assimilazione tipologica che nel caso di vendita da non costruttore ne qualificherebbe la cessione in esenzione da imposta. La natura di eccezione alla regola della esenzione propria della imponibilità non subisce deroghe neanche nel caso in cui il trasferimento abbia ad oggetto quale pertinenza un bene classificato nelle categorie Fittizie.

¹⁵¹ Con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

¹⁵² A prescindere se la cessione del fabbricato principale sia esente o imponibile.

¹⁵³ Visto che la cessione del bene principale rientra nel regime Iva anche la cessione dell'area rientra nel medesimo regime. Tuttavia si applicheranno le regole proprie della cessione di aree nel sistema Iva.

¹⁵⁴ Se la stessa riguardi porzioni di fabbricato la cui cessione sia ugualmente rientrante nell'ambito Iva occorrerà distinguere il prezzo tra i singoli cespiti oggetto di vendita, non potendosi applicare anche alla cessione dell'area l'inversione contabile e le ipocatastali rinforzate del 3% e dell'1%.

¹⁵⁵ Non è chiaro cioè se possa applicarsi la regola che attribuisce alla pertinenza la medesima natura del bene principale che imporrebbe di applicare alla cessione dell'area pertinenziale il regime Iva benché art 2 comma 3 n 3 del dpr iva non lo consentirebbe.

¹⁵⁶ Non risulta pertanto condivisibile la ricostruzione differente secondo cui non si può dubitare della circostanza che se la cessione del bene principale è soggetta ad iva anche quella avente ad oggetto l'area, pur se non edificabile, che sia di pertinenza del fabbricato, debba essere assoggettata ad IVA. Si aggiunge inoltre che tale conclusione vale non solo se la cessione dell'area sia avvenuta con il medesimo atto ma anche quando avvenga con atto separato. Così N. Forte Il Corriere Tributario 44/2010 pag. 3648 ritiene che il terreno per effetto di una fictio assumerebbe la natura di fabbricato e dovrebbe scontare le imposte come se lo fosse effettivamente.

¹⁵⁷ Quesito n. 145-2010/T. Est. S. Cannizzaro. Costituzione di servitù su terreno non edificabile pertinenza di fabbricato strumentale – iva/registro. L'atto avente ad oggetto la costituzione di una servitù su un terreno non edificabile di pertinenza di un immobile strumentale, non interrompe il vincolo pertinenziale – in quanto compatibile con la persistenza dello stesso – ma deve essere assoggettato al regime fiscale suo proprio, non già a quello del bene principale. Ciò in quanto tale atto ha, in realtà, ad oggetto un bene individuato e autonomo rispetto a quello principale, ancorché legato a quest'ultimo da un vincolo pertinenziale.

Peraltro depone nella stessa direzione anche il disposto di cui all'art 12 del Dpr Iva, ai sensi del quale le medesime prestazioni accessorie non sono soggette autonomamente ad imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale solo però se siano entrambe prestazioni rientranti nel perimetro di applicazione dell'iva e non anche quando una delle due sia soggetta a registro perché esclusa da iva come quella prospettata nel caso in oggetto.

In caso di cessione, pertanto, un'area urbana pertinenziale "non suscettibile di utilizzazione edificatoria" dovrà essere considerata fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo. Solo per la pertinenza l'atto scontrerà l'imposta di registro in misura proporzionale con un minimo di euro 1000 e le imposte ipocatastali fisse di euro 50 ognuna¹⁵⁸.

5. BENI DI CATEGORIA F - AGEVOLAZIONI 1 CASA.

Anche in relazione all'applicazione delle agevolazioni 1 casa nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non è possibile individuare una regola che valga per tutti i beni appartenenti alle categorie Fittizie.

L'unico dato comune infatti è che nell'ottica dell'agevolazione conta la destinazione futura dei singoli beni e non quella attuale.

Analizziamoli separatamente.

5.1 Fabbricati in corso di costruzione.

Il Fisco¹⁵⁹ ha precisato che, con riferimento ai beni classificati come F3, è consentito beneficiare delle agevolazioni 1 casa soltanto se la finalità dichiarata dal contribuente in sede di atto, di destinare l'immobile a propria abitazione, venga realizzata nel termine massimo di tre anni di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, coincidente con il termine decorrente dalla registrazione dell'atto¹⁶⁰.

In caso di vendita di un fabbricato in corso di costruzione, pertanto, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 4% dipende dalla destinazione dell'immobile e dai requisiti dell'acquirente. Più in particolare è possibile usufruire dell'agevolazione se l'immobile, una volta ultimato, non appartiene alle categorie di lusso (A/1, A/8, A/9) e l'acquirente dichiara in atto di possedere i requisiti soggettivi previsti dalla legge.

5.2 Fabbricati in corso di definizione.

Vista la natura dei beni classificati in categoria F4 non sembrerebbe possibile ritenere che il relativo acquisto possa beneficiare in via autonoma delle agevolazioni 1 casa. Come già anticipato infatti le due sub categorie che possono essere ricondotte in tale categoria riguardando porzioni di fabbricati non abitative o interi stabili in ristrutturazione che non potrebbero presentare i requisiti minimi per poterne valutare l'idoneità ad essere destinati ad abitazione.

¹⁵⁸ Così anche Circ. 12 cit. pag. 13.

¹⁵⁹ Risposta n. 357 del 2019 e ancora prima con la circolare n. 38 del 2005.

¹⁶⁰ Circolare Ae n. 38 del 2005 pag. 20.

Tuttavia è stato¹⁶¹ chiarito che sarebbe possibile godere delle agevolazioni 1 casa nel caso di trasferimento di un bene F4, in cui la natura abitativa verrebbe acquisita solo in data successiva al trasferimento quando saranno terminati i lavori di ristrutturazione¹⁶². La soluzione risulterebbe praticabile ad esempio ipotizzando che l'acquisto abbia ad oggetto ad esempio una porzione di abitazione contigua o comunque di un bene in corso di definizione che all'esito dei lavori possa risultare idoneo all'uso abitativo.

Problematica differente, risolvibile ugualmente in senso positivo, è quella relativa alla possibilità di prospettare la relativa applicazione quale bene pertinenziale.

5.3 Fabbricati Collabenti.

In merito alla possibilità di applicare le agevolazioni 1 casa in relazione ai beni collabenti sono state espresse due posizioni tra loro contrastanti.

La prima, sostenuta dal Fisco¹⁶³, ha escluso la possibilità di invocare le agevolazioni 1 casa perché i fabbricati in categoria F2 non rientrerebbero nella nozione di fabbricato destinato ad abitazione. L'AF ritiene più nello specifico che la titolarità dei diritti enunciati nella nota II-bis) dell'art 1 Tp1 del Testo unico Registro per poter fruire della agevolazione deve riguardare "case di abitazione", ovvero immobili astrattamente idonei al soddisfacimento di esigenze abitative e non potrà esserlo un fabbricato collabente¹⁶⁴.

La seconda tesi, preferibile, sostenuta più di recente dalla Corte di Cassazione¹⁶⁵ invece ritiene ammissibile la possibilità di avvalersi delle agevolazioni 1 casa anche per i beni classificati come F2. Il ragionamento, condivisibile, è che in coerenza con le finalità perseguite dal legislatore, di promuovere e favorire l'acquisto della casa da adibire ad abitazione principale, rileva soltanto che l'immobile, ancorché in stato di abbandono e non abitabile al momento dell'acquisto, sia suscettibile di essere destinato ad abitazione e in tale destinazione risulti completato entro il termine concesso all'Agenzia per l'esercizio del potere di accertamento. Il tutto analogamente a quanto previsto per i fabbricati in corso di costruzione.

5.4 Lastrici solari.

Riguardo ai beni F5 la problematica della fruibilità delle agevolazioni prima casa è limitata solo all'acquisto come pertinenza, non potendo formare oggetto di agevolazione un bene che pur se considerato in via autonoma non può soddisfare le caratteristiche di abitazione non di lusso richieste dalla vigente normativa.

La questione è comunque ancora aperta.

¹⁶¹ Agenzia delle Entrate Direzione Regionale Abruzzo (risposta n. 915-95/2024).

¹⁶² Non si comprende tuttavia come questa conclusione possa risultare conciliabile con la prescrizione che il singolo bene non può essere classificato come F4 se non per via di un frazionamento.

¹⁶³ Risposta n. 357 del 2019.

¹⁶⁴ Nello stesso senso che il bene F2 non è un bene direttamente utilizzabile la Dp Palermo ha precisato che debba esserne esclusa l'applicazione ai fini del godimento delle agevolazioni della piccola proprietà contadina poiché non ne sarebbe possibile un rapporto pertinenziale con il terreno.

¹⁶⁵ (Ord. n. 3913 del 21 gennaio 2025 e Ord. n. 3919 del 16.02.2025).

Per l'Agenzia delle Entrate¹⁶⁶ posto che le pertinenze agevolabili sono solo quelle appartenenti alle categorie catastali C2, C6 e C7 e che tale elencazione deve ritenersi tassativa l'acquisto di un lastrico solare F5 non sarebbe agevolabile.

La Corte di Cassazione¹⁶⁷ è giunta invece alla conclusione, condivisibile, che valorizzando il concetto di pertinenza più sostanziale, e non necessariamente collegato al dato catastale, il lastrico solare può essere considerato pertinenza della abitazione principale e per il suo acquisto si potranno pagare le imposte agevolate.

6.CONCLUSIONI.

Dal quadro descritto emergono chiaramente le difficoltà cui possono imbattersi gli operatori che si trovano ad inquadrare sul piano fiscale le cessioni che abbiano ad oggetto beni appartenenti alle categorie fittizie se operate da un soggetto passivo iva. Non solo perché tali beni non possono essere ricondotti sotto una disciplina unitaria, ma anche e soprattutto perché il passaggio in una delle categorie F non è obbligatorio.

Si palesa la necessità di un intervento chiarificatore del legislatore¹⁶⁸ o almeno una rivisitazione delle proprie posizioni da parte della Amministrazione Finanziaria¹⁶⁹ con riguardo in particolare alle soluzioni adottate per i beni classificati nella categoria F4 e per i fabbricati collabenti.

Nell'attesa, tuttavia, si rappresenta la massima cautela nell'adottare le soluzioni proposte.

¹⁶⁶ Risposta n. 566 del 2021.

¹⁶⁷ Ordinanza n. 22561 del 2021 più in particolare è stato precisato che per definire una pertinenza non rileva la classificazione catastale ma la complementarietà funzionale all'immobile principale.

¹⁶⁸ Ad esempio si dovrebbe prevedere l'obbligatorietà del passaggio in categoria F. Inoltre per la classificazione tra i beni F2 dovrebbe essere previsto un controllo capillare a regime e non a campione. In relazione ai beni classificati in F4 infine si dovrebbe prevedere come obbligatoria oltre alla certificazione di fine lavori anche quella di inizio lavori con un idoneo supporto fotografico a corredo.

¹⁶⁹ Le problematiche di inquadramento possono dipendere anche da un mancato coordinamento dei provvedimenti della Agenzia delle Entrate area Territorio con quelli propri dell'area Fiscale.