

**Risposta n. 167/2022**

**OGGETTO:** IVA - Cessione di immobili strumentali iscritti nella categoria catastale F/4

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

**QUESITO**

L'Istante è una società fiscalmente residente in Italia e interviene in qualità di società di gestione del Comparto x del fondo italiano di investimento immobiliare alternativo denominato Alfa.

Il fondo Alfa è proprietario, inter alia, di un portafoglio immobiliare (di seguito il "Portafoglio") costituito dai seguenti fabbricati:

.....

.....

.....

L'Istante rappresenta di aver sottoscritto un contratto preliminare di compravendita avente ad oggetto l'acquisizione del Portafoglio da parte di un fondo italiano di investimento immobiliare. Inoltre, l'Istante rappresenta che, in relazione alle predette unità catastali avvierà un intervento di riqualificazione e ristrutturazione, in vista della cessione del Portafoglio, volto all'ottenimento del cambio di destinazione d'uso a residenziale, sulla base della documentazione progettuale ottenuta corredata da

idonei titoli abilitativi edilizi.

Pertanto, alla data di cessione le unità catastali saranno oggetto degli interventi di cui sopra e risulteranno accatastate dal punto di vista tecnico/catastale quali unità in corso di definizione nella categoria catastale F/4.

Inoltre, l'Acquirente subentrerà nei relativi permessi edilizi ottenuti dal venditore, impegnandosi (e dichiarando esplicitamente nel relativo contratto definitivo di compravendita) a completare gli interventi di demolizione/ricostruzione e ristrutturazione previsti dai titoli abilitativi edilizi al fine di convertire gli immobili ad uso residenziale, senza dunque ulteriori modifiche di destinazione d'uso.

Con il presente interpello, l'Istante chiede chiarimenti in merito al regime fiscale applicabile al trasferimento delle unità catastali.

In particolare, in relazione al trasferimento degli immobili oggetto dell'istanza, l'Istante chiede chiarimenti in relazione ai seguenti profili di carattere fiscale:

- ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (di seguito "IVA") in ordine all'applicazione del n. 127-*undecies* della parte III della Tabella A allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "DPR IVA");

- ai fini dell'imposta di registro, in ordine all'applicazione dell'art. 40, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito "TUR");

- ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, in ordine all'applicazione dell'art. 10, comma 2 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n.347 e della nota all'art. 1 della Tariffa allegata al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (di seguito "DLGS 347/1990").

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Ad avviso della società istante, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il trasferimento degli immobili oggetto degli interventi di recupero che comporteranno la modifica di destinazione ad uso residenziale degli stessi costituisce un'operazione

imponibile ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ridotta ai sensi del n. 127-*undecies*) di cui alla parte III della Tabella A allegata al DPR IVA, in base al quale sono soggette ad IVA con aliquota del 10 per cento le "*case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, anche se assegnate a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel numero 21) della parte seconda della presente tabella*".

A sostegno di tale soluzione interpretativa, la società istante fa presente quanto segue.

Per quanto concerne il regime IVA della cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato sui quali, come nel caso in esame, siano ancora in corso di realizzazione gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c) ("*restauro e risanamento conservativo*") d) ("*ristrutturazione edilizia*") o f) ("*ristrutturazione urbanistica*") del DPR 380/2001, la società istante fa presente che, come più volte affermato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. inter alia, Circolari n. 18/E del 29 maggio 2013 e n. 22/E del 28 giugno 2013), tale operazione è esclusa dall'ambito applicativo del regime di esenzione di cui ai nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del DPR IVA, in quanto avente ad oggetto beni ancora nel circuito produttivo. In relazione all'aliquota IVA applicabile all'operazione, la società ritiene che l'aliquota agevolata di cui al n. 127-*undecies*) di cui alla parte III della Tabella A allegata al DPR 633/1972 sia applicabile a condizione che le case di abitazione non siano ultimate (come nel caso di specie in cui la conversione degli immobili ad uso residenziale non sarà completata alla data di cessione degli stessi) e che "*permanga l'originaria destinazione*" delle stesse. Per quanto riguarda la definizione di "case di abitazione", la società fa presente che, secondo la prassi amministrativa, assume rilievo esclusivamente la classificazione catastale degli immobili, a prescindere dal loro effettivo utilizzo (cfr. inter alia, la circolare 31/E del 30 dicembre 2014 e le successive Risoluzioni n. 4 del 2018 e n. 378 del 2019). Sul

medesimo criterio basato sulla classificazione catastale degli immobili si fonda, altresì, la distinzione, ai fini IVA, tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali (cfr. Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006). Contrariamente, la giurisprudenza di legittimità (Cassazione sentenze n. 19197 del 2017 e n. 33594 del 2019) ha stabilito che "*per casa di abitazione deve intendersi il luogo destinato ad ospitare - con tendenziale continuità - nuclei familiari, per lo svolgimento della loro vita privata*" - a prescindere dunque dalla classificazione catastale che ne viene data.

Con riferimento al concetto di "permanenza della originaria destinazione" di cui al citato n. 127- *undecies*), parte III della Tabella A allegata al DPR 633/1972, ad avviso della società istante, è necessario riferirsi all'originario programma di costruzione del quale è in corso l'intervento edilizio (in tal senso Risoluzione del 9 febbraio 1982 prot. 350228 Dir. TT.AA.). Si avrà, dunque, permanenza della originaria destinazione "*quando il fabbricato venga poi ultimato e risulti in possesso dei prescritti requisiti oggettivi*" di progetto. Argomentando da tale premessa, secondo la società istante, il requisito della "permanenza della originaria destinazione" risulterebbe pienamente soddisfatto nel caso di specie.

Infatti, in relazione agli immobili oggetto dell'Istanza, risulteranno già presenti idonei titoli abilitativi edilizi da cui emergerà che tali immobili saranno progettualmente destinati ad uso residenziale e risulteranno effettivamente iniziati gli interventi volti a tale conversione.

Inoltre, l'Acquirente si impegnerà nel relativo atto di cessione a completare gli interventi senza ulteriori modifiche di destinazione d'uso, documentando l'ultimazione dei lavori e la permanenza dell'originaria destinazione. Coerentemente con l'oggetto dell'operazione e con la documentazione progettuale predisposta e con i titoli abilitativi edilizi ottenuti, alla data della cessione gli immobili oggetto degli interventi da ultimare saranno accatastati in categoria F/4 - unità in corso di definizione, vale a dire nell'ambito di una categoria catastale che comprende gli immobili che si trovano in una fase di trasformazione edilizia, non idonea a far ritenere già intervenuto un

cambio di destinazione d'uso.

Ai fini dell'imposta di registro, l'Istante ritiene che, alla luce di quanto esposto in relazione al regime IVA del trasferimento immobiliare in esame, trovi applicazione il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro di cui all'art. 40, comma 1 del TUR. Pertanto, ritiene che l'imposta di registro sia dovuta in misura fissa di euro 200,00.

Ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, l'Istante ritiene che, non essendo l'operazione riconducibile all'articolo 10 nn. 8-*bis* e 8-*ter* del DPR IVA, non si applicano, rispettivamente, l'articolo 1-bis della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990 (imposta ipotecaria proporzionale del 3%) e l'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto (imposta catastale proporzionale dell'1%), in quanto le disposizioni citate si applicano agli atti che comportano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*, del DPR IVA, tra i quali non possono essere ricondotti i fabbricati non ultimati, come quelli oggetto dell'istanza in trattazione

Pertanto, nel caso di specie trova applicazione la previsione di cui alla nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990, laddove viene stabilito che *"L'imposta si applica nella misura fissa di euro 200,00 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, nonché per quelli di cui all'articolo 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della Tariffa, parte prima allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131"*.

Per quanto concerne l'imposta catastale, invece, secondo la società istante, l'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 200,00, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. n. 347 del 1990 che stabilisce l'applicazione dell'imposta fissa *"per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, [omissis], nonché per quelle eseguite in dipendenza*

*degli atti di cui all'articolo 1, comma 1, (quarto, quinto e nono periodo), della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131."*

La società fa presente che tale impostazione è, altresì, coerente con i chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa (cfr. Circolare n. 12/E del 2010; Risposta n. 241 del 2020).

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'istanza di interpello presentata pone quesiti in merito alla tassazione ai fini dell'IVA e di altre imposte indirette di alcune cessioni di fabbricati strumentali, sui quali il cedente intende iniziare interventi di ristrutturazione, precisamente interventi di restauro e risanamento conservativo, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 380 del 2001, e/o interventi di ristrutturazione edilizia, ai sensi della lettera d) della stessa norma.

I fabbricati in questione saranno ceduti ancora nel corso delle attività di ristrutturazione - con impegno dell'acquirente medesimo di proseguire i lavori previsti dai relativi titoli abilitativi - come immobili iscritti nella categoria catastale F4 (unità in corso di definizione), secondo quanto chiarito nell'istanza e nella documentazione integrativa.

Per quanto concerne l'iscrizione nella categoria catastale F4, si rileva che nell'ambito della stessa sono classificate le porzioni di un fabbricato già ultimato "non ancora definite funzionalmente o strutturalmente". Si tratta, dunque, non di fabbricati "da completare", bensì di fabbricati dei quali non è ancora definita la consistenza (vale a dire l'esatta estensione) e la destinazione d'uso.

In merito agli aspetti IVA della fattispecie rappresentata nell'istanza in trattazione, si fa presente quanto segue.

Nel rilevare preliminarmente che il regime di esenzione di cui all'articolo 10, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) del d.P.R. n. 633 del 1972 non trova applicazione, come chiarito da diversi documenti di prassi (cfr. Circolare 12/E del 2007, circolari n. 12/E del 12 marzo 2010, paragrafo 3.9 e n.18/E del 23 maggio 2013, paragrafi 3.3. e 3.3.3, da ultimo, risposta n. 241 del 4 agosto 2020) e come peraltro rilevato dallo stesso istante, per quanto riguarda il quesito prospettato si ritiene che la cessione immobiliare in esame non possa fruire dell'aliquota agevolata di cui al n. 127-*undecies*) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo decreto IVA, in base al quale sono soggette ad IVA con l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento le cessioni di "*case di abitazione non di lusso, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione*".

Al riguardo, nel caso in questione non si riscontrano i presupposti richiesti dalla citata disposizione per l'applicazione dell'aliquota agevolata.

Si evidenzia, infatti, che al momento della cessione gli immobili sono iscritti nella categoria catastale F4, che, come innanzi chiarito, rappresenta solo una classificazione catastale transitoria/provvisoria in vista dell'iscrizione degli stessi nella categoria catastale definitiva, attestante l'effettiva destinazione d'uso degli immobili.

Al riguardo, come chiarito con la risoluzione 8 aprile 2009, n. 99/E, la categoria catastale "F" risponde esclusivamente all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile si trova in una fase di trasformazione edilizia e non è idonea a ritenere già intervenuto un cambio di destinazione d'uso.

Conseguentemente, l'immobile mantiene la natura che aveva prima di tale classificazione catastale provvisoria, vale a dire, nel caso di specie, natura strumentale.

Alla luce di quanto esposto, alla cessione prospettata si ritiene applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento.

In considerazione del sopra descritto trattamento ai fini dell'IVA, per i trasferimenti immobiliari in esame trova applicazione, in virtù del principio di alternatività Iva/registro recato dall'articolo 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131,

l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200.

Ai sensi dell'articolo 1-bis della Tariffa allegata al d.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e dell'articolo 10 dello stesso decreto legislativo, le imposte ipotecaria e catastale, vista la natura dei beni trasferiti, sono dovute rispettivamente nella misura del 3 e dell'1 per cento (*cf.* Circolare n. 18/E del 2013, citata).

**Firma su delega del  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e  
DIRETTORE CENTRALE ad interim  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**