

CESSIONE DI PERTINENZA DA PARTE DI IMPRESA NON COSTRUTTRICE ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE IVA

Si chiede di conoscere se la cessione di un box, che l'acquirente intende destinare a pertinenza della propria "prima casa" di abitazione (già acquistata), da parte di un'impresa che non ha costruito o ristrutturato il bene, sia esente da iva ai sensi dell'art. 10 n. 8-*bis* d.p.r. n. 633/1972 oppure possa essere assoggettata a tale tributo per effetto dell'esercizio dell'opzione da parte dell'impresa cedente ai sensi dell'art. 10 n. 8-*ter* del medesimo d.p.r.

Si ricorda, in estrema sintesi (per maggiori approfondimenti si rinvia a Forte-Lomonaco, *Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito iva*, studio n. 102-2012/T, in *Studi e materiali*, 2012, 1211, e Raponi, *Profili di interesse notarile di fiscalità diretta e indiretta in materia di cooperative: assegnazione di beni a soci di cooperative edilizie*, studio n. 176-2012/T, in Cnn notizie dell'11 febbraio 2013), che a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 9 d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, l'opzione per l'imposizione iva può essere esercitata:

- in relazione alle cessioni dei fabbricati di cui all'art. 10 n. 8-*bis* cit. effettuate oltre i cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione (*rectius*, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c, d ed f d.p.r. n. 380/2001) da parte delle imprese costruttrici degli stessi o delle imprese che hanno eseguito sugli immobili ceduti gli interventi citati;
- in relazione alle cessioni di alloggi sociali ai sensi dell'art. 10 n. 8-*bis* cit.;
- in relazione alle cessioni dei fabbricati strumentali per natura di cui all'art. 10 n. 8-*ter* cit. effettuate oltre i cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione (*rectius*, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c, d ed f d.p.r. n. 380/2001) da parte delle imprese costruttrici degli stessi o delle imprese che hanno eseguito sugli immobili ceduti gli interventi citati;
- in relazione alle cessioni dei fabbricati strumentali per natura di cui all'art. 10 n. 8-*ter* cit. effettuate da imprese diverse da quelle che hanno costruito o ristrutturato gli immobili ceduti.

Ne deriva, quindi, che i nn. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 cit. disciplinano in modo diverso (anche) le condizioni soggettive per l'esercizio dell'opzione.

Allora, per verificare se il cedente abbia il diritto di optare per l'imposizione iva ed in base a quali condizioni, si ritiene sia necessario prima stabilire se la cessione del fabbricato sia riconducibile all'ambito applicativo del n. 8-*bis* o del n. 8-*ter* dell'art. 10 cit. In altri termini, si potrà

parlare di un diritto di opzione del cedente per l'imponibilità solo successivamente, una volta cioè che si sia stabilito quale disciplina sia applicabile agli effetti dell'iva.

Ed è a tale fine che rileva l'eventuale destinazione pertinenziale dell'immobile. Più precisamente, il vincolo pertinenziale (che sussiste civilisticamente in presenza non solo di un elemento soggettivo, rappresentato dalla volontà del proprietario, ma anche di un elemento oggettivo, consistente nella destinazione durevole e funzionale del bene al servizio od ornamento di quello principale) rileva - secondo l'interpretazione fornita, sulla base di principi generali, anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 2007 (cfr. Bellini- Forte-Lomonaco, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*, studio n. 144-2007/T, in *Studi e materiali*, 2007) - sul piano della qualificazione tipologica del bene oggetto della cessione per stabilire se si tratti di un fabbricato strumentale per natura o di un fabbricato diverso da questo e, quindi, al fine di stabilire se la relativa cessione rientri nel campo di applicazione del n. 8-ter o del n. 8-bis dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972.

In particolare, laddove il fabbricato ceduto sia destinato a pertinenza di un fabbricato abitativo, la disciplina applicabile agli effetti dell'iva, anche con riguardo alle condizioni per l'esercizio dell'opzione per l'imposizione, è quella di cui all'art. 10 n. 8-bis cit. (in senso contrario cfr. Trabace, *Cessioni Iva di pertinenze*, in *Notariato*, 2013, 184 ss., il quale sembra ritenere che nel caso in cui l'impresa cedente, non costruttrice o ristrutturatrice del bene, abbia interesse a considerare il fabbricato ceduto strumentale per natura, «la volontà del cessionario di esercitare la facoltà di destinare l'unità immobiliare a pertinenza di abitazione, “trasformando” la natura dell'unità stessa da strumentale in abitativa, sulla base di una semplice direttiva di prassi, debba cedere il passo alla facoltà della parte cedente di far valere un diritto, quello di esercizio dell'opzione, previsto da una precisa disposizione di legge»).

Pertanto, nel caso oggetto del quesito, sulla base del principio affermato anche dalla circ. 12/E cit., il vincolo pertinenziale del box con l'abitazione importa l'assimilazione tipologica dell'immobile ceduto ai fabbricati di cui al n. 8-bis dell'art. 10 cit. Ne deriva l'impossibilità di esercizio dell'opzione per l'imposizione iva, non essendo il cedente l'impresa costruttrice o ristrutturatrice del box.

La cessione quindi resta esente da Iva con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in deroga al principio di alternatività, ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 (fatte salve le eventuali agevolazioni “prima casa” spettanti nel caso di specie).

Annarita Lomonaco