

C L I F F O R D
C H A N C E



LA NOZIONE DI BENE IMMOBILE E LE CATEGORIE RILEVANTI AI FINI FISCALI

SARA MANCINELLI

06 GIUGNO 2022

NOZIONE DI IMMOBILE AI FINI FISCALI

L'IMMOBILE SECONDO IL CODICE CIVILE

«Sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo (Art 812, comma 1, Codice Civile).

L'IMMOBILE SECONDO IL PRINCIPIO CONTABILE OIC 16

Il principio contabile OIC 16 definisce quali sono i beni immobili da iscrivere nel bilancio di una società e, a tal fine, stabilisce che devono essere iscritti:

- I terreni;
- I fabbricati strumentali;
- I fabbricati non strumentali; e
- Le costruzioni leggere (es. tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).

L'IMMOBILE AI FINI FISCALI

Il legislatore fiscale conosce tre tipologie di immobili:

- I terreni;
- I fabbricati; e
- Gli impianti di produzione di energia mediante fonti rinnovabili.

LE TIPOLOGIE DI TERRENI

I TERRENI

Ai fini fiscali, i terreni si distinguono in:

- **Terreni agricoli:** I terreni agricoli si qualificano come aree non edificabili destinate all'esercizio di attività agricole di cui all'art. 2135 Codice Civile (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse).
- **Aree fabbricabili:** un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo (Art. 36 co. 2 del DL 223/2006) – nozione «sostanzialistica» di area fabbricabile.

TERRENI AGRICOLI – IMPOSIZIONE INDIRECTA

Acquisto di terreni agricoli:

- Acquirente diverso da imprenditori agricoli professionali (IAP) o da coltivatori diretti (CD):
 - ❖ fuori campo IVA;
 - ❖ Imposta di registro al 15%;
 - ❖ Ipotecaria e catastale dovute in misura fissa (50 Euro ciascuna).

- Acquirente IAP / CD:
 - ❖ fuori campo IVA;
 - ❖ Imposta di registro al 9%;
 - ❖ Ipotecaria e catastale dovute in misura fissa (50 Euro ciascuna).

- In presenza delle condizioni per l'applicazione delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina:
 - ❖ fuori campo IVA;
 - ❖ Imposta di registro in misura fissa (200 euro);
 - ❖ Ipotecaria in misura fissa (200 euro) e catastale all'1%.

TERRENI AGRICOLI – IMPOSIZIONE INDIRETTA (SEGUE)

Affitto di terreni agricoli:

- esente dall'imposta, se il locatore è soggetto passivo IVA;
- fuori campo IVA, se il locatore è un privato;
- soggetto ad imposta di registro proporzionale nella misura dello 0,50% a prescindere dal soggetto locatore.
- Con la risposta ad interpello n. 299 del 27 aprile 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che ai contratti di affitto ultra novennali di terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici, si applica l'imposta di registro nella misura dello 0,50%, in quanto la nozione di "fondo rustico" cui fa riferimento la citata norma coincide, sostanzialmente, con quella di "terreno agricolo".
- La costruzione di un impianto fotovoltaico/eolico non determina la conversione della destinazione urbanistica del fondo.

TERRENI AGRICOLI – IMPOSIZIONE DIRETTA

- **Terreni agricoli posseduti da soggetti non imprenditori** → producono redditi fondiari, che possono distinguersi in:
 - ❖ reddito dominicale: titolare di tale reddito è il possessore, a titolo di proprietà, enfiteusi o altro diritto reale, del terreno;
 - ❖ reddito agrario: titolare di tale reddito è colui che esercita l'impresa agricola ai sensi dell'Art. 2135 c.c.
- **Terreni posseduti da imprenditori**: i redditi dei terreni dei soggetti imprenditori sono considerati redditi d'impresa e non danno luogo né a reddito agrario né a reddito dominicale (art. 55 co. 2 lett. c) del TUIR).
- La **cessione** di terreni agricoli determina **(i)** reddito d'impresa se l'alienante è un soggetto imprenditore e **(ii)** reddito diverso quando l'alienante è un soggetto privato.

TERRENI AGRICOLI – IMU

- **IMU** → di norma, dovuta sui terreni agricoli. Base imponibile è pari al prodotto del reddito dominicale risultante in Catasto alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%.
- **Effetto sostitutivo dell'IRPEF:**
 - ❖ terreni non affittati: l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali sul reddito dominicale (di conseguenza, per il reddito dei terreni non affittati si deve tener conto del solo reddito agrario);
 - ❖ titolare di tale reddito è il possessore, a titolo di proprietà, enfiteusi o altro diritto reale, del terreno;
 - ❖ terreni affittati: dovuti sia IMU che IRPEF.
- N.B. → Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali i terreni esenti dall'IMU.

AREE FABBRICABILI – IMPOSIZIONE INDIRECTA

- **Acquisto di aree fabbricabili:**

- ❖ posta in essere da soggetto IVA: imponibile al 22%. Imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in misura fissa (200 euro ciascuna).
- ❖ posta in essere da soggetto privato: fuori campo IVA. Imposte di registro al 9% e ipotecaria e catastale dovute in misura fissa (50 euro ciascuna).

- **Affitto aree fabbricabili:**

- ❖ posta in essere da soggetto IVA: imponibile al 22%. Imposta di registro dovuta in misura fissa (67 euro);
- ❖ posta in essere da privato: fuori campo IVA. Imposta di registro al 2%.

AREE FABBRICABILI – IMPOSIZIONE DIRETTA E IMU

- Il **possesso** di aree fabbricabili genera (i) reddito d'impresa se il possessore è un soggetto imprenditore e (ii) reddito fondiario quando il possessore è un soggetto non imprenditore.
- la **cessione** a titolo onero dei terreni (i) reddito d'impresa se l'alienante è un soggetto imprenditore e (ii) reddito diverso quando l'alienante è un soggetto privato.
- **IMU**: la base imponibile IMU è costituita dal valore venale in comune commercio.

LA NOZIONE DI FABBRICATO

I FABBRICATI

«Per fabbricato o edificio si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome» (Cfr. Ris. Ministero Finanze 26 maggio 1998 n. 46 /E; Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2015 n. 14 /E).

FABBRICATO ULTIMATO E IN COSTRUZIONE

Fabbricato ultimato

- **IVA:** regime IVA della cessione e della locazione individuato ai sensi dei numeri 8, 8-bis e 8-ter dell'articolo 10 del DPR IVA.
- **Imposte d'atto:** di norma, (i) imposta di registro dovuta in misura fissa (200 euro), (ii) imposta ipotecaria al 3% e (iii) imposta catastale all'1%.
- **IMU:** base imponibile si determina rivalutando del 5% la rendita risultante in Catasto e moltiplicando il risultato così ottenuto per il relativo coefficiente moltiplicatore (c.d. valore catastale).

Fabbricato in corso di costruzione (F/3)

- **IVA:** cessione di fabbricato in corso di costruzione, non rientra nei casi di cui all'art. 10, numeri 8-bis e 8-ter e sarà assoggetta ad IVA come cessione generica.
- **Imposte d'atto:** imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in misura fissa.
- **IMU:** esclusa la tassazione del fabbricato perché improduttivo di reddito (categoria F/3). L'imu sarà dovuta sull'area fabbricabile.

FABBRICATO «ULTIMATO»

Ai fini dell'individuazione del regime impositivo, ruolo centrale è svolto dal concetto di **ultimazione**: un immobile si considera ultimato nel momento in cui l'immobile risulta idoneo ad espletare la sua funzione, ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo (Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 1 Marzo 2007 n. 12 /E).

Momento di ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero:

- **Dichiarazione di fine lavori**: dichiarazione resa dal direttore dei lavori ed attestante la conclusione degli stessi (di norma coincide con la dichiarazione da rendere in Catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del Testo unico dell'edilizia).
- **Concessione del fabbricato in locazione o comodato**: in tal caso, si presume che il fabbricato, risultando idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche tali da poter considerare completato l'intervento di costruzione o di ristrutturazione.

FABBRICATI «DA DEMOLIRE»

- La cessione di fabbricato da demolire va trattata, ai fini **IVA**, come cessione di fabbricato e non come cessione di terreno edificabile (Cfr. Circ. del 21 giugno 2011 n. 28/E).
- **In tema di plusvalenze derivanti dalla cessione del fabbricato, è stato superato** l'orientamento di prassi secondo il quale la cessione di un terreno con fabbricato da demolire è riconducibile alla fattispecie della cessione di terreno (Cfr. Ris. Agenzia Entrate del 22 ottobre 2008 n. 395/E).
- **Orientamento attuale** → la cessione di fabbricato da demolire va trattata come cessione di fabbricato e non come cessione di terreno edificabile (Cfr. Circ. Agenzia Entrate n. 23/E del 29 luglio 2020; Cass. N 5088 del 21 febbraio 2019).

FABBRICATI «DA DEMOLIRE» (SEGUE)

- Secondo la Corte di Giustizia, in presenza di precise circostanze oggettive, la vendita di un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato da demolire è considerato come un'operazione **unica** avente ad oggetto la cessione di un terreno non edificato, e non quella di un fabbricato (Corte di giustizia 4.9.2019 n. C-71/18).
- Circostanze oggettive:
 - ❖ **venditore incaricato della demolizione del fabbricato;**
 - ❖ **costo della demolizione sopportato, almeno in parte, dall'acquirente;**
 - ❖ **Demolizione già iniziata al momento della cessione.**

FORWARD PURCHASE

- **Forward purchase:** il venditore è anche costruttore; il fabbricato viene ceduto una volta ultimato; il fabbricato è costruito secondo le specifiche fornite dall'acquirente → si applica il regime previsto per i fabbricati ultimati.
- **Se il passaggio di proprietà avviene quando ancora il fabbricato è in corso di costruzione?** Il fabbricato viene ceduto dal costruttore non ancora ultimato – trattandosi di bene ancora nel ciclo produttivo → si applica il regime previsto per le unità in corso di costruzione (F/3).

LE TIPOLOGIE DI FABBRICATI

FABBRICATI STRUMENTALI

È possibile individuare tre categorie di fabbricati strumentali (la distinzione rileva solo ai fini del reddito d'impresa):

- Strumentali per natura: rileva la classificazione catastale.
- Strumentali per destinazione: rileva l'effettivo utilizzo.
- Strumentali *pro tempore*: rileva la concessione in uso ai propri dipendenti.

FABBRICATI STRUMENTALI «PER NATURA»

- Si considerano strumentali per natura gli immobili che *«per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione»* (Art. 43, comma 2, secondo periodo, TUIR).
- Strumentalità per natura ha carattere oggettivo: non rileva l'utilizzazione o meno degli stessi per l'esercizio dell'impresa. Tuttavia, deve pur sempre accertarsi il rapporto strumentale tra bene e attività aziendale (Cass. sez. trib., 1 luglio 2020, n. 13384).
- Strumentalità per natura determinata sulla base delle **risultanze catastali**: si considerano strumentali gli immobili classificati o classificabili nelle categorie B, C, D, E ed A/10 (R.M. n. 3/330 del 3 febbraio 1989).

FABBRICATI STRUMENTALI «PER DESTINAZIONE»

- Si considerano strumentali per destinazione gli immobili «*utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore*» (Art. 43, comma 2, primo periodo, TUIR).
- Strumentalità per destinazione determinata sulla base dell'**utilizzo** che deve avvenire in via esclusiva, non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo.
- Esempio: un immobile classificato in categoria A (appartamento) utilizzato, direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa (quale sede amministrativa della società) è considerato strumentale per destinazione.

FABBRICATI STRUMENTALI «*PRO TEMPORE*»

- Si considerano strumentali *pro tempore* i fabbricati relativi all'impresa e concessi in uso ai propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano l'attività. (Art. 43, comma 2, ultimo periodo, TUIR).
- Il carattere strumentale dell'immobile è riconosciuto *pro tempore*: limitatamente al periodo d'imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza e ai due periodi d'imposta successivi.
- Decorso il terzo periodo d'imposta, l'immobile torna a configurarsi come immobile «patrimoniale».

FABBRICATI STRUMENTALI: IMPOSIZIONE DIRETTA

- *«Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni» (Art. 43, comma 1, TUIR).*
- Gli immobili strumentali partecipano alla formazione del reddito secondo le risultanze del Conto Economico.
- Sono ammortizzabili (scorporo del valore del terreno - non ammortizzabile - su cui grava l'immobile); l'ammortamento terrà conto di eventuali rivalutazioni ai fini fiscali.

FABBRICATI STRUMENTALI: IMPOSIZIONE INDIRETTA

- Criterio per la qualificazione degli immobili ai fini IVA: risultanza catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo.
- Si considerano fabbricati strumentali «**per natura**» le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali B, C, D, E ed A10. Sono qualificabili come fabbricati ad uso «**abitativo**» le unità immobiliari urbane classificate o classificabili nella categoria del gruppo A, ad eccezione degli A/10.
- N.B. → ai fini delle imposte indirette, non esiste la categoria degli immobili strumentali «per destinazione» e «*pro tempore*».
- Possono verificarsi situazioni nelle quali l'immobile si qualifica come strumentale ai fini delle imposte sui redditi e come abitativo ai fini IVA → Esempio: immobile di interesse storico e artistico, accatastato come residenziale, ma utilizzato ai fini dell'attività d'impresa → sconta imposta di registro al 9% sulla cessione.

FABBRICATI STRUMENTALI: IMPOSIZIONE INDIRECTA (SEGUE)

▪ Acquisto di fabbricati strumentali:

❖ IVA

- operazioni esenti, ad eccezione delle cessioni effettuate dalle imprese di costruzione/ristrutturazione entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- Imponibili su opzione (IVA applicata con il meccanismo del *reverse charge*).

❖ Imposte d'atto

- se IVA esenti o fuori campo, imposta di registro al 9% e ipotecarie e catastali in misura fissa (50 euro ciascuna);
- Se imponibili IVA, imposta di registro in misura fissa (200 euro), ipotecaria e catastale rispettivamente al 3% e 1%.

▪ **Locazione di fabbricati strumentali:** operazione esente IVA. Imponibile su opzione. Imposta di registro all'1% (2% se locati da un soggetto privato).

BENI (IMMOBILI) PATRIMONIO

- **Categoria residuale:** sono immobili patrimonio gli immobili diversi da quelli «strumentali e diversi da quelli «merce» (Art 90, comma 1, TUIR).
- Ricadono in questa categoria tipicamente gli immobili detenuti ai fini della successiva locazione, iscritti nel bilancio della società tra le immobilizzazioni materiali.
- Concorso «forfettario» alla formazione del reddito (Art. 90 TUIR).
- Indeducibilità totale dell'IMU per immobili patrimonio.

BENI (IMMOBILI) PATRIMONIO (SEGUE)

- N.B → Il criterio per la qualificazione degli immobili, in ambito **IVA**, è fondato sulla classificazione catastale a prescindere dal loro effettivo utilizzo. Pertanto, non esiste la categoria degli immobili patrimonio ai fini IVA.

Doppia penalizzazione ai fini IVA rispetto ai beni strumentali:

- ❖ **Indetraibilità dell'IVA sugli acquisti;**
- ❖ **Inclusione della cessione dei fabbricati nel computo del pro rata;**
- ❖ **Obbligo di rettifica della detrazione (Art 19-bis2 del DPR IVA).**

BENI (IMMOBILI) MERCE

- **Definizione:** immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa quali i fabbricati costruiti/ristrutturati per la vendita da parte delle società di costruzione e ristrutturazione e immobili (terreni e fabbricati) acquistati per la rivendita dalle società di compravendita immobiliare.
- L'oggetto dell'attività dell'impresa è individuato sulla base dello statuto sociale, oppure, in subordine, dell'attività effettivamente svolta.
- Immobili merce costruiti o acquistati per la vendita dalle imprese immobiliari partecipano alla formazione del reddito d'impresa secondo le risultanze del Conto Economico (Art. 83 TUIR). Finché non sono ultimati e ceduti, gli immobili merce concorrono alla formazione del reddito d'impresa come variazione delle rimanenze finali (Art. 92 TUIR).

BENI (IMMOBILI) MERCE (SEGUE)

- Gli immobili merce non sono ammortizzabili → rilevano, ai fini IVA, nel calcolo della percentuale di detrazione del pro-rata.
- **Esenzione IMU:** a decorrere dal 1° gennaio 2022, gli immobili merce sono esenti dall'IMU (Art. 1, comma 751, Legge di Bilancio 2020). Ai fini dell'applicazione di tale beneficio, il soggetto passivo deve attestare nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme.

IMPIANTI DI PRODUZIONE DI ENERGIA MEDIANTE FONTI RINNOVABILI

IMPIANTI DI PRODUZIONE DI ENERGIA MEDIANTE FONTI RINNOVABILI

- Tipologie di impianti:
 - ✓ impianti fotovoltaici;
 - ✓ impianti idroelettrici;
 - ✓ impianti eolici;
 - ✓ impianti a biogas o biometano (forte componente immobiliare);
 - ✓ impianti a biomasse.

- Questione principale: qualificazione **mobiliare** o **immobiliare** degli impianti e alle conseguenze che ne derivano in materia tributaria.

- Prassi di riferimento: Circolare Agenzia Entrate n. 36/E del 19 dicembre 2013 – Tale Circolare ha ad oggetto gli impianti fotovoltaici – tuttavia, per quanto compatibili, le previsioni ivi contenute si applicano anche agli impianti analoghi.

QUALIFICAZIONE COME BENI IMMOBILI

Si considerano beni immobili quando devono essere dichiarati in Catasto, indipendentemente dalla categoria catastale attribuita alle unità immobiliari di cui fanno parte. In particolare, quando:

- costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10;
- determinano l'incremento della redditività ordinaria dell'immobile su cui sono integrati di una percentuale pari o superiore al 15%. In tale ipotesi, l'impianto non è oggetto di autonomo accatastamento, ma determina l'incremento della rendita catastale dell'immobile su cui è installato, senza che ne muti la classificazione.

QUALIFICAZIONE COME BENI MOBILI

Si si considerano, beni mobili quando non hanno autonoma rilevanza catastale e costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari. In particolare, non esiste obbligo di comunicazione al Catasto in presenza di almeno uno dei seguenti requisiti:

1. la potenza nominale dell'impianto non è superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso;
2. la potenza nominale complessiva, espressa in chilowatt, non è superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari le cui parti comuni sono servite dall'impianto;
3. per le installazioni ubicate al suolo, il volume individuato dall'intera area destinata all'intervento e dall'altezza relativa all'asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è inferiore a 150 m³.

CONSEGUENZE FISCALI DELLA QUALIFICAZIONE

Impianto come bene immobile

- **Acquisto:** cessione soggetta ad IVA (al 10%) e alle imposte di registro, ipotecarie e catastali secondo le regole operanti per i fabbricati.
- **Locazione:** IVA applicabile secondo le regole dei fabbricati. Imposta di registro all'1%. Se operato da un soggetto privato → fuori campo IVA e imposta di registro in misura pari al 2%.
- **Imposizione diretta:** bene ammortizzabile - coefficiente del 4%. Trova applicazione la disciplina dello scorporo del valore del terreno ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili.

Impianto come bene mobile

- **Acquisto:** IVA al 10% e imposta di registro in misura fissa (da registrare solo in caso d'uso). Se ceduto da un privato: fuori campo IVA e imposta di registro al 3%.
- **Locazione:** IVA al 22%. Imposta di registro dovuta in misura fissa (da registrare solo in caso d'uso). Se operato da un soggetto privato → fuori campo IVA e imposta di registro in misura pari al 3%.
- **Imposizione diretta:** bene ammortizzabile - coefficiente del 9%.

I C.D. «IMBULLONATI»

- Importanti pronunce della Corte di Cassazione (Ordinanze numero 20726/2020, 20727/2020, 20728/2020 e 21287/2020) concernenti la determinazione delle rendite catastali.
- In particolare, la Corte di Cassazione ha statuito, per la prima volta e diversamente da quanto affermato in precedenza dall'Agenzia delle entrate (Circolari numero 2/E del 1° febbraio 2016 e del 13 giugno 2016; Nota numero 60244/2016), che i **pali** degli impianti eolici, essendo componenti esclusivamente funzionali al processo produttivo, non devono essere computati nella rendita catastale degli impianti eolici. Quanto precede si applica a prescindere dal fatto che i manufatti siano o meno stabilmente infissi al suolo.
- Tali pronunce rappresentano un importante chiarimento che supera gli orientamenti contrastanti delle numerose sentenze di merito che si sono susseguite sul tema.

CATEGORIA F

IMMOBILI CENSITI CATASTALMENTE NEL GRUPPO F

Le categorie di gruppo F, non essendo previste nel quadro generale delle categorie in quanto prive di rendita catastale, vengono definite «**fittizie**» (Cfr. Circ. Agenzia del Territorio n. 9/T del 26 novembre 2001). Introdotte per poter permettere la presentazione in Catasto di unità in situazioni particolari o transitorie, tra le quali:

- Area urbana (**F/1**);
- Unità collabenti (**F/2**);
- Unità in corso di costruzione (**F/3**);
- Unità in corso di definizione (**F/4**);
- Lastrici solari (**F/5**).

AREE URBANE (F/1)

- L'area urbana è una superficie, priva di fabbricati, che ossia non ha più le caratteristiche per essere censita come terreno agricolo (es. porzione di strada, di corte asfaltata, di giardino di un'abitazione). Scopo transitorio: molto spesso viene costituita per passaggi di proprietà o per identificare un terreno edificabile sul quale, in futuro, sorgerà un fabbricato.
- **IMU**: tali aree sono prive di rendita catastale. Tuttavia, se l'area ha caratteristiche per essere definita edificabile (con cubatura fabbricabile) → rischio che il comune qualifichi l'area come fabbricabile (IMU dovuta sul valore venale in comune commercio).
- **IVA**: tali aree, non essendo comprese né tra gli immobili abitativi (gruppo A, eccetto gli A/10), né tra gli immobili strumentali (gruppi B, C, D, E, nonché categoria A/10), sono soggette a IVA solo se aventi carattere edificatorio (Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 12/2007).

UNITÀ COLLABENTI (F/2)

- **Definizione:** costruzioni caratterizzate da un notevole livello di degrado che sia anche temporalmente rilevante e che ne determina una incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio (Nota n. 29439 del 30 luglio 2013 dell’Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Catasto e Cartografia).
- Per tali immobili sussiste la possibilità di cambio di destinazione d’uso e trasformazione in F/2 (occorre un’apposita pratica presentata da un professionista).
- **IMU:** è esclusa la tassazione sia del fabbricato perché improduttivo di reddito, sia dell’area d’insistenza perché già edificata (Cass. N. 17815 del 19 luglio 2017). N.B. l’unità collabente è diversa dall’unità inagibile (IMU al 50%) e dall’unità che non conserva i muri delimitatori (IMU e TASI applicabili come area edificabile o terreno agricolo).
- **IVA:** in assenza dei requisiti per la strumentalità, la fattispecie è riconducibile all’Art. 10 n. 8-*bis* (regime di esenzione di imposta).

UNITÀ IN CORSO DI COSTRUZIONE (F/3)

- Immobili (in costruzione) che sono temporaneamente iscritti nei registri immobiliari in attesa della definitiva destinazione conferita al bene.
- Tali immobili sono privi di rendita catastale.
- **IMU**: esclusa la tassazione del fabbricato perché improduttivo di reddito. Sconterà IMU come area fabbricabile.
- Da quando è dovuta l'IMU sul fabbricato? Art. 2 D.Lgs. 504/1992: dalla data di ultimazione dei lavori ovvero (se anteriore) di utilizzazione. Tale criterio acquista rilievo solo quando il fabbricato non sia iscritto ancora in catasto, realizzando tale iscrizione il presupposto principale per assoggettare il bene all'imposta. È quindi **sufficiente l'accatastamento** a far scattare il presupposto (Cass. 20319 del 23 agosto 2017).
- **IVA**: trattandosi di beni ancora nel circuito produttivo, la cessione di tali immobile viene esclusa dall'ambito applicativo dell'Art. 10, numeri *8-bis* e *8-ter* del DPR IVA.

UNITÀ IN CORSO DI DEFINIZIONE (F/4)

- Tale classificazione, caratterizza i fabbricati di cui non è ancora definita la consistenza e l'utilizzo, i quali, ai fini fiscali, mantengono la **natura originaria**.
- Recente pronuncia con cui l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si applica l'aliquota IVA ordinaria alla cessione di fabbricati accatastati nella categoria transitoria F/4, in quanto oggetto di interventi edilizi finalizzati a convertirne la destinazione d'uso da strumentale a residenziale (Ris. Agenzia delle Entrate n. 167 del 6 aprile 2022).

LASTRICO SOLARE (F/5)

- Si tratta di immobile diverso da quelli oggettivamente strumentali. Non strumentalità confermata anche dalla Corte di Cassazione (Ordinanza numero 15192/2021).
- **Se ceduto da impresa di costruzione? Dovrebbe essere soggetto ad IVA.**
- Il lastrico solare privo di autonomia catastale, considerato come parte del fabbricato al quale appartiene → relativa cessione o locazione si rende applicabile il regime proprio di tale fabbricato.
- Una volta realizzata la centrale fotovoltaica:
 - ❖ se censibile in categoria D/1 o D/10 → apposita dichiarazione per consentire l'iscrizione in catasto dell'unità immobiliare costituita.
 - ❖ se l'impianto ha natura mobiliare → cessioni dell'impianto tornerà applicabile il relativo regime IVA per i beni mobili.

C L I F F O R D
C H A N C E

Clifford Chance, Via Broletto, 16, 20121 Milano, Italia
© Clifford Chance 2020
Clifford Chance Studio Legale Associato

WWW.CLIFFORDCHANCE.COM