

Aspetti Iva nella cessione di porzioni di fabbricato e di fabbricati non ultimati

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Immobili e fisco

Scopri di più

La disciplina Iva della **cessione di immobili presenta importanti aspetti critici**, sia per **l'inquadramento in generale** sia per la spettanza di eventuali **aliquote Iva ridotte** (4% o 10%). In questo intervento si focalizza l'attenzione sulla **possibilità di applicare aliquote agevolate** alla cessione dei fabbricati, con particolare riguardo alle cessioni di **porzioni di fabbricato**, ovvero quelli **non ancora ultimati**.

Con la locuzione "*porzioni di fabbricati*", il legislatore ha inteso estendere **l'applicazione delle aliquote ridotte**, oltre che al fabbricato nel suo complesso, anche alle **porzioni dello stesso, intendendosi per tali "tutti i locali aventi un'autonoma individualità (...), pertanto in mancanza di uno specifico riferimento della norma agevolativa a determinate porzioni del fabbricato agevolato, il beneficio fiscale deve intendersi estensibile a ogni singola parte dello stesso, sempreché, beninteso, siano rispettate le altre condizioni richieste dalla norma ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta" (riunione Ispettorato compartimentale delle tasse e delle imposte indirette del 16.10.1990).**

Come correttamente precisato dall'Amministrazione finanziaria, il requisito dell'"*autonoma individualità*" è **agevolmente verificabile poiché**, quando un trasferimento di immobili richiede un frazionamento, tale operazione deve essere preventivamente verificata dall'Ufficio tecnico erariale, ragion per cui **qualsiasi immobile prima del trasferimento assume l'autonoma individualità** (risoluzione n. 25/E/2005).

Passando ora alla fattispecie dell'immobile al "grezzo", è bene precisare che, secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate, un fabbricato si considera ultimato nel **momento in cui l'immobile è idoneo ad espletare la sua funzione**, ovvero è idoneo ad essere destinato al consumo ([circolare n. 12/E/2007](#)). Di conseguenza, si **considera terminato l'immobile**:

- in relazione al quale sia stata emessa **l'attestazione di ultimazione lavori** da parte del direttore dei lavori, che di norma **coincide con la dichiarazione da rendere in Catasto**, ai sensi dell'[articolo 23](#) e [24 D.P.R. 380/2001](#);

- che, pur in assenza della attestazione di ultimazione dei lavori, **sia già stato concesso in uso a terzi**, atteso che, in tal caso, l'immissione in consumo fa presumere che esso presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a considerare completata **l'opera di costruzione o di ristrutturazione**.

E' bene sottolineare, in tale contesto, che la vendita del **fabbricato non ultimato** deve essere tenuta **distinta dall'ipotesi dell'immobile** ceduto, ma **ancora in corso di costruzione**, o addirittura sulla "carta" poiché, in tale ultime fattispecie, si assiste alla **vendita di cosa futura**, in quanto il venditore si obbliga a **consegnare all'acquirente l'immobile ultimato**.

Focalizzando sulla **cessione dell'immobile al grezzo**, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che:

- la cessione dei fabbricati in corso di costruzione **è soggetta ad Iva**. Ove il fabbricato sia "*in corso di ristrutturazione*", è possibile applicare **l'aliquota agevolata**, a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, seppur in misura parziale ([circolare n. 12/E/2010](#)). Non è sufficiente, a tal fine, la **sola richiesta delle autorizzazioni amministrative** all'esecuzione dell'intervento ([risoluzione n. 91/E/2007](#));
- alle cessioni di fabbricati in corso di costruzione può applicarsi l'aliquota agevolata eventualmente prevista per la **cessione di fabbricati ultimati**, a condizione che permanga l'originaria destinazione risultante dal permesso di costruire (circolare n. 14/E/1981);
- l'aliquota ridotta può trovare applicazione anche se **i trasferimenti del fabbricato in corso di costruzione sono più d'uno**. Al ricorrere di quest'ultima ipotesi è necessario che ciascun venditore **non abbia limitato la propria attività alla sola compravendita** ma abbia partecipato, anche se solo in parte, alla costruzione del fabbricato (risoluzione n. 350228/E/1982);
- l'applicazione dell'aliquota ridotta è condizionata alla presenza, al momento della cessione, delle **caratteristiche non di lusso e degli altri requisiti**, verificabili dai progetti e dai titoli abilitativi (risoluzione n. 350228/E/1982). In caso contrario, l'acquirente è obbligato al **versamento della differenza di imposta dovuta** (circolare n. 14/E/1981);
- non **possono più usufruire dell'aliquota ridotta**, in quanto non rientrano tra i "*lavori di completamento*", i **lavori eseguiti dopo l'ultimazione della costruzione** (risoluzione n. 330968/E/1981).