

**OGGETTO: Interpello n. 913-724/2020  
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212**

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

L'istante notaio S. N. è stato incaricato dal Commissario Liquidatore della società C. - società a responsabilità limitata, società in liquidazione coatta amministrativa in l.c.a. di procedere ad una gara, tramite il sistema delle offerte segrete, avente ad oggetto la vendita al miglior offerente di un immobile di proprietà della detta società, immobile in completo stato di abbandono, attualmente censito in Catasto Fabbricati del Comune di Roma come unità collabente.

L'istante chiede quale sia il trattamento fiscale, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, della cessione del suddetto immobile originariamente accatastato in Categoria D/8 e attualmente accatastato in categoria F2 come unità collabente essendo in completo stato di abbandono.

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

L'istante osserva che relativamente alle cessioni di fabbricati, agli effetti dell'Iva, la norma di riferimento è l'art. 10, comma 1, nn. 8-bis) e 8-ter) D.P.R. n. 633/1972.

Dal regime di cui ai suddetti nn. 8-bis) e 8-ter) sarebbero viceversa esclusi i fabbricati in corso di costruzione o di ristrutturazione in quanto fabbricati non ultimati che sono ancora nel circuito produttivo, i quali pertanto sono sempre imponibili agli effetti dell'iva, con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa per il principio di alternatività.

L'istante evidenzia che inizialmente l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 1° marzo 2007, nel trattare gli immobili non produttivi di reddito, come i lastrici solari e le aree urbane (rientranti nella categoria F) ha statuito che «Tali immobili non essendo compresi nelle categorie catastali B, C, D ed E, che ai fini IVA identificano i fabbricati strumentali, non sono interessati dalle modifiche normative introdotte dal decreto legge n. 223 e dalla relativa legge di conversione» e quindi pertanto i relativi atti di vendita posti in essere da soggetti passivi Iva ed aventi ad oggetto tali immobili dovrebbero risultare imponibili IVA (con conseguente soggezione del relativo atto alle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale).

Successivamente la stessa Agenzia delle Entrate (Circolare n.36/E del 19 dicembre 2013) con riferimento specifico al lastrico solare (categoria F/5) ha statuito che «si tratta, quindi, di immobile diverso da quelli oggettivamente strumentali, al

quale è applicabile il regime IVA previsto dall'articolo 10, c. 1, nn 8 e 8-bis) del DPR n. 633 del 1972, rispettivamente per le locazioni e le cessioni di porzioni di fabbricato diverse da quelle strumentali» e quindi i relativi atti di vendita posti in essere da soggetti passivi Iva ed aventi ad oggetto un lastrico solare dovrebbero risultare esenti da IVA e soggetti ad imposta proporzionale di registro al 9%.

Nel mezzo di queste due posizioni apparentemente contrapposte della Agenzia delle Entrate, si colloca quell'orientamento dottrinario (Nicola Forte, MANUALE IVA 2019, Santarcangelo di Romagna, 2019, 633-634), che ritiene che ai fini del trattamento fiscale l'unità collabente andrebbe trattata "in base alla categoria catastale originaria, prima dell'attribuzione della categoria catastale F/2 "unità collabenti"».

La soluzione prospettata dall'istante è di valorizzare l'orientamento dottrinario da ultimo menzionato, che se da un lato esclude che l'operazione avente ad oggetto unità collabente possa ritenersi in ogni caso imponibile Iva, dall'altro ai fini dell'applicabilità del n. 8-bis) o del n. 8-ter) dell'art. 10, comma 1, ritiene necessario "qualificare l'immobile in base alla categoria catastale originaria, prima dell'attribuzione della categoria catastale F/2 "unità collabenti". Accedendo a tale tesi, nel caso in questione, essendo stato l'immobile in oggetto originariamente accatastato in categoria D/8, l'atto di compravendita, con il quale la società in l.c.a. venderà l'immobile al futuro aggiudicatario per il relativo determinando prezzo di aggiudicazione stesso, risulterebbe soggetto alla disciplina di cui al n.8-ter dell'art. 10, comma 1 del D.P.R. n.633/1972 e quindi come tale la relativa operazione sarebbe Iva esente (salvo opzione per l'applicazione dell'IVA) con conseguente applicazione all'atto di vendita dell'imposta fissa di registro, e con applicazione comunque, sia nel caso di mancato esercizio dell'opzione sia in caso di esercizio dell'opzione Iva, delle imposte ipotecarie e catastale rispettivamente del 3% ed dell'1%.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Relativamente al regime Iva applicabile alle "cessioni di fabbricati strumentali", ai sensi dell'articolo 10, n. 8-ter), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, sono esenti dall'imposta *"le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione"*.

Come si evince dalla lettera della norma, il regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente ( cfr. circolare 21 giugno 2011, n. 28/E , paragrafo 1.2). Con riferimento al regime Iva applicabile alla cessione di immobili strumentali in corso di costruzione tra imprese edili, come chiarito già dalla circolare 1 marzo 2007, n. 12/E , par. 11 (ribadito anche dalla circolare 12 marzo 2010, n. 12/E par. 3.9), la cessione di un fabbricato, effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, è esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, in quanto trattasi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria del 22%.

In diversi documenti di prassi, altresì, è stato chiarito che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento

alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. Nello specifico, sono fabbricati "strumentali" le unità immobiliari classificate o classificabili nelle gruppi catastali "B", "C", "D", "E", e nella categoria "A10", mentre sono fabbricati "abitativi" quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A", esclusa la categoria "A10" (circolare n. 27/E del 2006, circolare n. 12/E del 2007; risoluzione n. 58/E del 2008; circolare n. 22/E del 2013).

In questo contesto, le unità immobiliari censite nella categoria "F 2" come unità collabente non vengono considerate nell'ambito applicativo delle predette disposizioni in quanto la norma richiede che oggetto di cessione sia un fabbricato esistente idoneo ad espletare la sua funzione o ad essere immesso al consumo.

Ciò premesso si osserva che nel caso in esame, è interessata la cessione di un complesso immobiliare classificato ai fini catastali nella categoria catastale "F2". L'attribuzione di tale categoria catastale è regolamentata dal decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, art. 3, comma 2, per quelle costruzioni caratterizzate da un notevole livello di degrado che ne determina una incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio (cfr. circolare 13 giugno 2016, n. 27). Ne consegue che, in linea con la prassi sopra richiamata, la compravendita del complesso immobiliare in oggetto ricade nell'ambito dell'ordinario regime di imponibilità, non potendo trovare applicazione la disposizione di cui all'articolo 10, primo comma, numeri 8-bis) e 8-ter) del DPR n. 633 del 1972.

**FIRMA SU DELEGA DEL DIR. REG.  
IL FUNZIONARIO DELEGATO**

**(firmato digitalmente)**