

Iva - cessione di fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione edilizia - aliquota applicabile

Approvato dalla Commissione studi tributari il 12 novembre 2009.

Sommario: 1. Introduzione; 2. Regime fiscale Iva della cessione di fabbricato in corso di ristrutturazione; 2.1. La situazione normativa; 2.2. La posizione del fisco; 2.2.1. Equiparazione alla cessione di beni da ultimare; 2.2.2. Effettivo inizio dei lavori - effetti; 2.2.3. Questioni aperte; 3. Problematiche applicative connesse alla classificazione catastale dei beni in corso di ristrutturazione; 3.1. Soluzione preferibile; 4. Determinazione dell'aliquota Iva; 4.1. Aliquota ordinaria del 20%; 4.2. Aliquote Iva ridotte; 4.2.1. La permanenza della originaria destinazione; 4.2.2. L'oggetto specifico della cessione - ruolo delle parti; 5. Sintesi - possibili configurazioni negoziali; 6. Conclusioni;

1. Introduzione

Lo studio ha lo scopo di analizzare il profilo fiscale della cessione di un fabbricato in corso di ristrutturazione edilizia soggetta ad Iva. (art. 2 d.p.r. n. 633 del 26.10.1972).

Si approfondirà più esattamente la fattispecie riguardante la cessione di un bene strumentale effettuata durante un intervento di ristrutturazione edilizia che ne comporti anche la modifica di destinazione a uso residenziale (art. 3 lett d) del d.p.r. 6 giugno 2001, n 380).

Lo scopo è quello di offrire delle soluzioni all'operatore che potrebbe legittimamente porsi la domanda se sul piano fiscale debbano essere considerate le caratteristiche del fabbricato preesistente (strumentale) oppure quelle del fabbricato che risulterà alla fine dell'intervento (residenziale).

Le problematiche che saranno trattate e le conclusioni a cui si perverrà potranno essere ritenute valide, almeno in termini generali e fatte salve alcune differenze, anche con riferimento alla diversa ipotesi di vendita soggetta ad Iva che riguardi un bene con destinazione residenziale in corso di ristrutturazione edilizia che al termine dei lavori avrà destinazione strumentale.

Infine muovendo dal disposto dell'art 10 primo comma nn. 8-*bis* e 8-*ter* d.p.r. 633 del 1972 che, senza formulare alcuna distinzione ai fini fiscali, fa espresso riferimento agli interventi edilizi di cui all'art 31 primo comma lettere c), d) ed e) della Legge 5 agosto 1978 n. 457, si può anche sostenere che le stesse soluzioni potranno essere estese agli altri interventi, diversi dalla ristrutturazione edilizia, di cui all'art 3 del d.p.r. 6 giugno 2001 n. 380, all'interno dei quali pure può essere prevista la modifica di destinazione d'uso del bene che ne forma oggetto (per restauro e risanamento conservativo: G. Mengoli "*Compravendita immobiliare e normativa urbanistica*" Giuffrè 1990 pag 290 ; G. Santarcangelo "*Condomo Edilizio*" Giuffrè 1991 pag. 56).

2. Regime fiscale Iva della cessione di fabbricato in corso di ristrutturazione

2.1. La situazione normativa

La disciplina Iva non contiene la trattazione generale espressa del regime impositivo della vendita di beni in corso di ristrutturazione.

Le disposizioni del d.p.r. 633 del 1972 si limitano infatti a disciplinare solo alcune ipotesi specifiche di cessione di beni da ultimare (*rectius* da ristrutturare) assoggettandole peraltro ad aliquota ridotta.

E' importante sottolineare che tali norme (n. 21 della Tabella A parte II e n. 21-*bis* della Tabella A parte II) (aliquota del 4%) (e n. 127-*undecies* della Tabella A parte III (aliquota del 10%)) non esauriscono tutte le fattispecie riconducibili in termini generali alla cessioni di beni da ultimare (*rectius* da ristrutturare) in quanto trovano applicazione solo se ricorrano, e non sempre contestualmente, determinate condizioni relative alle qualità proprie del cedente (impresa costruttrice su cui si veda Busani "*L'Imposta di Registro*" *Ipsosa* 2009 pag. 525 nota 306), alle caratteristiche del bene oggetto dell'operazione (1° casa, fabbricato rurale, bene residenziale non 1° casa, bene Tupini) e al cessionario (privato o soggetto Iva).

Non risulta quindi espressamente regolato il regime impositivo della cessione effettuata quando è ancora in corso un intervento di recupero ex art. 31 legge 5.8.1978 (nello stesso senso circolare n. 8 del 13 marzo 009) oppure più semplicemente quando non ricorrano le condizioni che invece avrebbero consentito l'applicazione della normativa specifica.

E' pertanto compito dell'interprete tentare di colmare il vuoto legislativo.

2.2. La posizione del fisco

A differenza del legislatore l'Agenzia delle Entrate è invece intervenuta in materia con alcuni documenti di prassi. Tuttavia, come si vedrà, tali interventi non solo non hanno risolto tutte le problematiche ma hanno generato anche dei dubbi applicativi.

Il problema relativo all'individuazione del regime fiscale applicabile alle cessioni oggetto del presente studio era stata posta in risalto già dai primi commentatori del decreto Bersani (d.l. 223/2006 conv. L. 248/2006) che avevano manifestato il dubbio se la cessione del fabbricato in costruzione andava considerata come rientrante nella categoria residuale di cui all'art 10 n 8-bis (Basilavecchia "*Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*" in "*Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*" Milano 2006 pag 113) oppure se andava classificata in base al progetto assentito con il titolo abilitativo edilizio (sul punto Lomonaco "*Il nuovo regime fiscale delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*" in *Rivista del Notariato* 2007 pag. 83).

La questione è stata risolta dalla Agenzia delle Entrate (circolare n. 12 del 1 marzo 2007 pag. 25, vedi in *CNN Notizie* del 2 marzo 2007) con riferimento ai soli beni da ultimare, nel senso di ritenere che "essendo l'operazione, di cessione di beni non ultimati, esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10 nn. 8-bis e 8-ter, trattandosi di un bene ancora nel ciclo produttivo, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva".

2.2.1. Equiparazione alla cessione di beni da ultimare

La motivazione utilizzata a sostegno della imponibilità Iva della cessione dei beni (nuovi) da ultimare è anche correttamente riferibile alla cessione di beni (vecchi) in corso di ristrutturazione, fatta salva, come si vedrà, la ricorrenza della ulteriore condizione della effettività della realizzazione dei lavori edili.

A supporto di tale conclusione, che si ritiene di condividere, si può fare riferimento non solo a un'evidente assimilazione tipologica tra le due classificazioni di beni, ma anche al disposto normativo di cui all'art 10 nn. 8-bis e 8-ter che collega il momento della ultimazione sia alla costruzione di un nuovo fabbricato che agli interventi di recupero (tra cui rientra la ristrutturazione edilizia) di cui all'articolo 31 primo comma lettera c),d) e e) legge 457 del 1978 (in tal senso v. nota 59 studio CNN 144/2007, vedi in *CNN Notizie* del 19 settembre 2007).

2.2.2. Effettivo inizio dei lavori - effetti

A differenza dei beni in costruzione (per i quali evidentemente il problema non sussiste) per quelli in corso di ristrutturazione ai fini della imponibilità Iva della relativa cessione occorre anche l'effettivo inizio dei lavori.

L'Amministrazione finanziaria (circolare n. 12 del 1 marzo 2007 pag. 25) ha precisato infatti che la cessione di un fabbricato in corso di ristrutturazione" si deve ritenere imponibile ad Iva "a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale" non essendo sufficiente la sola predisposizione della relativa documentazione amministrativa (risoluzione n 91 del 2007; circolare n 12 del 2007).

E' importante sottolineare che l'effettivo inizio dei lavori al momento della cessione, condiziona in misura determinante la vicenda traslativa di un bene sul quale dovrà eseguirsi un intervento edilizio di ristrutturazione.

Si potrà infatti avere una diversa applicazione della normativa Iva a seconda che i lavori di ristrutturazione siano o meno effettivamente iniziati, anche parzialmente. Se la ristrutturazione riguarda un bene strumentale che ad ultimazione avvenuta diventerà residenziale e i lavori sono già iniziati, l'atto sarà soggetto ad Iva prescindendo dalla natura del "bene preesistente" o del "bene finale";

viceversa se i lavori non sono iniziati l'atto sarà tassato come cessione esente di bene strumentale a norma dell'art 10 n 8-ter del decreto Iva.

La vicenda assume un particolare rilievo riguardo al trasferimento di beni abitativi su cui dovranno eseguirsi lavori di ristrutturazione al termine dei quali risulteranno strumentali.

Infatti la vendita effettuata a lavori iniziati sarà soggetta ad Iva e non rientrerà nell'ambito applicativo dell'art 10 n 8-bis del decreto Iva ; viceversa il mancato inizio effettivo dei lavori di ristrutturazione farebbe configurare la cessione stessa anziché imponibile ad Iva, come esente da Iva, e quindi assoggettata alle imposte di registro ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Anche per quanto concerne la determinazione delle imposte ipotecarie e catastali e l'applicazione dell'inversione contabile le risposte sono diverse a seconda che la vicenda riguardi la vendita a lavori iniziati oppure ancora da iniziare.

Riguardo alle prime imposte la commissione studi tributari del CNN (studio 144/2007) ha espressamente risolto la questione, sostenendo coerentemente che, con riferimento alla vendita a lavori iniziati, essendo l'operazione esclusa dall'ambito applicativo di cui all'art 10 nn 8-*bis* e 8-*ter*, il principio di alternatività tra Iva e imposte di registro, ipotecaria e catastale, è pienamente operante e quindi tali ultime imposte sono dovute in misura fissa e non proporzionale.

Sono invece dovute in misura proporzionale rispettivamente del 3% (ipotecaria) e dell'1% (catastale) qualora la vendita venisse posta in essere prima dell'effettivo inizio dei lavori.

Con riferimento invece al *reverse charge* le conseguenze dell'effettivo inizio dei lavori sui beni strumentali sono tali che argomentando anche dal d.m. 25.5.2007 deve ritenersi che l'inversione contabile non operi. (Non si applica quindi l'art 17 - 6 comma del d.p.r. 633 del 1972 lettera a-*bis*).

2.2.3. Questioni aperte

Come già sottolineato l'intervento dell'Agenzia delle Entrate (circolare n 12 cit.) pur avendo avuto il pregio di pronunciarsi su un argomento non trattato espressamente dal legislatore ha fatto sorgere delle problematiche applicative connesse alla classificazione catastale dei beni in corso di ristrutturazione e ha lasciato irrisolta l'altra questione relativa a quale sia l'aliquota Iva applicabile.

3. Problematiche applicative connesse alla classificazione catastale dei beni in corso di ristrutturazione

La scelta dell'Agenzia delle Entrate di considerare la cessione di beni non ultimati esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10 nn 8-*bis* e 8-*ter* ha generato una situazione di incertezza applicativa connessa alla classificazione catastale dei beni in corso di ristrutturazione.

Vediamo perché.

L'Amministrazione Finanziaria (circolare numero 27 del 4 agosto 2006) ha chiarito che la distinzione tra immobili strumentali e immobili abitativi, deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati a prescindere dal loro effettivo utilizzo e che la

stessa distinzione è stata formulata solo "per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni", ovvero, dei citati nn. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art 10 decreto Iva .

Dunque in caso di vendita di bene in corso di ristrutturazione "essendo l'operazione in oggetto, esclusa dall'ambito applicativo dell'art 10 nn 8-*bis* e 8-*ter*" si può coerentemente prescindere dalla destinazione catastale degli immobili stessi. (In tal senso si è anche espressa l'Agenzia delle Entrate - risoluzione n. 91 del 8.5.2007).

In tale particolare situazione quindi l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto prevalente una lettura sostanziale e non formale della fattispecie; il bene oggetto di cessione è da considerare il "bene in corso di ristrutturazione" e non ciò che risulta dal Catasto Fabbricati.

Sarà possibile allora effettuare una cessione di un bene accatastato come bene strumentale che essendo in corso di ristrutturazione sarà disciplinata diversamente da una qualsiasi cessione di beni strumentali ; non troverà pertanto applicazione l'art. 10 n. 8-*ter* del decreto Iva.

La prevalenza dell'aspetto sostanziale potrebbe però generare dei problemi di individuazione della disciplina fiscale applicabile soprattutto rispetto alla cennata linea interpretativa su base formale già seguita dalla stessa Amministrazione (v. circ n 27 cit.)

Potrebbero sorgere dubbi, con riferimento alla destinazione catastale del bene, riguardo alla possibilità di ritenere l'operazione esente da Iva o assoggettabile ad iva su opzione, alla applicabilità della inversione contabile, ove fosse possibile, sia anche con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali.

3.1. Soluzione preferibile

Per risolvere la questione va premesso che, a norma dell'art 28 r.d.l. n 652 del 16 aprile 1939 sussiste l'obbligo di accatastamento solo con riguardo ai beni che sono diventati abitabili o servibili all'uso cui sono destinati.

Allo stesso modo, le variazioni afferenti lo stato delle unità immobiliari già censite, devono essere denunciate al Catasto Fabbricati entro trenta giorni dal momento in cui si sono verificate (art. 34-*quinquies* co. 2 lett. b) del d.l. 10 gennaio 2006 n. 4 conv. L. 9 marzo 2006 n. 80).

Con riferimento al caso che ci occupa quindi sussisterà l'obbligo della denuncia di variazione solo al termine dei lavori; ciò tuttavia non significa che in data precedente non si possa comunque procedere all'accatastamento in categoria "F".

Possiamo pertanto trovarci di fronte a due possibili situazioni catastali.

a) beni in ristrutturazione accatastati in categoria "F"

Questa prima situazione , senza dubbio preferibile, prevede che i beni in oggetto essendo unità non produttive di reddito, siano iscritti nel Catasto Urbano nella categoria catastale residuale "F". Tale categoria risponde infatti esclusivamente all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile si trova in una fase di trasformazione edilizia e non è idonea a far ritenere già intervenuto un cambio di destinazione d'uso (in senso conforme risoluzione del 8 aprile 2009 n 99/E; correttamente Basilavecchia op. cit. pag. 113 parla di immobili non aventi ancora un'identità catastale).

b) beni in ristrutturazione accatastati in categoria di origine

La seconda situazione, invece, non consigliabile per quanto sopra riferito, ma comunque configurabile, prevede che il bene nonostante sia in corso l'intervento edilizio, sia ancora censito con la categoria catastale di origine .

Qualora si volesse comunque procedere alla cessione a prescindere dall'accatastamento in categoria "F", dovranno emergere chiaramente dall'atto gli elementi che caratterizzano la fattispecie avvertendo le parti delle problematiche fiscali che potrebbero presentarsi in sede di tassazione.

Dovrà quindi risultare che l'immobile sia effettivamente in fase di ristrutturazione e ciò dovrà essere chiaramente riscontrabile anche in sede di eventuale controllo da parte dell'Amministrazione.

La soluzione preferibile è pertanto quella di procedere prima della cessione all'accatastamento in categoria "F".

Anzi anche motivazioni di ordine civilistico sembrerebbero deporre in tal senso.

Infatti si potrebbe giungere a tale conclusione argomentando dall' art. 51 n. 6 della legge notarile (legge 16 febbraio 1913 n. 89) con riguardo alla designazione precisa delle cose che formano oggetto dell'atto e dagli artt. 1325, 1346, 2659 e 2826 c.c. con riguardo anche alla corretta indicazione dei dati catastali identificativi del bene oggetto del trasferimento.

4. Determinazione dell'aliquota Iva

A questo punto è necessario risolvere anche l'altra questione rimasta irrisolta relativa all'aliquota Iva applicabile alla cessione di un fabbricato in corso di ristrutturazione.

4.1. Aliquota ordinaria del 20%

L'art 16 del d.p.r. 633 del 1972 stabilisce che l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto è fissata nella misura del 20% della base imponibile della operazione. La stessa norma stabilisce inoltre che l'aliquota è ridotta al 4% e al 10% per le operazioni elencate nel secondo comma del medesimo articolo.

Il quadro completo offre uno scenario chiaro : l'aliquota Iva propria della cessione dei beni strumentali è del 20% (tranne alcune eccezioni per le quali è prevista l'aliquota ridotta del 10%) mentre l'aliquota applicabile alla cessione di beni residenziali è del 4% oppure del 10% (tranne l'ipotesi di vendita di beni abitativi di lusso soggetta all'aliquota del 20%).

La ricostruzione suggerita dalla Agenzia delle Entrate di considerare i beni in corso di ristrutturazione come non appartenenti alla categoria di beni desumibili dall'art. 10 n. 8-*bis* e 8-*ter* conduce pertanto a ritenere che alla cessione avente ad oggetto tali beni si applicherà l'aliquota Iva ordinaria, fatta salva la possibile applicazione delle aliquote ridotte e prescindendo dalla natura di bene residenziale (8-*bis*) e di bene strumentale (8-*ter*) (in tal senso anche Mandò/Mandò "*Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*" pag 409 nota 5 secondo capoverso Ipsa Milano 2009; in tema di aliquote Busani "*L'imposta di Registro*" Ipsa Milano 2009 pag 521 nota 298).

A sostegno di tale conclusione va anche considerato che a norma degli articoli 6 e 21 del d.p.r. 633/1972 la fattura riferita alla cessione del bene in costruzione/in corso di ristrutturazione, deve essere emessa al momento della effettuazione dell'operazione che con riferimento alle cessioni di beni immobili coincide con la stipula dell'atto.

Occorrerà, allora, concentrare la nostra attenzione sulla verifica della effettiva sussistenza alla data dell'atto della fase di ristrutturazione, piuttosto che sulla classificazione catastale del bene che ne forma oggetto, che nel nostro caso, per quanto visto, potrebbe non essere coincidente con la natura del bene da trattare.

4.2. Aliquote Iva ridotte

La cessione di beni in corso di ristrutturazione, come visto, potrà essere disciplinata anche con l'applicazione delle aliquote ridotte di cui alla Tabella A parte III del decreto Iva purchè ne ricorrano gli elementi caratterizzanti.

Va effettuata allora un'ulteriore indagine volta ad approfondire l'interpretazione del concetto di permanenza della originaria destinazione e gli elementi essenziali del contratto quali le parti e l'oggetto.

Solo a conclusione di tale analisi si potrà stabilire quando applicare l'una o l'altra delle specifiche discipline.

4.2.1. La permanenza della originaria destinazione

Tutti i casi di cessione ad aliquota ridotta presentano il tratto comune di essere sottoposti alla condizione che la cessione del bene non ultimato sia disciplinata in misura agevolata rispetto a quella ordinaria "purchè permanga l'originaria destinazione".

Prima di procedere oltre , quindi, è necessario stabilire che cosa si intenda per "permanenza della originaria destinazione".

Il concetto deve essere riferito 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 permanenza della originaria destinazione "quando il fabbricato venga poi ultimato e risulti in possesso dei prescritti requisiti oggettivi" di progetto.

Argomentando da tale premessa si può concludere che la cessione del bene in corso di ristrutturazione potrà essere disciplinata anche con l'applicazione delle aliquote ridotte purchè sia rispettata e regolata negozialmente la permanenza della originaria destinazione.

4.2.2. L'oggetto specifico della cessione - Ruolo delle parti

Alla medesima conclusione della applicazione delle aliquote ridotte si può giungere anche riflettendo sulla concreta individuazione dell'oggetto del contratto e sul ruolo delle parti.

Infatti sarà possibile l'applicazione delle aliquote ridotte solo se l'oggetto venisse dedotto come un fabbricato progettualmente destinato a uso residenziale.

L'oggetto rileverà in modo diverso, da non consentire l'applicazione delle aliquote ridotte, se venisse considerato nella fase in cui non siano state ancora compiute opere, oppure pur se si fosse dato inizio effettivo ai lavori non emerga la futura destinazione residenziale.

Nel contempo potrà assumere una posizione decisiva per la determinazione dell'aliquota il ruolo del venditore, e quello dell'acquirente. Il primo perchè potrebbe non voler avere implicazioni riferite alla non definitività del regime impositivo riferibile alla ultimazione da compiersi da parte dell'acquirente. Il secondo per gli obblighi che vorrà assumere, soprattutto se si ritiene di ricostruire la vicenda come vendita di un fabbricato progettualmente destinato ad uso residenziale da completarsi a sua cura, il che come visto consentirebbe l'applicazione del n. 21, n 21-*bis* e n 127 *undecies* tabella A parte III del decreto Iva a seconda di chi sia l'acquirente e se ne ricorrano le condizioni.

5. Sintesi - Possibili configurazioni negoziali

L'analisi fin qui compiuta ci consente pertanto di tentare di colmare la lacuna legislativa e di formulare delle considerazioni riguardo alle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate

Il quadro che emerge con riferimento al modello di cessione di beni strumentali potrà portare a configurare, tre tipologie di cessione di bene in ristrutturazione cui si applicheranno regole diverse proprie del sistema Iva a seconda dell'oggetto che verrà dedotto e del momento in cui verranno poste in essere.

Le rispettive aliquote Iva saranno quindi anch'esse diverse, anche perché riferite a cessioni inserite in un particolare contesto negoziale .

Si trascura volutamente in questa sede la disamina delle eventuali ulteriori tipologie relative al bene trasferito "ad ultimazione avvenuta" e al bene trasferito "dopo la sua totale integrale demolizione" (che in definitiva si sostanzierebbe nella vendita dell'area di risulta).

Dunque potranno configurarsi le seguenti fattispecie:

a) vendita di bene strumentale che sarà oggetto di ristrutturazione effettuata prima dell'inizio dei lavori (art. 10 primo comma n. 8-*ter* decreto Iva).

La vendita può avere ad oggetto un bene strumentale con riferimento al quale i lavori edili di ristrutturazione non siano stati effettivamente iniziati. La cessione evidentemente riguarderà un bene strumentale la cui normativa Iva di riferimento è nota (art 10 - 8-*ter*). In tal caso possiamo affermare che il venditore abbia limitato la propria attività a quella

meramente negoziale. (Risoluzione del 9 febbraio 1982 prot. 350228 cit.) – Ai fini fiscali rilevano le caratteristiche che il bene aveva in origine;

b) vendita di fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione (i cui lavori sono iniziati almeno con la demolizione parziale) venduto come tale - nel caso in cui non ricorrono le condizioni per ritenere applicabili le aliquote Iva ridotte (art. 16 decreto Iva).

La vendita potrà avere ad oggetto un fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione i cui lavori sono iniziati e che viene venduto come tale con applicazione dell'aliquota Iva ordinaria del 20%.

Per motivazioni oggettive o semplicemente per volontà delle parti la fattispecie a cui si fa riferimento non è riconducibile ad una di quelle tipiche ad aliquota ridotta costituendone un'ipotesi concettualmente distinta.

Il bene oggetto della vendita sarebbe quindi un fabbricato strumentale del quale è in corso la parziale demolizione (fase iniziale e primaria della ristrutturazione edilizia) le cui caratteristiche oggettive non consentono di applicare la normativa disciplinante le aliquote ridotte (ad esempio perchè le case da realizzare sono di lusso ; perchè non ricorrono le qualità soggettive del venditore o dell'acquirente ecc.) oppure perchè semplicemente le parti non intendono avvalersene (quando il venditore e l'acquirente non intendono impegnarsi in ordine al completamento dei lavori con mantenimento della destinazione progettuale).

Come visto si potrà prescindere dalla destinazione catastale del bene dedotto come oggetto del contratto pur essendone preferibile l'accatastamento preventivo in categoria F.

La vendita non conterrà la disciplina della permanenza della originaria destinazione e neanche la regolamentazione pattizia di ciò che ne consegue .

Alla fine dell'intervento edilizio quindi il bene "potrà" avere (salvo varianti in corso d'opera) natura residenziale, ma ciò non risulta determinante per la qualifica propria dell'oggetto e la individuazione della relativa disciplina fiscale.

Va sottolineato che anche l' Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 58 del 21 febbraio 2008) si è espressa nello stesso senso ammettendo la possibilità di individuare una fattispecie di oggetto di vendita quale quella appena prospettata.

Si può coerentemente concludere che vanno considerate le caratteristiche che il bene ha al momento dell'atto: quelle di bene in ristrutturazione;

c) vendita di "fabbricato strumentale da ultimare con destinazione residenziale" - ricorrono le condizioni per l'applicazione delle aliquote Iva ridotte - (nn. 21, 21-*bis* e n. 127-*undecies* della Tabella A parte III del decreto Iva).

La vendita può infine avere ad oggetto un fabbricato che, benchè in ristrutturazione, sarebbe "progettualmente" destinato ad uso residenziale in base ad un progetto corredato da idoneo titolo abilitativo edilizio.

Per configurare tale contratto occorrerà considerare che il venditore abbia effettivamente iniziato i lavori e che la parte acquirente dovrà impegnarsi a completare l'intervento di ristrutturazione edilizia, senza ulteriori modifiche di destinazione d'uso, documentando la ultimazione dei lavori e la permanenza della originaria destinazione.

In tal caso pur potendosi prescindere dalla destinazione catastale del bene sarebbe opportuno che l'atto di vendita avesse ad oggetto un fabbricato censito in categoria catastale F ; nel contempo sarebbe auspicabile che il contratto prevedesse uno specifico programma negoziale (previsione della voltura del permesso di costruire, la indicazione dei-*termini* di costruzione, impegno al completamento dei lavori, comunicazioni obbligatorie tra le parti, ecc.). Il negozio inoltre dovrebbe regolamentare anche la fase successiva alla cessione, alla quale anche il costruttore originario/venditore non potrebbe più disinteressarsi in quanto condizionante il regime impositivo Iva dell'operazione.(variazione dell'imposta (art. 26) e rettifica della detrazione (art. 19-*bis* 2).

In conclusione, visto che l'oggetto al momento dell'atto potrebbe definirsi un "fabbricato residenziale in corso di ultimazione", si deve coerentemente ritenere applicabile l'aliquota ridotta del 4% o del 10 % (a seconda di quale dei casi ricorra).

In sintesi vanno considerate le caratteristiche che il bene avrà al termine dei lavori.

6. Conclusioni

Siamo pertanto in condizione di formulare le conclusioni.

La cessione di un fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione edilizia, posta in essere da un soggetto Iva, è assoggettata ad Iva " essendo l'operazione esclusa dall'ambito applicativo dell'art 10 nn 8-*bis* e 8-*ter*, trattandosi di un bene ancora nel ciclo produttivo".

L'aliquota Iva applicabile alla cessione del fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione è stabilita nel 20%, nel 10% o nel 4% della base imponibile e potrà essere

stabilita solo a seguito della concreta individuazione dell'oggetto della cessione , del momento in cui verrà effettuata la cessione stessa (anche in relazione allo stato di avanzamento dei lavori) e dell'analisi della posizione delle singole parti del contratto.

Al fine della determinazione dell'aliquota non si devono considerare solo le caratteristiche del fabbricato preesistente oppure solo quelle del fabbricato che risulterà alla fine dell'intervento. La soluzione va infatti trovata analizzando l'intera fattispecie in un'accezione più ampia.