

IVA - Effetti fiscali del condono edilizio

26 Novembre 2003

L'art.32 del D.L. 269/2003, convertito con modificazioni in Legge 24 novembre 2003, n.326, pubblicata sul *Supplemento Ordinario* n.181 alla *Gazzetta Ufficiale* n.274 del 25 novembre 2003, ha previsto la possibilità di sanare le opere edilizie abusive che risultino ultimate entro il 31 marzo 2003 e che rispettino determinati limiti volumetrici (cd "condono edilizio").

Rimandando a precedenti comunicazioni ANCE per ciò che attiene specificamente alle modalità applicative del condono edilizio (prima delle modifiche apportate dalla legge di conversione), si vuole in questa sede approfondire l'aspetto tributario connesso alla sanatoria e, in particolar modo, alla possibilità di fruire delle agevolazioni fiscali attualmente vigenti in materia di IVA (costruzione, cessione e ristrutturazione), nel caso in cui le stesse riguardino fabbricati che, originariamente costruiti in violazione delle prescrizioni urbanistiche, siano stati successivamente oggetto di condono edilizio.

A tal fine, le disposizioni normative che devono essere prese in considerazione sono gli articoli 49 (che ha trasfuso l'art.41-ter della legge 1150/1942) e l'art.50 (che ha trasfuso l'art.46 della precedente legge sul condono, la n.47/1985) del nuovo Testo Unico dell'edilizia, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, i quali prevedono, rispettivamente, il trattamento fiscale per le opere abusive e, in deroga a quest'ultimo, l'applicabilità delle agevolazioni vigenti in caso di condono edilizio, come di seguito evidenziato.

1. Inapplicabilità di aliquote IVA agevolate in caso di violazioni edilizie

Nell'ambito delle disposizioni fiscali riguardanti le violazioni edilizie, l'art.49 del citato D.P.R. 380/2001 (che ha trasfuso l'art.41-ter della legge urbanistica 1150/1942) stabilisce, come "regola generale", che gli interventi abusivi realizzati in assenza di titolo o in contrasto con lo stesso, ovvero sulla base di un titolo successivamente annullato, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti, nè di contributi o altre provvidenze dello Stato o di enti pubblici.

In generale, quindi, le agevolazioni previste in materia di IVA per la costruzione, la ristrutturazione e la cessione di determinati fabbricati (es. IVA al 10% per la vendita di case di abitazione non di lusso, ai sensi del n.127-undecies, Tabella A, Parte III, Allegata al DPR 633/1972) possono essere applicate solo se la realizzazione degli stessi immobili avvenga nel rispetto delle prescrizioni urbanistiche. Diversamente, dovrà applicarsi l'IVA ordinaria al 20% sia nella fase di costruzione o ristrutturazione (appalti e acquisto di beni finiti), sia in quella di cessione dell'unità immobiliare (in questo caso naturalmente l'abuso non deve essere tale da poter rendere nullo l'atto di compravendita).

Tale principio è stato ribadito più volte dall'Amministrazione finanziaria (R.M. 363939/1979 e R.M. 503508/1975), seppur in modo specifico per alcune disposizioni agevolative introdotte in via transitoria in materia di IVA (art.79, DPR 633/1972 che ha disposto aliquote ridotte per gli appalti relativi alla costruzione e per la cessione dei fabbricati o porzioni di fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2-7-1949, n. 408). Come evidenziato dalla dottrina prevalente[1], le precisazioni possono ritenersi comunque valide anche nel periodo attuale in cui le aliquote IVA ridotte per alcune operazioni sono previste a regime, ossia senza vincoli temporali di applicabilità (in ogni caso, infatti, si può parlare di agevolazioni fiscali ancorchè strutturali).

Ai sensi del citato art.49 del Testo Unico sull'edilizia, le violazioni che comportano l'inapplicabilità delle agevolazioni sono:

A. Mancanza del titolo abilitativo. I fabbricati costruiti senza concessione edilizia (ora permesso di costruire) non possono beneficiare di agevolazioni fiscali o di contributi pubblici. Analogamente anche gli interventi di recupero realizzati in assenza dell'autorizzazione comunale, quando richiesta, non possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta al 10% (prevista, per il restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, dal n.127-quaterdecies della Tabella A, Parte III, Allegata al DPR 633/1972);

B. Contrasto con il titolo abilitativo. Ai fini della decadenza dalle agevolazioni fiscali, il contrasto deve riguardare:

- Ø violazioni di altezza, distacchi, cubatura o superficie coperta che eccedano, per singola unità immobiliare, il limite del 2% delle misure prescritte, riferito all'intero fabbricato. Se la violazione riguarda una singola unità immobiliare (es. nel caso di aumento della cubatura di un'abitazione superiore al 2% di quella prescritta per l'intero fabbricato) il contrasto, con la conseguente perdita delle agevolazioni, si verifica comunque per l'intero immobile e non solo per il singolo appartamento. Tuttavia se un edificio è stato costruito in conformità al titolo, la successiva realizzazione di interventi abusivi all'interno di una singola unità immobiliare (es. lavori di sistemazione di un sottotetto) non comporta la decadenza delle agevolazioni fiscali anche per le restanti parti del fabbricato (R.M. 250683/1980);
- Ø ovvero, il mancato rispetto delle destinazioni e degli allineamenti indicati nel programma di fabbricazione, nel piano regolatore generale e nei piani particolareggiati di esecuzione.

C. Annullamento del titolo abilitativo. La decadenza dalle agevolazioni opera comunque anche sugli atti economici precedenti all'annullamento (ad es., sui corrispettivi di un contratto di appalto, fatturati con IVA agevolata prima dell'annullamento, dovrà comunque applicarsi l'aliquota ordinaria, apportando le conseguenti variazioni).

La constatazione delle violazioni edilizie è di competenza del Comune (art.49, comma 2, DPR 380/2001), che, entro tre mesi dall'ultimazione dei lavori o dalla richiesta del certificato di agibilità o dall'annullamento del titolo edilizio, deve segnalare all'Amministrazione finanziaria ogni inosservanza che comporti la decadenza di agevolazioni fiscali. Il diritto dell'Amministrazione al recupero delle imposte dovute in misura ordinaria si prescrive, poi, in tre anni dalla segnalazione del Comune (art.49, comma 3 dello stesso decreto).

2. Gli effetti del condono edilizio

Come detto, l'art.32 del D.L. 269/2003, convertito, con modificazioni, in Legge 326/2003, ha reintrodotto il "condono edilizio", restituendo (in particolare al comma 25) efficacia ai Capi IV e V della legge 47/1985 (che a sua volta ha previsto in passato la sanatoria edilizia, oggetto poi di successive reiterazioni), per le opere abusive ultimate entro il 31 marzo 2003.

Sotto il profilo fiscale, quindi, torna ad essere applicabile l'art.46 della stessa legge 47/1985, ora trasfuso nell'art.50 nel nuovo Testo Unico dell'Edilizia (D.P.R. 380/2001), a cui si farà riferimento nel prosieguo, che prevede, in deroga alla "regola generale", la possibilità di applicare le agevolazioni fiscali nel caso di opere abusive oggetto della sanatoria edilizia.

In particolare, l'art.50, comma 1, del citato Testo unico prevede che le agevolazioni tributarie in materia di tasse ed imposte indirette sugli affari si

applicano agli atti stipulati dopo il 17 marzo 1985 (per effetto dell'art.32, comma 28, D.L. 269/2003 i riferimenti temporali sono da intendersi riferiti alla data di entrata in vigore del decreto stesso, ossia il 2 ottobre 2003), qualora ricorrano tutti i requisiti previsti dalle vigenti disposizioni agevolative ed a condizione che copia conforme del provvedimento di sanatoria venga presentata, contestualmente all'atto da registrare, all'Amministrazione cui compete la registrazione (ossia, attualmente, agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate).

La norma, così come formulata, ha suscitato, sin dal momento della sua emanazione nell'ambito della legge 47/1985, perplessità in merito all'applicabilità, per i fabbricati sanati dal punto di vista urbanistico, di agevolazioni previste in materia di IVA. La formulazione normativa "atti stipulati", (contenuta nell'art.46 della legge del 1985 ed ora riprodotta nell'art.50 del nuovo Testo Unico dell'Edilizia) infatti, sembrava limitare gli effetti fiscali del condono alle sole "imposte d'atto", ossia all'imposta di registro, ipotecaria e catastale. In tal ambito, tuttavia, è intervenuta l'Amministrazione finanziaria (Riunione Ispettori Compartimentali Tasse e Imposte indirette sugli affari 8 ottobre 1986) che ha precisato l'applicabilità delle agevolazioni alle opere condonate anche in materia di IVA, chiarendo, tra l'altro, che "la legge 47 (quindi la sanatoria edilizia) si riferisce tanto ai costruttori che ai "privati" per quanto concerne la possibilità di ottenere il provvedimento di sanatoria delle opere abusive" e che "il riferimento agli atti stipulati non induce necessariamente a considerare non applicabile la disposizione in esame (ossia l'art.46 della legge 47/1985, ora art.50 del DPR 380/2001) alle agevolazioni in materia di IVA in quanto.....anche per tale tributo, relativamente alle cessioni, l'atto della stipula assume rilevanza ai fini dell'individuazione del momento impositivo, ai sensi dell'art.6 del DPR 633/1972".

2.1 La cessione delle opere oggetto della sanatoria edilizia

Chiarito il fatto che il condono edilizio produce riflessi anche sulle agevolazioni in materia di IVA, la concreta applicazione dell'art.50 del DPR 380/2001 implica la possibilità di fruire di aliquote IVA ridotte sui corrispettivi derivanti dalla cessione di fabbricati, ultimati entro il 31 marzo 2003 e sempre se agevolabili ai sensi del DPR 633/1972, che siano stati sanati dal punto di vista urbanistico dallo stesso costruttore.

Ciò implica, ad esempio, che alla cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati "Tupini" (ossia quelli a prevalente destinazione abitativa, di cui alla legge 408/1949), realizzati dall'impresa costruttrice in contrasto con il titolo edilizio e poi dalla stessa sanati, si renderà applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10% (ai sensi del n.127-undecies, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/1972). È chiaro, poi, che se la cessione riguarda un'abitazione e l'acquirente sia in possesso dei "requisiti prima casa" (stabiliti nella nota II-bis all'art.1 della Tariffa, Parte I, Allegata al DPR 131/1986), si renderà applicabile l'aliquota IVA del 4% (ai sensi del n.21 della Tabella A, Parte II, Allegata al DPR 633/1972).

Naturalmente, lo stesso principio è valevole anche con riferimento alle cessioni agevolate ai fini dell'imposta di registro, in particolare per quanto riguarda la vendita di abitazioni effettuate da privati persone fisiche, assoggettabili all'aliquota ridotta del 3% ed alle ipotecarie e catastali in misura fissa, quando l'acquirente sia in possesso dei citati "requisiti prima casa" (ai sensi dell'art.1, quinto periodo, della Tariffa, Parte I, Allegata al D.P.R. 131/1986 e della relativa nota II-bis già citata). Ciò implica, quindi, che la cessione di un'abitazione, con riferimento alla quale è stato commesso dal privato proprietario l'abuso edilizio (ad esempio un ampliamento in contrasto con il titolo abilitativo) successivamente sanato, potrà fruire dell'imposta di registro al 3% e delle ipotecarie e catastali in misura fissa (129,11 Euro ciascuna), quando l'acquirente sia in possesso dei requisiti prescritti dalla norma. Diversamente, la mancata sanatoria dell'abuso comporta l'applicazione, anche in questo caso, del regime ordinario previsto dall'art.1, secondo periodo, della Tariffa, Parte I, Allegata al D.P.R. 131/1986, per la cessione di fabbricati e relative pertinenze (imposta di registro al 7% e ipotecarie e catastali complessivamente pari al 3%).

In tal caso, sempre l'art.50, comma 1, del DPR 380/2001, stabilisce che deve essere presentata all'Amministrazione cui compete la registrazione dell'atto di compravendita (quindi, agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate) e contestualmente a quest'ultimo, la copia conforme del provvedimento di sanatoria edilizia.

In mancanza del provvedimento definitivo di sanatoria, per conseguire i benefici fiscali in via provvisoria, deve essere prodotta, sempre al momento della registrazione dell'atto di vendita, copia della domanda di sanatoria presentata al Comune con la relativa ricevuta rilasciata da quest'ultimo. L'interessato dovrà, poi, presentare la copia del provvedimento definitivo di sanatoria entro sei mesi dalla sua notifica (pena la decadenza dai benefici fiscali) oppure, nel caso in cui lo stesso non sia stato ancora rilasciato e a richiesta dell'Ufficio, una dichiarazione del Comune che attesti che la domanda non ha ancora ottenuto definizione.

2.2 Gli appalti per il completamento delle opere condonate

Di minore evidenza risulta l'applicabilità delle aliquote ridotte, quando previste dal DPR 633/1972, per i contratti di appalto relativi alla costruzione di immobili, agevolati ai fini IVA, che siano oggetto di sanatoria edilizia. Ciò perché l'art.32 del D.L. 269/2003 convertito in Legge 326/2003 (come del resto anche la legge 47/1985 per ciò che concerne il condono edilizio precedente) fa riferimento alla possibilità di sanare opere già "ultimate" entro il 31 marzo 2003, ma soprattutto perché l'art.50 del DPR 380/2001 (che, come detto più volte, ha trasfuso l'art.46 della legge 47/1985) pone come condizione essenziale, per la fruizione dei benefici fiscali, la presentazione del provvedimento di sanatoria "contestualmente all'atto da registrare", mentre i contratti di appalto non sono generalmente soggetti a registrazione.

Al riguardo, è da segnalare che la dottrina prevalente^[2], formatasi in occasione dell'emanazione della legge 47/1985 (che, come detto, ha posto comunque le stesse condizioni di cui sopra), ha ritenuto applicabili le aliquote IVA ridotte, quando previste dalla relativa disciplina di cui al DPR 633/1972, anche ai contratti di appalto concernenti il completamento di immobili oggetto della sanatoria edilizia sulla base delle seguenti osservazioni:

Ø il requisito dell'"ultimazione" dell'opera può ritenersi soddisfatto se, entro il termine prescritto (ora 31 marzo 2003), sia stato realizzato il rustico e completata la copertura.

Ciò ai sensi dell'art.31, comma 2, della legge 47/1985 che, ai fini del condono edilizio, considerava in tal senso ultimate le opere sanabili. Anche in occasione dell'attuale sanatoria deve ritenersi valida questa definizione, tenuto conto che, come già ricordato, l'art.32, comma 25, del D.L. 269/2003 restituisce efficacia, tra l'altro, alle disposizioni del Capo IV della legge 47/1985, dove è appunto contenuto il citato art.31. Stante questo orientamento della dottrina, quindi, gli appalti per il completamento dei fabbricati, per i quali entro il 31 marzo 2003 sia stato realizzato il rustico e completata la copertura, possono essere agevolabili, sussistendo naturalmente tutti gli altri presupposti di applicazione dell'IVA ridotta;

Ø aver dato la possibilità di sanare i fabbricati, per i quali entro la data prescritta dalla norma sia stato realizzato il rustico e la copertura, dovrebbe implicitamente ammettere la possibilità di agevolare fiscalmente, nel rispetto di tutte le altre condizioni, i lavori di completamento degli stessi immobili. Ciò anche se non è generalmente prevista la registrazione del contratto di appalto e, quindi, non può essere rispettata la condizione normativa della presentazione, in sede di registrazione dell'atto, del provvedimento definitivo di sanatoria edilizia.

Al riguardo, tuttavia, non sono stati emanati chiarimenti ministeriali in grado di precisare espressamente l'applicabilità delle aliquote IVA ridotte, quando previste dal DPR 633/1972, ai contratti di appalto relativi al completamento di fabbricati agevolabili, oggetto di sanatoria edilizia.

A tal proposito, l'ANCE non mancherà di intervenire presso le competenti sedi ministeriali, affinché tale orientamento possa trovare un'esplicita

conferma, nell'ambito dell'attuale sanatoria edilizia.

3. L'efficacia retroattiva della sanatoria

L'art.50 del DPR 380/2001, al comma 4, dispone che il rilascio del permesso definitivo di sanatoria, per le opere o le parti delle stesse realizzate abusivamente, produce automaticamente, qualora ricorrano i requisiti previsti dalle norme agevolative, la cessazione dei provvedimenti di revoca o di decadenza dai benefici fiscali.

A tal fine, in attesa del provvedimento definitivo, deve essere presentata all'Amministrazione finanziaria competente copia autenticata della domanda di sanatoria, corredata dalla prova del pagamento delle somme dovute fino al momento della presentazione della stessa istanza.

In tal modo, quindi, viene riconosciuta efficacia retroattiva, ai fini fiscali, al condono edilizio, con la conseguenza che assumono definitività le eventuali fatture emesse prima della sanatoria con aliquota ridotta (sempre se relative a fattispecie ammesse al beneficio dal DPR 633/1972) riguardanti la costruzione, la ristrutturazione o la cessione di fabbricati agevolati successivamente condonati.

Per le fatture emesse prima del condono con aliquota ordinaria, invece, seppure relative ad opere o interventi agevolati ai fini IVA, non sono ammesse le variazioni in diminuzione (disciplinate dall'art.26 del DPR 633/1972) e, quindi, il recupero della maggiore imposta applicata. Ciò in quanto il comma 6 del citato art.50 stabilisce espressamente che non si fa luogo a rimborso delle maggiori imposte eventualmente già versate.

Il principio è stato, tra l'altro, ribadito dall'Amministrazione finanziaria in occasione del precedente condono edilizio (Riunione Ispettori Compartimentali Tasse e Imposte indirette sugli affari 25 settembre 1990), quando è stato espressamente chiarito che *"nonostante la norma sembra escludere in modo espresso il solo rimborso delle somme pagate, non può farsi ricorso al meccanismo di variazione di cui all'art.26 del DPR 633/1972, attesa la finalità della disposizione in esame, volta a cristallizzare la situazione tributaria già determinatasi"*.

Riepilogando, quindi, alla luce di tali considerazioni risulta che:

- Ø se prima della sanatoria siano state emesse fatture con IVA agevolata nei casi previsti dal DPR 633/1972 (ad es. per la costruzione di case di abitazione non di lusso, con IVA al 10%, ai sensi del n.127-quaterdecies, Tabella A, Parte III, allagata al DPR 633/1972), il condono degli stessi immobili abusivi rende definitive le agevolazioni applicate. Non dovrà, quindi, essere versata la differenza tra l'imposta in misura ordinaria e quella agevolata. Inoltre eventuali provvedimenti di revoca dei benefici fiscali emessi in considerazione dell'abuso edilizio commesso, verranno a cessare;

- Ø se prima del condono sia stata applicata l'IVA in misura ordinaria (al 20%), non si potrà recuperare, dopo la sanatoria, la differenza tra l'imposta versata e quella determinata applicando l'aliquota agevolata.

Sul punto, tuttavia, si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria, in particolare con la Risoluzione 7 marzo 1995, n.63/E, ha precisato, nell'ambito del condono edilizio introdotto dalla legge 47/1985, che le agevolazioni fiscali riferite alle opere oggetto di sanatoria potevano trovare applicazione solo per gli atti stipulati dopo l'entrata in vigore della stessa legge 47/1985 (ossia il 17 marzo 1985). Per gli atti precedenti tale data, il condono edilizio non poteva, quindi, determinare l'applicazione di agevolazioni fiscali. Nell'ambito dell'attuale sanatoria ciò implicherebbe la possibilità di fruire di aliquote IVA ridotte solo in relazione agli atti stipulati dopo il 2 ottobre 2003 (data di entrata in vigore del D.L. 269/2003). In tal modo, in contrasto con le disposizioni normative richiamate in precedenza e con un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale espresso sia dalla Commissione Tributaria Centrale (cfr. Decisione 03/06/1997, n.2852) che, soprattutto, dalla Corte di Cassazione (cfr. Sentenze n. 4763 del 10/11/1989; n. 9484 del 14/09/1990 e n.489 del 17/01/1995), si negherebbe l'effetto retroattivo, ai fini fiscali, della sanatoria edilizia.

Infine, si evidenzia che, a differenza del condono edilizio, il rilascio del permesso in sanatoria per le opere abusive, quando ammesso ai sensi dell'art.36 del DPR 380/2001[3], non produce effetti retroattivi, cosicché non è possibile applicare le agevolazioni fiscali agli atti precedenti il rilascio dello stesso. Si tratta di un istituto "a regime" che non ha il carattere eccezionale del condono edilizio e, quindi, produce effetti più limitati rispetto a quest'ultimo. Ciò è stato confermato dall'Amministrazione finanziaria (R.M. 13/06/1975, n. 300708), la quale ha precisato che la decadenza dai benefici fiscali (quindi anche quelli consistenti nell'applicazione di aliquote IVA ridotte) si verifica comunque per le opere iniziate senza il titolo edilizio abilitativo, anche se quest'ultimo sia stato successivamente rilasciato in sanatoria.

Per completezza, si richiama in ultimo l'attenzione sul fatto che, ai fini dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI, di cui al D.Lgs. 504/1992), la sanatoria edilizia non produce alcun effetto, cosicché la stessa imposta risulterà in ogni caso dovuta con riferimento agli immobili realizzati abusivamente. In tal senso si è espressa in modo esplicito l'Amministrazione finanziaria che, nell'ambito della Risoluzione 6 giugno 1994, n.2/138/C, ha precisato che *"sono soggetti all'imposta comunale sugli immobili (ICI) anche i fabbricati costruiti abusivamente indipendentemente dal fatto che per essi sia stata presentata o meno istanza di sanatoria edilizia"*.

[1] Cfr. S. Annunziata, A. Carrabino *"L'IVA nell'edilizia"* - Buffetti Editore, 1995 e G. Clavari, V. Pollastrini *"IVA nell'edilizia e nella proprietà immobiliare - Guida Operativa"* - IPSOA Editore S.r.l., III Edizione, 2003.

[2] Cfr. precedente nota 1

[3] Tale disposizione normativa (che riproduce il testo dell'art.13 della legge 47/1985) stabilisce, in sostanza, che in caso di interventi realizzati in assenza del titolo o in difformità allo stesso, entro determinati termini e, comunque, sino all'irrogazione delle sanzioni amministrative, il responsabile dell'abuso o l'attuale proprietario possono ottenere il permesso in sanatoria se l'intervento risulti conforme alla disciplina urbanistica ed edilizia vigente sia al momento della realizzazione dello stesso, sia al momento della presentazione della domanda.

[4661-Allegato3.pdf](#) [Apri](#)

[4661-Allegato2.pdf](#) [Apri](#)

[4661-Allegato1.pdf](#) [Apri](#)