

Frazionamento e accorpamento delle unità immobiliari – Riflessi IVA

24 Novembre 2015

Mantiene la qualificazione di *“impresa ristrutturatrice”*, l’impresa che cede o loca abitazioni ad IVA, oggetto di un preventivo intervento di frazionamento/accorpamento, autorizzato urbanisticamente prima del 12 novembre 2014.

Per contro, per gli interventi autorizzati dopo tale data, le recenti modifiche nella definizione di *“manutenzione straordinaria”* possono produrre rilevanti cambiamenti alla disciplina fiscale.

Questo uno dei principali riflessi fiscali delle conclusioni a cui è giunto il **Consiglio di Stato nella Sentenza della Sez. IV, n.4381 del 21 settembre 2015**^[1], secondo il quale la qualificazione di un intervento edilizio discende dalla verifica di legittimità del titolo edilizio autorizzativo con riferimento alla disciplina vigente al momento del suo rilascio.

Chiamato a pronunciarsi nello specifico proprio sulla qualifica urbanistica di un intervento di frazionamento/accorpamento di unità immobiliari a destinazione residenziale, il giudice amministrativo ha chiarito che questo non può essere qualificato come *“manutenzione straordinaria”*, ai sensi del nuovo art.3, co.1, lett. b) del DPR 380/2001, laddove sia stato urbanisticamente autorizzato prima dell’entrata in vigore della modifica normativa apportata alla citata norma, dall’art.17 del DL 133/2014 (convertito con modificazioni dalla legge 164/2014), ovverosia prima del 12 novembre 2014^[2].

A tal proposito, si ricorda, infatti, che da tale data la definizione di *“manutenzione straordinaria”* comprende anche gli interventi *“consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l’originaria destinazione di uso”*.

Sotto il profilo fiscale, tale nuova definizione di *“manutenzione straordinaria”* va ad incidere anche sulla disciplina IVA applicabile agli interventi di frazionamento ed accorpamento, nonché alla successiva cessione o locazione di unità immobiliari sulle quali questi sono eseguiti, tenuto conto che, in generale, proprio la qualificazione urbanistica di un intervento edilizio condiziona il regime tributario applicabile alla fattispecie ai fini della corretta applicazione della disciplina IVA^[3].

1. Effetti su appalti, cessioni e locazioni di fabbricati residenziali

In primo luogo, si evidenzia che la riconducibilità degli interventi di frazionamento ed accorpamento di unità immobiliari alla manutenzione straordinaria, anziché alla ristrutturazione edilizia, non incide sull’applicabilità dell’aliquota IVA al 10% nell’ipotesi di contratti d’appalto relativi alla loro realizzazione, qualora questi siano effettuati su immobili a destinazione residenziale, ai sensi dell’art.1, comma 17 della legge 244/2007, come modificato dall’art.2, comma 11 della legge 191/2009.

Con riferimento a tali fabbricati, infatti, l’applicazione dell’aliquota IVA ridotta al 10% non trova alcuna limitazione ed è estesa a qualsiasi categoria di intervento edilizio, ivi comprese le manutenzioni ordinaria e straordinaria.

Appalto per frazionamento/accorpamento di unità immobiliari a destinazione residenziale		
data rilascio titolo urbanistico	qualifica intervento	aliquota IVA applicabile
fino all’11 novembre 2014	art.3, co.1, lett.c) DPR 380/2001	10%
dal 12 novembre 2014	art.3, co.1, lett.b) DPR 380/2001	10%

Riflessi, invece, si hanno relativamente al regime IVA applicabile alle operazioni di cessione o locazione di fabbricati residenziali, laddove questi siano stati oggetto di preventivo frazionamento od accorpamento.

Per questi infatti, l'applicazione dell'IVA è consentita solo alle imprese cedenti o locatrici che possono qualificarsi come *"imprese ristrutturatrici"*.

Invero, è lo stesso art.10, comma 1, del DPR 633/1972, sia al n.8 che al n. 8bis, che così definisce le imprese che, su fabbricati residenziali, *"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"*.

Solo per queste, in sostanza, è ammessa l'imponibilità ad IVA per le cessioni (*"d'obbligo"* entro i cinque anni dall'ultimazione dei lavori o *"su opzione"* oltre tale termine) e per le locazioni (sempre *"su opzione"*) di fabbricati residenziali.

Alla luce delle indicazioni fornite con la Sentenza n. 4381/2015, si ritiene quindi che, a prescindere dal termine di effettuazione dell'intervento, mantiene la qualifica di *"impresa ristrutturatrice"* l'impresa cedente o locatrice autorizzata all'esecuzione di detti lavori da titolo edilizio legittimamente rilasciato prima del 12 novembre 2014.

Diversamente, qualora l'intervento di frazionamento od accorpamento di unità immobiliari (a destinazione residenziale) sia urbanisticamente legittimato dopo il 12 novembre 2014 (entrata in vigore del nuovo art.3, co. 1, lett. b del DPR 380/2001), la sua riconducibilità alla nozione di *"manutenzione straordinaria"* comporta il venir meno della qualifica di *"imprese ristrutturatrici"* per le imprese cedenti o locatrici ed il conseguente regime di esenzione IVA per le operazioni da queste effettuate.

In altri termini, ciò significa che:

- in caso di cessione, si applicherà l'imposta di Registro (invece dell'IVA) in misura proporzionale, al 2% o al 9%, a seconda se ricorrano o meno i requisiti *"prima casa"* (ai sensi dell'art.1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986);
- in caso di locazione, si applicherà l'imposta di Registro (invece dell'IVA) con aliquota del 2% (ai sensi dell'art.5 della Tariffa, Parte I, annessa al DPR 131/1986).

Cessione/Locazione Abitazioni oggetto di un precedente intervento di frazionamento/accorpamento			
data rilascio titolo urbanistico	qualifica <i>"impresa ristrutturatrice"</i>	Regime IVA Cessione	Regime IVA Locazione
fino all'11 novembre 2014	SI	imponibilità ^(*)	imponibilità "su opzione"
dal 12 novembre 2014	NO	esenzione	esenzione ^(**)

^(*) Rimane imponibile ad IVA *"su opzione"* la cessione di abitazioni effettuata da *"impresa ristrutturatrice"* anche oltre i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.

^(**) Rimane comunque imponibile ad IVA *"su opzione"* la locazione di *"alloggi sociali"*.

2. Conseguenze del regime di esenzione da IVA

In tal ambito, è opportuno ricordare che l'esenzione da IVA di tali operazioni implica per le imprese del settore effetti anche in sede di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'intervento di frazionamento od accorpamento.

È noto, infatti, come una cessione di immobili, come del resto una locazione, in esenzione da IVA fa scattare la rettifica della detrazione operata sulle spese d'acquisto, costruzione e, come nella fattispecie in esame, di ristrutturazione del bene ceduto, ex art. 19bis2, del DPR 633/72.

Allo stesso modo, è evidente che l'effettuazione di operazioni esenti incide anche, attraverso il meccanismo del pro-rata di detrazione (artt.19, comma 5 e 19bis del DPR 633/1972), sulla percentuale di detraibilità dell'IVA assolta sul complesso degli acquisti di beni e servizi, dipendendo quest'ultima dal peso delle operazioni esenti rispetto al complesso delle operazioni eseguite (imponibili ed esenti).

In merito, è, quindi, utile richiamare l'attenzione sul fatto che, qualora gli interventi di accorpamento o frazionamento siano uniti ad opere che ne permettano la qualificazione urbanistica come ristrutturazione edilizia, le imprese esecutrici dei lavori, che cedano o locino l'immobile residenziale, mantengono la qualifica di "imprese ristrutturatrici", consentendo così l'applicazione del regime d'imponibilità ad IVA proprio dell'operazione effettuata e contestualmente evitando le problematiche relative all'indetraibilità dell'IVA.

3. Effetti su appalti, cessioni e locazioni di fabbricati non residenziali

Ad opposte conclusioni si giunge, invece, relativamente agli immobili a destinazione non residenziale. Se, infatti, i suddetti interventi di frazionamento ed accorpamento sono realizzati su immobili a destinazione non residenziale, le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla loro realizzazione scontano l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria al 22%.

A differenza di quanto affermato per i fabbricati residenziali, infatti, per gli immobili non residenziali è ammessa l'applicazione dell'aliquota ridotta al 10% solo per gli interventi di recupero più incisivi (art. 3, comma 1, lett.c, d, ed f del DPR 380/2001), ai sensi del n.127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III allegata al DPR 633/1972.

Alla luce delle indicazioni fornite con la Sentenza n. 4381/2015, quindi, anche l'applicabilità della corretta aliquota IVA all'appalto relativo a tali interventi edilizi, eseguiti su immobili a destinazione non residenziale, dipende dalla data di rilascio del titolo abilitativo che ne stabilisce la qualificazione urbanistica.

Appalto per frazionamento/accorpamento di unità immobiliari a destinazione non residenziale		
data rilascio titolo urbanistico	qualifica intervento	aliquota IVA applicabile
fino all'11 novembre 2014	art.3, co.1, lett.c) DPR 380/2001	10%
dal 12 novembre 2014	art.3, co.1, lett.b) DPR 380/2001	22%

È comunque evidente che, se l'esecuzione dell'intervento di accorpamento o frazionamento è accompagnata da opere diverse, che nel loro complesso permettano la qualificazione dei lavori come ristrutturazione edilizia (come, ad esempio, nel caso di modifiche che incidono sulle parti comuni o sul prospetto dell'edificio, ovvero nell'ipotesi di cambio di destinazione d'uso dell'immobile), l'aliquota IVA applicabile alle suddette opere rimarrà quella del 10% anche per gli immobili a destinazione non residenziale.

A nulla rileva, invece, la qualificazione urbanistica dell'intervento ai fini dell'individuazione del corretto regime IVA applicabile alle operazioni di cessione o locazione degli immobili su cui tali opere sono realizzate.

Per gli immobili a destinazione non residenziale, infatti, l'applicazione dell'IVA per cessioni o locazioni è sempre ammessa, attraverso l'esercizio dell'opzione da parte del cedente o del locatore nell'atto di acquisto o locazione.

Cessione/Locazione Immobili non residenziali oggetto di un precedente intervento di frazionamento/accorpamento			
data rilascio titolo urbanistico	qualifica "impresa ristrutturatrice"	Regime IVA Cessione	Regime IVA Locazione
fino all'11 novembre 2014	SI	imponibilità ^(*)	imponibilità "su opzione"
dal 12 novembre 2014	NO	imponibilità "su opzione"	imponibilità "su opzione"

^(*) Rimane imponibile ad IVA "su opzione" la cessione di immobili strumentali effettuata da "impresa

ristrutturatrice" anche oltre i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.

[1] Cfr. ANCE "**Frazionamento e manutenzione straordinaria**", [ID n. 22777](#) del 20 Novembre 2015.

[2] Il Consiglio di Stato giunge a dette conclusioni sulla base del principio del *tempus regit actum* (art.11, I comma, disp. prel. C.C.), che impone di verificare la legittimità del titolo edilizio in riferimento alla disciplina vigente al momento del rilascio.

[3] Cfr. ANCE "**DL 133/2014 (L. 164/2014) - Art.17 Frazionamento e accorpamento delle unità immobiliari - Riflessi IVA**", [ID n. 18309](#) del 14 novembre 2014.

22830-Sentenza della Sez_ IV n_4381 del 21-09-2015.pdf [Apri](#)