

IVA

Come si individua l'impresa costruttrice nel comparto IVA e nell'IMU

di Nicola Forte

Nel corso degli ultimi anni si sono susseguiti una serie di interventi normativi che hanno collegato il regime fiscale applicabile alla **nozione di impresa costruttrice**. Sorge quindi l'esigenza, al fine di **"inquadrare" correttamente il trattamento fiscale** di talune operazioni, di fare chiarezza su tale nozione. Non sempre, infatti, le disposizioni (relative ai diversi tributi) sono **perfettamente coincidenti** ed allora l'interprete potrebbe dubitare sulla correttezza dell'interpretazione. L'analisi deve iniziare dall'esame delle disposizioni in materia di Iva ed in particolare dall'art. 10, comma 1, nn. 8 – bis e 8 – ter) del D.P.R. n. 633/1972.

La prima disposizione prevede l'applicazione del **regime di esenzione** relativo alle cessioni degli immobili di tipo abitativo (avendo riguardo alla categoria catastale). La stessa norma prevede, però, un'eccezione. Infatti, sono imponibili le cessioni di fabbricati effettuate dalle **"imprese costruttrici degli stessi"** entro i cinque anni dalla fine dei lavori (successivamente è possibile esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva). La medesima locuzione è utilizzata anche dal successivo numero 8 – ter) riguardante gli immobili c.d. strumentali per natura.

La norma vuole di fatto prevedere che, laddove le cessioni di fabbricati abbiano quale oggetto "immobili nuovi", l'imposta sul valore aggiunto dovrà essere **in ogni caso applicata**. Una lettura di questo genere induce l'interprete a **"dilatare"** il significato attribuibile all'espressione impresa costruttrice. In pratica, ai fini dell'applicazione del regime di imponibilità non è necessario che l'impresa costruttrice sia qualificata tale in base alle risultanze dell'oggetto sociale, all'iscrizione presso la Camera di commercio o al codice Atenco 2007, **essendo costruttrice anche l'impresa che occasionalmente costruisce l'immobile oggetto di successiva cessione**.

Ad esempio, se un'impresa che realizza impianti costruisce un immobile appaltando la realizzazione della costruzione ad un'altra impresa, deve considerarsi **costruttrice**. Pertanto la successiva cessione, se effettuata entro i cinque anni dal termine dei lavori di costruzione, deve essere assoggettata ad Iva. Invece non può considerarsi costruttrice l'impresa appaltatrice che ha materialmente realizzato il fabbricato su ordine dell'appaltante.

La correttezza dell'interpretazione risulta confermata anche dalla formulazione letterale della disposizione in rassegna. L'espressione **costruttrice degli "stessi"** vuol significare che

un'impresa assume tale qualifica esclusivamente se realizza gli immobili oggetto di cessione. Ad esempio se un'impresa che svolge professionalmente un'attività di costruzione e vendita intende cedere l'unico immobile abitativo non costruito (ma acquistato), l'operazione sarà assoggettata al regime di esenzione di cui al citato art. 10, n. 8 – bis). Infatti, l'impresa non assumerà la natura di costruttrice con riferimento al cespote oggetto di successiva alienazione.

Analogamente, se un'impresa costruttrice cede un fabbricato abitativo, lo riacquista e successivamente lo vende nuovamente, la seconda cessione risulterà esente da Iva. Dopo la prima cessione l'impresa ha perso la qualificazione di impresa costruttrice e non sarebbe più tale con riferimento alla **seconda operazione (la seconda cessione)**.

Il medesimo problema è sorto ai fini IMU dopo l'approvazione del [D.L. 31 agosto 2013, n. 102](#). In particolare, l'**art. 2, comma 1** prevede che *“non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria ..., relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati”*.

La formulazione della norma è, sotto il profilo letterale, **meno chiara**, avendo il legislatore in questa circostanza eliminato le parole, dopo l'espressione impresa costruttrice, “degli stessi”. Sembra non necessario, quindi, che l'impresa costruttrice abbia materialmente edificato i fabbricati stessi oggetto di cessione, ma questa interpretazione **non può essere condivisa**. Un'interpretazione meno rigorosa darebbe luogo alla possibilità di non applicare l'IMU anche per i fabbricati costruiti da altri soggetti (non costruttori) per il solo fatto che sono posseduti da un'impresa costruttrice che li ha acquistati. La soluzione sarebbe chiaramente contrastante con la *ratio* della norma che ha inteso escludere dall'applicazione dell'Imposta Municipale Unica solo il “magazzino” delle **imprese “effettivamente” costruttrici**. Sotto questo profilo la norma coincide perfettamente con la disposizione già esaminata in materia di Iva.

Tuttavia, **ai fini dell'esclusione dall'IMU, la nozione di impresa costruttrice è più limitata** essendo necessario escludere le imprese che, anche in base ad un contratto di appalto, costruiscono il **fabbricato occasionalmente**. In tale ipotesi l'immobile non sarà destinato alla vendita e quindi l'IMU dovrà essere assolta. Sotto questo profilo **la nozione di impresa costruttrice ai fini dell'Iva è più ampia rispetto a quella utilizzabile ai fini dell'IMU**. Tornando all'esempio precedente la società che realizza impianti se costruisce in appalto un fabbricato dovrà assolvere l'IMU. Ai fini dell'applicazione dell'Iva potrà considerarsi costruttrice, ma ai fini dell'IMU non essendo l'immobile destinato alla vendita non sarà esonerata dal versamento del tributo.