

Risposta n. 554/2022

OGGETTO: IVA - cessione di terreni con unità collabenti - trattamento ai fini delle imposte indirette

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

QUESITO

La Società Alfa (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") dichiara di essere proprietaria di un'area sita in ..., su cui insiste un complesso edilizio composto da n. 5 edifici a originaria destinazione alberghiera (cat. catastale D/2), poi caduti in uno stato di notevole degrado (e quindi riclassificati nella cat. F/2, in cui risultano tutt'oggi iscritti) e attualmente in via di demolizione e ricostruzione nonché conversione urbanistica con destinazione residenziale.

L'area in questione (di seguito, "Proprietà") è suddivisa in tre porzioni:

- una porzione, denominata "Comparto 1", su cui insistono gli scheletri degli edifici C, D, E ed F, in relazione alla quale sono attualmente in corso le procedure amministrative per l'ottenimento del Titolo Abilitativo "Comparto 1" per la demolizione e ricostruzione dei fabbricati con aumento di volumetria;
- un'altra porzione, "Comparto 2", su cui insisteva lo scheletro dell'edificio B, attualmente in corso di integrale demolizione;

- aree esterne alla Proprietà (già trasferite al Comune) sulle quali saranno realizzate le opere di urbanizzazione primaria (strade, marciapiedi, fognature, ecc.).

Nei prossimi mesi e, comunque, non oltre il mese di marzo 2023, la Società riferisce che intende cedere la Proprietà a un FIA Immobiliare (in breve, "Acquirente").

Gli accordi in via di definizione fra l'Istante e l'Acquirente in seguito, congiuntamente ("Parti") prevedono:

i. la stipula di un contratto definitivo di compravendita sospensivamente condizionato ex articolo 1353 c.c. all'avveramento delle seguenti condizioni, previste nel solo ed esclusivo interesse dell'Acquirente:

a) sottoscrizione, tra il Comune e l'Istante (promissaria venditrice) di apposita Convenzione Integrativa volta all'integrale sostituzione delle opere di urbanizzazione secondaria originariamente previste dalla Convenzione Urbanistica - e che saranno trasferite a favore del Comune - in un'area esterna alla Proprietà;

b) rilascio, da parte del Comune, del Titolo Abilitativo Comparto 2, per l'edificazione di una superficie utile lorda di circa 11 mila mq;

c) sottoscrizione tra l'Istante e una primaria compagnia assicurativa, di una polizza emessa nell'interesse della Società e a favore del Comune, nella quale subentrerà, con l'assenso di quest'ultimo, l'Acquirente dopo il perfezionamento della compravendita;

ii. anche al fine di dare avvio al progetto di valorizzazione della Proprietà in esecuzione del programma di trasformazione della stessa (originariamente, adibita a residence) in abitazioni con dotazioni di servizi e spazi pubblici, l'obbligo per l'Istante, prima della data del contratto definitivo di compravendita, di:

a) completare le Opere di Demolizione del Comparto 2;

b) avviare e, possibilmente, completare la demolizione del Comparto 1;

c) affidare in appalto ad un'impresa le opere di urbanizzazione primaria;

d) avviare una gara per l'appalto delle opere di urbanizzazione secondaria;

e) stipulare una serie di contratti, che saranno ceduti all'Acquirente a seguito del perfezionamento del contratto definitivo di compravendita e compiere ogni altra attività, accessoria o strumentale alle precedenti;

iii. il prezzo di compravendita della Proprietà e dei relativi diritti edificatori è convenuto in Euro ... (il "Prezzo"). Le Parti si danno tuttavia reciprocamente atto e convengono che il Prezzo sarà incrementato e diminuito dei seguenti importi:

a) tutti gli importi (debitamente documentati) *medio tempore* corrisposti dall'Istante, fino alla data del contratto definitivo di compravendita, a titolo di "oneri amministrativi" necessari all'edificazione della Proprietà (di seguito, "Oneri Amministrativi");

b) un eventuale ulteriore importo, per un massimo di Euro ..., oltre a imposte di legge ("Prezzo Variabile" o "Earn-Out"), subordinatamente al rilascio del Titolo Abilitativo Comparto 1 entro il 30 giugno, che sarà automaticamente prorogato di ulteriori 12 mesi senza necessità di comunicazione alcuna, fermo restando che:

- l'Earn Out sarà ridotto di un importo prestabilito per ciascun metro quadro di SUL in meno ottenuto rispetto a quelli oggetto di richiesta del Titolo Abilitativo Comparto 1; e che

- nell'ipotesi in cui il Titolo Abilitativo Comparto 1 sia rilasciato nel Termine di Proroga, il Prezzo Variabile, a prescindere dai metri quadri di SUL autorizzati, sarà in ogni caso ridotto di un importo in Euro predeterminato per ogni giorno di ritardo.

Successivamente al perfezionamento del contratto di compravendita, l'Acquirente proseguirà nella demolizione degli scheletri di edificio eventualmente ancora esistenti e provvederà allo sviluppo immobiliare dell'area in coerenza con i titoli abilitativi acquisiti.

In relazione alla fattispecie sopra prospettata, il dubbio interpretativo dell'Istante riguarda la corretta qualificazione da attribuire alla suddetta Proprietà e, in particolare, se oggetto dell'operazione debbano considerarsi:

1. terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, o comunque manufatti ancora

inseriti nel circuito produttivo (*i.e.* immobili in corso di demolizione in vista di successiva ricostruzione), da assoggettare ad IVA per obbligo di legge e alle altre imposte indirette in misura fissa;

2. ovvero "vecchi" fabbricati strumentali, e dunque "fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni", costruiti da più di cinque anni e sui quali negli ultimi cinque anni non sono stati effettuati interventi di ripristino, da assoggettare al regime naturale di esenzione IVA ex articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*), decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"), salvo opzione per l'imponibilità da parte del cedente, nonché ad imposte ipotecarie e catastale in misura proporzionale, oltre a imposta di registro in misura fissa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La cessione della Proprietà, nella sua interezza, dovrebbe essere assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria, posto che, sulla base degli accordi in via di definizione tra le Parti, la cessione della Proprietà, l'ottenimento dei Titoli Abilitativi e la demolizione dei manufatti costituiscono un'operazione unica, il cui oggetto economico è la fornitura di un'area e dei relativi titoli autorizzativi, ossia di un'area pronta ad essere edificata.

Tale circostanza risulta peraltro suffragata dalla pluralità di elementi oggettivi, prima evidenziati, e dalle conclusioni cui è pervenuta la Corte di Giustizia nella sentenza 19 novembre 2009, causa C-461/08, *Don Bosco*, avente a oggetto una fattispecie sovrapponibile. Per i giudici unionali "*...non rientra nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ... [prevista per la cessione di fabbricati diversi da quelli nuovi, n.d.r.] la cessione di un terreno su cui sorge ancora un vecchio fabbricato che deve essere demolito, affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione, e la cui demolizione a tale scopo, assunta dal venditore, è già iniziata*

prima di tale cessione.

Tali operazioni di cessione e di demolizione formano un'unica operazione sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, avente, nel suo complesso, ad oggetto non la cessione del fabbricato esistente e del suolo attiguo, ma quella di un terreno non edificato, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento dell'effettiva cessione del terreno" (punti 40 e 41 della sentenza e relativo dispositivo).

A parere della Società dunque, la Proprietà andrebbe qualificata alla stregua di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria, nonché ad imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

In subordine, l'Istante ritiene che dovrebbe in ogni caso trovare applicazione, anche in relazione ai fabbricati insistenti sulla Proprietà, il consolidato principio per cui la cessione, da parte di un soggetto passivo, di un fabbricato in un momento anteriore all'ultimazione del medesimo (e quindi anteriormente al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo) è esclusa dal campo di applicazione dei numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10, del Decreto IVA, quindi assoggettata ad IVA, ferma restando l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. La Società ritiene che le susposte conclusioni si applichino a prescindere dalla concreta classificazione catastale delle unità ricomprese nella Proprietà all'atto del trasferimento, e quindi sia nell'ipotesi in cui gli edifici in essa ricompresi rimanessero accatastati nella categoria F/2, riservata alle unità collabenti, sia laddove fossero *medio tempore* iscritti nella categoria F/3 o F/4, riservate alle unità in corso di ristrutturazione o di definizione, o nella categoria F/1, riservata alle aree urbane, normalmente utilizzata per identificare terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria in procinto di essere edificati.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicata ogni possibilità di sindacato e controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Si precisa altresì che esulano dall'istituto dell'interpello la valutazione dei profili fattuali del caso concreto e personale prospettato in quanto riscontrabili solo in sede di accertamento (*i.e.* accertamenti di fatto) o la valutazione di competenze tecniche non di carattere fiscale (c.d. accertamenti di tipo tecnico).

La disciplina IVA prevista dai numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del Decreto IVA distingue, ai fini dell'assoggettamento all'imposta delle cessioni di immobili effettuate da soggetti passivi, gli immobili strumentali da quelli abitativi, prevedendo per questi ultimi un generale regime di esenzione.

Le *cessioni di fabbricati strumentali* costituiscono, invece:

- operazioni imponibili quando effettuate "*...dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457,*", e a condizione che la cessione avvenga "*...entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento...*";

- operazioni esenti in tutti gli altri casi ferma restando la possibilità per il cedente di optare, nel relativo atto, per l'imponibilità (per dettagli, articolo 10, numero 8-*ter* del Decreto IVA).

La circolare 4 agosto 2006, n. 27/E chiarisce che la distinzione tra gli immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata in base al criterio oggettivo della classificazione catastale degli stessi, a prescindere dal loro effettivo utilizzo (cfr. anche circolari 1° marzo 2007, n. 12/E e 28 giugno 2013, n. 22/E).

La classificazione catastale al momento della cessione è quindi il criterio di riferimento principale, indipendentemente dalla destinazione di fatto, successiva alla

vendita, fatta salva ovviamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di procedere a diverse valutazioni in presenza di eventuali circostanze rilevanti fiscalmente, quali clausole specifiche o accordi preventivi.

Va altresì ricordato che le disposizioni di cui ai citati numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) non trattano specificamente anche dei fabbricati "non ultimati".

Per la circolare n. 12/E del 2007, paragrafo 11, "*Ciò induce a ritenere la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo (...) sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA*" (cfr. anche risposta a interpello n. 241 del 2020 e prassi ivi richiamata).

La citata circolare chiarisce altresì che un fabbricato si intende ultimato "*al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo*" (paragrafo 10).

Si ritiene opportuno richiamare anche quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE (in seguito, "Corte" o "CGUE") nella sentenza 12 luglio 2012, Causa C-326/11, in cui chiarisce che l'esenzione IVA "*...si applica a un'operazione di cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un vecchio fabbricato in corso di trasformazione...quando al momento di detta cessione il vecchio fabbricato risulti demolito solo in parte e si, almeno parzialmente, ancora utilizzato in quanto tale*" (cfr.). Quanto a dire che la totale demolizione e l'impossibilità di utilizzo del fabbricato "come tale" esclude l'esenzione IVA della relativa cessione che ricade, invece, nell'ordinario regime di imponibilità.

La fattispecie oggetto del presente interpello riguarda un complesso immobiliare, sul quale la Società ha eseguito parziali interventi di demolizione, interessato da un'articolata e complicata vicenda, rispetto alla quale si forniscono i seguenti principi di ordine generale.

Dalle copiose informazioni fornite, non tutte pertinenti, si desume che allo stato attuale la Proprietà è censita al catasto nella categoria "F/2 - unità collabenti", tranne la particella ..., foglio ..., censita come "F/1 - aree urbane".

Tali categorie catastali non rientrano in nessuna di quelle per le quali è prevista l'esenzione IVA dai numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del Decreto IVA.

Al riguardo si reputa opportuno ricordare che l'attribuzione della "collabenza" è regolata da chiari principi, contenuti nel decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28 e nella nota n. 29439 del 30 luglio 2013 della Direzione Centrale Catasto e Cartografia dell'Agenzia delle entrate (*cf.* 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.

In base alla citata nota, la dichiarazione di collabenza presuppone specifiche verifiche finalizzate ad accertare che l'unità immobiliare, tra cui:

- l'impossibilità di produrre reddito neanche con interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria;
- l'assenza di allacci alla rete di acqua, luce e gas;
- l'impossibilità di essere iscritta in altra categoria catastale (ad esempio, una abitazione può perdere la sua redditività nella sua categoria ma può avere una redditività come locale di deposito ascrivibile nella categoria C/2);
- 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 è ascrivibile alla più consona qualità 280 "Fabbricato diruto" del catasto terreni.

Da ultimo si reputa opportuno ricordare che, in aggiunta alla citata sentenza 12 luglio 2012, la CGUE ha affrontato la questione in esame in altre occasioni.

Nella sentenza 19 novembre 2009, causa C-461/08, la Corte afferma che quando

l'atto di cessione di un terreno, sul quale sorge un fabbricato destinato alla demolizione, prevede espressamente l'impegno a effettuare le prestazioni relative alle opere di demolizione, già iniziate all'atto della cessione, tale fattispecie integra un'operazione unica ai fini IVA, avente ad oggetto non la cessione del fabbricato esistente, ma quella di un terreno non edificato. In tale caso, la CGUE ha dato rilievo al fatto che la demolizione fosse stata iniziata, prima della cessione, dal venditore, che si era assunto contrattualmente l'onere del completamento.

Di contro, la stessa Corte, nella sentenza 4 settembre 2019, C-71/18, ritiene che non può essere qualificata come cessione di "terreno edificabile" la cessione di un terreno che, al momento della vendita, incorpora un fabbricato pienamente operativo ma da demolire totalmente o parzialmente - secondo l'intenzione delle parti. In tal caso la demolizione risulta essere un'operazione economicamente indipendente rispetto alla vendita del suolo e non forma, con quest'ultima, un'unica operazione.

In conclusione, per quanto sinora illustrato si ritiene che la classificazione catastale del fabbricato "al momento della cessione" resta, in generale, il criterio di riferimento principale per applicare il regime di esenzione IVA previsto dai numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del Decreto IVA, indipendentemente dalla destinazione di fatto, successiva alla vendita.

Se quindi 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, come una pertinente e databile documentazione fotografica nonché apposite perizie tecniche - possibilmente asseverate - che ne offrano una rappresentazione fedele anche dello *status quo ante*, tale operazione non rientra nel predetto regime di esenzione, bensì in quello ordinario di imponibilità con applicazione dell'IVA nella misura del 22 per cento.

Si sottolinea, peraltro, che tale ricostruzione non si pone in contrasto con quanto affermato, da ultimo, nella circolare 25 luglio 2022, n. 28/E, in tema di detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio, interventi finalizzati al risparmio

energetico e superbonus, secondo cui "*le unità collabenti, pur trattandosi di categoria riferita a fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, sono manufatti già costruiti e individuati catastalmente.*" Tali interventi sono finalizzati alla conservazione del bene e l'agevolazione spetta a condizione che gli stessi non debbano essere considerati come "nuova costruzione".

Considerato il trattamento IVA come sopra delineato e in virtù del principio di alternatività IVA/Registro di cui all'articolo 40, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, si ritiene che l'imposta di registro debba essere applicata nella misura fissa di euro 200,00.

Nella stessa misura di euro 200,00 sono dovute l'imposta ipotecaria, ai sensi della nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), e l'imposta catastale, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del medesimo TUIC.

Firma su delega del Capo Divisione

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)