

NOVITÀ E QUESTIONI APERTE IN TEMA DI CESSIONI DI FABBRICATI IN AMBITO IVA

*Approvato dalla Commissione studi tributari il 15 giugno 2012**

Lo studio in sintesi (Abstract)

Il Consiglio Nazionale del Notariato ha approvato in data 27 luglio 2012 lo studio n 102-2012/T, della Commissione Studi Tributari, avente ad oggetto l'esame delle novità fiscali in tema di Iva relative ai trasferimenti di fabbricati previste dal c.d. decreto sulla crescita (d.l. n. 83/2012).

A seguito delle modifiche normative, le imprese costruttrici o che hanno effettuato specifici interventi edilizi su immobili abitativi possono optare per l'applicazione dell'Iva anche dopo cinque anni dall'ultimazione dei lavori. Ulteriori modifiche hanno riguardato i fabbricati strumentali per natura, in quanto l'applicazione dell'Iva non dipende più dalla posizione in cui si trova il soggetto acquirente (privato, impresa che non detrae l'Iva, e così via). Inoltre anche in questo caso il termine dal fine lavori è stato "allungato" a cinque anni.

Lo studio pone particolare attenzione all'esame della fase transitoria, cioè al momento di passaggio dalle precedenti alle nuove regole e all'eventuale percezione di acconti con l'obbligo di anticipata fatturazione. Il passaggio da un regime di esenzione ad un regime che prevede l'imponibilità (opzione Iva per le cessioni di immobili abitativi) avrebbe potuto teoricamente dare luogo ad una detassazione quasi integrale dell'atto di trasferimento. La situazione paradossale sarebbe stata generata dall'esenzione ai fini Iva degli acconti (decorsi cinque anni) e dall'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa all'atto della cessione. Il Notariato propone una soluzione che appare in grado di sopperire al "vuoto" normativo di cui D.P.R. n. 131/1986. Infatti quest'ultimo non prevede la possibilità di "frazionare" la stessa operazione avendo riguardo alla percezione di uno o più acconti prima del trasferimento dell'immobile.

Lo studio torna poi ad esaminare alcuni punti che non presentano profili di novità, come la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva, la nozione di impresa costruttrice, la determinazione dell'aliquota Iva applicabile alle pertinenze, avendo riguardo, tra l'altro, alle recenti novità per i trasferimenti dei c.d. posti auto Tognoli.

Sommario: 1. Premessa; 2. Le novità nel decreto - legge cd. per la crescita; 2.1 L'entrata in vigore della nuova disciplina; 3. Il termine di fine lavori, le anticipazioni di corrispettivo o di fatturazione ed altre fattispecie rilevanti ai fini dell'imponibilità; 3.1 Gli atti sottoposti a condizione sospensiva; 4. La nozione di impresa costruttrice e la trasmissibilità della qualifica; 5. L'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 10 nn. 8-bis) e 8-ter) e la cessione delle opere di urbanizzazione; 6. L'aliquota Iva applicabile nel caso di cessione di fabbricati pertinenziali; 6.1 La cessione di box auto "Tognoli": l'aliquota applicabile; 6.1.1 Le novità sulla circolazione dei parcheggi "Tognoli": gli effetti sull'aliquota Iva applicabile.

1. Premessa

A distanza di ben sei anni dall'approvazione del c.d. Decreto Bersani (d.l. n. 223/2006), anche alla luce degli ulteriori interventi normativi che si sono succeduti nel tempo, sussistono ancora numerosi dubbi relativi alla disciplina fiscale degli atti di trasferimento di fabbricati abitativi e strumentali.

Il citato decreto legge n. 223 era intervenuto introducendo nel sistema tributario un principio generalizzato di esenzione dall'Iva di tutte le cessioni dei fabbricati e delle relative porzioni. In particolare il legislatore aveva modificato l'art. 10, comma 1, n. 8-bis) D.P.R. n. 633/1972 ed aggiunto nel corpo del medesimo articolo la successiva lettera n. 8-ter) riguardante unicamente le "cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni" (fabbricati "*oggettivamente strumentali*"). Nell'ambito delle predette disposizioni il legislatore aveva poi previsto una serie di deroghe per determinare "l'uscita" dal regime di esenzione con la conseguente imponibilità ai fini Iva delle cessioni di fabbricati.

Il decreto legge in tema di liberalizzazioni (d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, conv. in l. 24 marzo 2012, n. 27) e successivamente il d.l. 22 giugno 2012, n. 83 sono nuovamente intervenuti sulla materia, modificando in particolare le esclusioni dal regime di esenzione dall'Iva delle cessioni di fabbricati.

Peraltro, alcune delle questioni interpretative che si erano poste a partire dai giorni immediatamente successivi all'approvazione del "Decreto Bersani", restano meritevoli di attenzione anche sotto il vigore delle nuove disposizioni. Ed uno degli aspetti più problematici che gli operatori hanno dovuto affrontare ha riguardato il trattamento fiscale riservato alle pertinenze.

In particolare non era chiaro se alla cessione di una pertinenza dovesse o meno essere applicato il medesimo trattamento fiscale riservato al bene principale. Inoltre le incertezze erano

ancora più rilevanti laddove la pertinenza fosse stata acquistata successivamente al bene principale, quindi con atto separato.

Le difficoltà interpretative hanno trovato la loro origine nella mancanza di una norma nel “sistema dell’Iva” analoga a quella prevista dal D.P.R. n. 131/1986. Infatti l’art. 23, comma 3 del Testo Unico dell’Imposta di Registro dispone che “le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate”.

Il problema è stato affrontato dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 che ha chiarito quali siano le condizioni ed i limiti che consentono di estendere alle pertinenze la medesima disciplina fiscale applicata al bene principale. E’ stato così precisato che il “principio di attrazione” non vuole affatto significare che con riferimento agli atti di trasferimento delle pertinenze si applichi necessariamente la medesima imposta relativa alla cessione del bene principale. In altre parole è possibile che la cessione del bene principale sia stata assoggettata ad Iva ed invece che il trasferimento della relativa pertinenza sconti l’imposta di registro. Naturalmente può verificarsi anche l’ipotesi inversa, cioè l’applicazione dell’imposta di registro relativamente al bene principale e l’applicazione dell’Iva con riferimento alla cessione della pertinenza (cfr. *infra*)⁽¹⁾.

Le incertezze relative al trattamento fiscale riservato alle pertinenze non sono, però, definitivamente superate soprattutto per ciò che attiene all’aliquota Iva applicabile, considerando peraltro che i documenti di prassi che hanno affrontato il problema hanno espresso in alcuni casi soluzioni contrastanti (cfr. *infra*).

2. Le novità nel decreto - legge cd. per la crescita

L’art. 9 d.l. n. 83/2012 cit. sostituisce i nn. 8), 8-*bis*) e 8-*ter*) dell’art. 10 D.P.R. n. 633/1972⁽²⁾, prevedendo per le cessioni dei fabbricati - accanto all’applicabilità obbligatoria dell’Iva nel caso di cessioni di fabbricati effettuate da parte delle imprese costruttrici degli stessi e delle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di cui di cui all’art. 3, comma 1, lett. c), d), e f) D.P.R. n. 380/2001, entro cinque anni dall’ultimazione dei lavori - la facoltà di scelta del cedente (l’opzione espressamente manifestata in atto) per applicazione dell’Iva nel caso di cessioni altrimenti esenti.

Più precisamente, per quanto riguarda le cessioni dei fabbricati abitativi (o meglio, dei fabbricati diversi da quelli strumentali per natura), ai sensi del n. 8-*bis*) novellato sono imponibili Iva (in quanto escluse dal regime di esenzione):

- le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3 lett. c), d), e f) D.P.R. n. 380/2001 entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- le cessioni effettuate dalle stesse imprese (ossia dalle imprese costruttrici o da quelle che hanno effettuato gli interventi citati) dopo i cinque anni, nel caso in cui il cedente abbia manifestato espressamente l'opzione. Pertanto per le cessioni da parte delle suddette imprese l'Iva è obbligatoria se la cessione avviene nei cinque anni dall'ultimazione dei lavori, per opzione se la cessione avviene decorso tale termine ⁽³⁾.

A seguito delle modifiche esaminate sono, allora, esenti da Iva:

- le cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi fabbricati o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi citati, decorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori, qualora il cedente non abbia manifestato l'opzione;
- le cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura effettuate da soggetti passivi Iva che non siano le imprese di cui sopra ⁽⁴⁾ (per le quali cessioni non è prevista la facoltà dell'opzione).

Resta fermo che per le fattispecie imponibili Iva le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa, in ragione del principio di alternatività con l'Iva; mentre alle cessioni esenti da Iva le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano, in deroga al suddetto principio di alternatività, in misura proporzionale, ovvero in misura fissa tenuto conto anche della previsione di specifici trattamenti di favore (cfr. art. 40 D.P.R. n. 131/1986).

Con riferimento alle cessioni dei fabbricati strumentali per natura, la novella sostituisce il n. 8-ter) dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972, da un lato, ampliando il periodo (esteso a cinque anni, come già per gli abitativi) entro il quale le cessioni di fabbricati strumentali da parte delle imprese costruttrici o di quelle che hanno effettuato gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) e f) del testo unico dell'edilizia, costituiscono operazioni imponibili ai fini dell'Iva; dall'altro lato, modificando le altre eccezioni alla regola dell'esenzione dall'Iva delle cessioni dei suddetti fabbricati.

Ai sensi del n. 8-ter) novellato, pertanto, sono imponibili Iva:

le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali per natura effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese

appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3 lett. c), d), e f) D.P.R. n. 380/2001 entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. Per questa fattispecie la modifica, come anticipato, riguarda solo il limite temporale rilevante agli effetti dell'imponibilità obbligatoria della cessione, ampliato a cinque anni dall'ultimazione dei lavori, rispetto ai quattro previsti dalla precedente disposizione. Si ritiene che il momento con riguardo al quale debba essere verificato il decorso o meno del nuovo periodo stabilito dalla novella (cioè i cinque anni) sia quello di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972 ⁽⁵⁾;

Le cessioni di fabbricati strumentali per natura per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Ai fini dell'imponibilità Iva non è, dunque, più rilevante la qualifica del cessionario (soggetto privato o soggetto passivo Iva che svolga attività che conferiscono il diritto alla detrazione di imposta in misura pari o inferiore al 25 per cento), essendo ammessa per tutte le cessioni di fabbricati strumentali per natura da parte di soggetti passivi Iva - se diverse da quelle effettuate nei cinque anni dall'ultimazione dei lavori dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito gli interventi citati (le quali sono soggette ad Iva obbligatoria) - la scelta del cedente in ordine all'imponibilità Iva ⁽⁶⁾.

Restano invariate le regole di alternatività con le imposte di registro, ipotecaria e catastale. Pertanto in ogni caso (cioè sia per le cessioni imponibili che per quelle esenti) l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, l'imposta ipotecaria è dovuta nella misura del 3 per cento, quella catastale nella misura dell'1 per cento.

A seguito delle modifiche apportate all'art. 10 nn. 8-bis) e 8-ter) ed all'ampliamento delle ipotesi di imponibilità Iva per opzione, è stata novellata anche la disciplina del *reverse charge* (art. 17, comma 6, lett. a-bis, sostituita dall'art. 9, comma 1, lett. b, d.l. n. 83/2012 cit.), estesa, tra l'altro, alla cessione di fabbricati abitativi (o meglio, diversi da quelli strumentali per natura).

Nel caso di cessioni di fabbricati di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 per le quali l'Iva sia dovuta per l'opzione del cedente, la fatturazione deve essere effettuata, quindi, con il meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*), con il conseguente obbligo di assolvere il tributo a carico dell'acquirente ⁽⁷⁾.

Ovviamente condizione per l'applicabilità di tale meccanismo è che il cessionario sia a sua volta soggetto passivo Iva.

Qualora invece le cessioni in esame siano imponibili per opzione del cedente ma il cessionario non sia un soggetto Iva ⁽⁸⁾, gli obblighi di fatturazione con esercizio della rivalsa restano

a carico del cedente. Parimenti gli stessi obblighi restano a carico del cedente nei casi di cessioni di fabbricati di cui ai nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) obbligatoriamente imponibili Iva.

2.1 L'entrata in vigore della nuova disciplina

La nuova disciplina delle cessioni di fabbricati di cui ai nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972, nonché del meccanismo del *reverse charge*, è entrata in vigore il giorno di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale (26 giugno 2012) e deve ritenersi applicabile alle operazioni che si considerano effettuate da quella data secondo i principi dell'Iva (art. 6 D.P.R. n. 633/1972)⁽⁹⁾.

Il legislatore non ha però disciplinato espressamente la fase transitoria, cioè il passaggio dal sistema normativo previgente a quello nuovo. La mancata regolamentazione delle operazioni poste in essere a cavallo di questo periodo⁽¹⁰⁾, se da una parte può essere spiegata con la presenza, all'interno del "sistema dell'Iva", del citato art. 6, che individua espressamente il momento di effettuazione delle cessioni di beni⁽¹¹⁾, dall'altra fa sorgere il concreto rischio che alcune prestazioni risultino completamente "detassate". Potrebbe dunque verificarsi, laddove l'interprete non sia in grado di individuare una soluzione coerente con il sistema tributario, che la cessione di un fabbricato sia esente da Iva, ma allo stesso tempo sia completamente esclusa dall'applicazione dell'imposta di registro⁽¹²⁾ (cfr. *infra*).

I dubbi relativi alla disciplina applicabile durante la fase transitoria trovano origine nella modifica normativa consistente nella possibilità di applicare l'Iva, a seguito dell'esercizio dell'opzione, con riferimento ai fabbricati di tipo abitativo. La novità è però limitata alle sole imprese costruttrici, ovvero alle imprese che abbiano eseguito gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f) del testo unico dell'edilizia, dopo i cinque anni dall'ultimazione dei lavori.

Prima dell'ultimo intervento normativo, una volta decorso il predetto termine di cinque anni, l'operazione restava assoggettata in via definitiva al regime di esenzione previsto dall'art. 10, comma 1, n. 8-*bis*). Pertanto se l'impresa costruttrice (o di ristrutturazione) percepiva uno o più acconti fatturati senza applicazione dell'Iva⁽¹³⁾, il pagamento del saldo, oggetto di fatturazione al momento del rogito, era parimenti assoggettato al regime di esenzione. L'atto di trasferimento scontava dunque l'imposta di registro in misura proporzionale in deroga all'applicazione del principio di alternatività⁽¹⁴⁾.

Dal 26 giugno scorso, quindi dall'entrata in vigore del d.l. n. 83/2012, la disciplina è radicalmente cambiata. E' dunque possibile, pur avendo l'impresa fatturato gli acconti percepiti in

regime di esenzione (essendo decorso il periodo di cinque anni), che al momento del rogito l'impresa costruttrice (o di "ristrutturazione") eserciti l'opzione per l'applicazione dell'Iva. In questo caso, laddove dovesse essere applicato il principio di alternatività, l'operazione potrebbe "sottrarsi" completamente alla tassazione ai fini dell'imposta di registro.

Si consideri ad esempio il caso in cui il futuro acquirente di un fabbricato abitativo abbia corrisposto al costruttore, in mancanza di un contratto preliminare, uno o più acconti costituenti il pagamento quasi integrale del prezzo che risulterà dall'atto di compravendita. Se il pagamento è stato effettuato anteriormente all'entrata in vigore delle novità in rassegna, decorso il periodo di cinque anni dalla fine dei lavori, l'operazione sarà stata considerata esente da Iva. Invece, per effetto della modifica normativa in rassegna, il pagamento del saldo (in sede di atto definitivo), effettuato dal 26 giugno in avanti, potrà essere assoggettato ad Iva a seguito dell'esercizio dell'opzione da parte del soggetto cedente ⁽¹⁵⁾. In questo caso, qualora non si ritenesse applicabile l'imposta di registro a seguito del principio dell'alternatività, l'atto risulterà completamente detassato con l'unica eccezione rappresentata dall'applicazione dell'Iva sull'importo residuo dovuto a saldo. In pratica alla diminuzione dell'importo da corrispondere a titolo di saldo ne conseguirà la diminuzione dell'Iva dovuta (in caso di opzione) dal soggetto cedente. Invece l'imposta di registro non sarà stata applicata né al momento del pagamento degli acconti (in mancanza di un contratto preliminare) ⁽¹⁶⁾, né in sede di atto definitivo, per effetto dell'applicazione del principio di alternatività. In pratica sostenere la correttezza di tale conclusione equivale ad affermare la sussistenza della possibile integrale "detassazione" dell'atto di compravendita. Risulterebbe quindi completamente "rovesciato" il principio secondo cui il trasferimento della proprietà di un fabbricato a destinazione abitativa ⁽¹⁷⁾ deve essere sottoposto ad imposizione ai fini Iva o con l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. Invece nell'esempio illustrato non troverebbe applicazione né l'imposta di registro, né l'Iva se non sulla parte (minima) costituita dal saldo al netto degli acconti.

Dall'esame delle conseguenze paradossali dovute ad una rigida applicazione delle disposizioni di cui al D.P.R. n. 131/1986 ⁽¹⁸⁾ risulta evidente come la soluzione testé illustrata non possa essere ritenuta corretta.

Si consideri che, in base alla disciplina dell'imposta sul valore sul valore aggiunto il pagamento di un acconto deve essere considerato un'operazione autonoma rispetto a quella (diversa) effettuata al momento della stipulazione dell'atto di trasferimento di un immobile. In questo caso, essendo diversi i momenti in cui l'una e l'altra operazione devono considerarsi

effettuate, si applicherà il regime di esenzione/imponibilità vigente in corrispondenza di tali momenti. E' possibile, quindi, come già ricordato, che l'operazione effettuata nei limiti dell'acconto percepito sia esente da Iva, mentre l'operazione effettuata (per la parte residua) ⁽¹⁹⁾ al momento della stipulazione dell'atto risulti ora imponibile.

Nel "sistema" dell'imposta di registro non è possibile, invece, come già ricordato, trovare una disposizione simile. Infatti, non sarà dovuta alcuna imposta con riferimento agli acconti percepiti in mancanza del relativo contratto preliminare, ma non sembrerebbe consentito neppure applicare l'imposta in misura proporzionale all'atto di trasferimento che contenga l'opzione Iva tenendo conto che una parte del corrispettivo non avrà scontato neppure l'imposta sul valore aggiunto ⁽²⁰⁾. Tali considerazioni sembrerebbero avvalorare la soluzione della "quasi" integrale detassazione dell'atto qualora gli acconti percepiti in regime di esenzione dall'Iva siano di notevole importo pressoché corrispondente al prezzo finale.

A ben vedere, tuttavia, in base ad un'interpretazione sistematica, sembra possibile individuare nei rapporti tra le disposizioni in materia di Iva e quelle in materia di imposta di registro un principio generale su cui fondare una soluzione diversa e coerente che non dia luogo a "salti" di imposta. Infatti, se da un lato è corretto rilevare come nell'ambito del D.P.R. n. 131/1986 nessuna specifica disposizione consenta di assoggettare lo stesso atto in parte ad Iva ed in parte ad imposta di registro, dall'altro tale possibilità sembra trovare fondamento proprio nel D.P.R. n. 633/1972.

L'art. 11 del Decreto Iva, la cui rubrica è "operazioni permutative e dazioni in pagamento" rappresenta la norma di riferimento al fine di verificare l'esistenza di un principio generale nel sistema che consenta di assoggettare la medesima operazione in parte ad Iva ed in parte ad imposta di registro. In particolare, nonostante ai sensi dell'art. 1552 del c.c. la permuta sia qualificata e disciplinata come un contratto unitario in cui un'operazione è il corrispettivo dell'altra, nell'ambito Iva ciascuna operazione deve essere assoggettata autonomamente ad imposta. In buona sostanza le regole di cui al D.P.R. n. 633/1972 derogano alla nozione di permuta civilistica quale rapporto contrattuale unitario. ⁽²¹⁾

La possibilità di suddividere la permuta agli effetti fiscali risulta espressamente contemplata però anche dall'art. 40, comma 2 del D.P.R. n. 131/1986 nel complesso delle norme che regolano l'applicazione dell'imposta di registro. La disposizione citata ha risolto normativamente il problema della tassazione degli atti che contengono permutate di beni, rientranti in regimi tributari diversi. In particolare è stato stabilito che nell'ipotesi in cui soltanto una delle operazioni

permutative sia assoggettata ad Iva, l'imposta di registro si applichi sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

La previsione di una norma espressa che consenta di "frazionare" un'operazione unitaria ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro potrebbe indurre l'interprete ad una soluzione negativa in mancanza di una specifica disposizione.

Al riguardo, però, va osservato come il legislatore è intervenuto espressamente introducendo la previsione in rassegna avente ad oggetto le operazioni permutative nel T.U. del 1986. La norma non trovava alcun precedente nel D.P.R. n. 634 del 1972, ma il "frazionamento" fiscale di un'operazione unica sotto il profilo civilistico è diventato necessario allorché si profilava la possibilità di sostenere la detassazione o la tassazione parziale ai fini dell'imposta di registro. In base all'orientamento della Suprema Corte se il valore del bene soggetto ad Iva era superiore a quello assoggettato ad imposta di registro, quest'ultimo scontava il tributo nella misura fissa. Si verificava, quindi, che una delle due cessioni non risultava assoggettata né ad Iva, né ad imposta di registro.

L'intervento del legislatore del Testo Unico ha così eliminato il "vuoto normativo", ma non sarà difficile spiegare per quali ragioni si debba coerentemente ritenere che dall'art. 40, comma 2 del D.P.R. n. 131/1986 si desuma l'esistenza nel sistema tributario di un principio applicabile anche al caso in esame. Tale principio consentirà di eliminare alla radice possibili "salti" di imposta.

Prima dell'approvazione del d.l. n. 83/2012, a parte la fattispecie concernente la permuta, non sembra si sia posto in termini analoghi il problema di assoggettare la stessa operazione in parte ad Iva e parzialmente ad imposta di registro. Infatti, è stato già ricordato che mancando (in passato) la possibilità di optare per l'applicazione dell'Iva con riferimento alle cessioni di immobili di tipo abitativo, una volta decorso il periodo di cinque anni già per il pagamento del primo acconto, l'operazione risultava esente nel suo complesso. Oggi, invece, la disciplina è stata radicalmente modificata ed il costruttore può tornare ad applicare l'Iva esercitando l'opzione nel rogito. In buona sostanza la situazione che ne è conseguita è pressoché analoga a quella concernente la permuta prima dell'approvazione del D.P.R. n. 131/1986. In passato, infatti, prima dell'approvazione del Testo Unico, se l'operazione soggetta ad Iva era di valore superiore rispetto a quella potenzialmente soggetta ad imposta di registro, si applicava esclusivamente l'imposta sul valore aggiunto (sulla prima cessione). Invece la seconda operazione risultava completamente detassata. Analogamente, se il costruttore avrà percepito acconti in regime di esenzione dall'Iva (senza alcun preliminare) in misura inferiore rispetto al prezzo definitivo, l'eventuale opzione per

l'applicazione dell'Iva sul saldo residuo darà luogo, ritenendo pienamente operante il principio di alternatività, all'inapplicabilità dell'imposta di registro. Invece l'imposta sul valore aggiunto risulterà applicata solo sull'importo residuo del saldo. Conseguentemente, laddove l'importo del saldo assumesse un valore minimo rispetto al prezzo finale l'operazione risulterebbe praticamente detassata nel suo complesso.

La norma che consente di "frazionare" la permuta ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro è precedente rispetto all'approvazione del d.l. n. 83/2012 ed è risalente ad un periodo in cui il problema aveva una portata particolarmente limitata. Oggi, invece, sussistono tutte le condizioni per un intervento del legislatore analogo a quello realizzato con l'approvazione del Testo Unico che ha introdotto nel sistema l'art. 40, comma 2 in rassegna. Nelle more dell'intervento normativo sembra potersi ragionevolmente sostenere che la medesima operazione debba essere "scomposta" al fine di applicare in parte l'Iva ed in parte l'imposta di registro con un'interpretazione coerente che impedisca pericolosi "salti" d'imposta.

E' intuibile, però, come la soluzione prospettata faccia sorgere anche un problema di determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. Con l'intento di impedire che l'atto di compravendita sia completamente escluso dall'applicazione di tale tributo, l'imposta di registro dovrà essere applicata sul valore del bene immobile al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad imposta sul valore aggiunto.

3. Il termine di fine lavori, le anticipazioni di corrispettivo o di fatturazione ed altre fattispecie rilevanti ai fini dell'imponibilità

Ai sensi dell'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) l'operazione è obbligatoriamente imponibile ai fini Iva nel caso di cessioni "effettuate" dall'impresa costruttrice del fabbricato o dall'impresa che vi ha eseguito gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f) del testo unico dell'edilizia, entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori.

Si pone, allora, il problema di stabilire cosa debba intendersi per cessioni "effettuate" entro tale termine.

In primo luogo, l'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit. deve ritenersi riferito alle cessioni rilevanti ai sensi dell'art. 2 D.P.R. n. 633/1972 ⁽²²⁾ e, quindi, non solo a tutti gli atti che importano il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, ma anche alle fattispecie equiparate alle cessioni (art. 2 comma 2 cit.). In particolare si pensi alle vendite con riserva di proprietà ⁽²³⁾ ed alle locazioni con clausola di trasferimento vincolante per

entrambe le parti ⁽²⁴⁾, le quali sono considerate cessioni “in quanto – pur nella non definitività del titolo (nel primo caso) o nella mancanza del titolo (nella seconda ipotesi) – attuano in un certo senso «un trasferimento del bene assimilabile ad un trasferimento della proprietà»” ⁽²⁵⁾.

In secondo luogo, per stabilire se le cessioni possano ritenersi effettuate entro il limite temporale dei cinque anni non può che farsi riferimento alle disposizioni di cui all’art. 6 D.P.R. n. 633/1972 cit., che individuano, sulla base di diversi criteri, i fatti al verificarsi dei quali le operazioni si considerano effettuate ai fini dell’Iva ⁽²⁶⁾.

E, in linea generale, come già anticipato nel precedente paragrafo, per le cessioni di immobili il momento di effettuazione dell’operazione è rappresentato dalla stipulazione del contratto traslativo della proprietà (o costitutivo/traslativo dei diritti reali di godimento). Tuttavia, nel caso in cui gli effetti traslativi o costitutivi siano differiti nel tempo rispetto alla stipulazione ⁽²⁷⁾, ad esclusione delle vendite con riserva di proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento vincolante per entrambe le parti, l’operazione si considera effettuata nel momento in cui tali effetti si producono, e pertanto è a tale momento che deve aver luogo per la computazione del limite temporale dei cinque anni di cui all’art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit. (fatto salvo quanto più avanti precisato per le anticipazioni di corrispettivo o di fatturazione).

Nel caso di vendita con riserva di proprietà e di locazione con clausola di trasferimento vincolante per entrambe le parti, resta invece ferma, come accennato, la regola generale per cui per esse l’operazione assume rilevanza fin dalla stipulazione del contratto, momento quindi rilevante per la computazione del limite temporale dei cinque anni. In tal modo viene in sostanza anticipato il momento impositivo rispetto alla produzione, dal punto di vista civilistico, dell’effetto traslativo, e l’imposta viene applicata fin dalla stipulazione sull’intero corrispettivo ⁽²⁸⁾.

L’individuazione del momento di effettuazione, entro i cinque anni dalla fine lavori, delle cessioni di cui all’art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit. sulla base dei criteri previsti dall’art. 6 cit. porta ad attribuire rilevanza anche alle anticipazioni (in tutto o in parte) del pagamento del corrispettivo o all’anticipata fatturazione, dato che in tali ipotesi “l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo pagato o fatturato, alla data del pagamento o della fattura” (art. 6 comma 4 cit.). Ne deriva, cioè, che se nei cinque anni dall’ultimazione dei lavori il corrispettivo viene in tutto o in parte pagato ⁽²⁹⁾, o anche solo fatturato, l’operazione è da assoggettare obbligatoriamente ad Iva, per l’importo pagato o fatturato, anche qualora la stipulazione dell’atto di cessione sia posta in essere successivamente ai cinque anni ⁽³⁰⁾.

Con riferimento alle anticipazioni di corrispettivo, si deve peraltro evidenziare come la nuova disciplina introdotta dal d.l. n. 83, ed in particolare la possibilità che le cessioni naturalmente esenti divengano imponibili per effetto dell'opzione del cedente, pongano problemi interpretativi laddove gli acconti siano pagati dopo il limite temporale dei cinque anni. In questo caso riprenderebbero vigore tutti i problemi già evidenziati a proposito della fase transitoria (cfr par. 2.1). Ad esempio un costruttore potrebbe percepire uno o più acconti, in mancanza di un contratto preliminare, dopo il 26 giugno scorso, cioè dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 83/2012. In questo caso, considerando l'operazione parzialmente effettuata in base alle regole di cui al citato art. 6, troverà correttamente applicazione il principio di esenzione qualora siano decorsi più di cinque anni dal termine dei lavori di costruzione (o di ristrutturazione) dell'immobile. E' possibile, però, che lo stesso costruttore, avvalendosi dell'opportunità offerta dalle modifiche normative nel frattempo intervenute, eserciti l'opzione per l'applicazione dell'Iva al momento della stipulazione dell'atto con riferimento, però, al solo pagamento del saldo.

Analogamente alle fattispecie già esaminate (cfr par. 2.1) si pone il problema della possibile applicazione del principio di alternatività e della detassazione della cessione dei fabbricati di tipo abitativo ai fini dell'imposta di registro ⁽³¹⁾.

La soluzione potrebbe essere analoga a quella prospettata in occasione dell'esame della c.d. fase transitoria, tuttavia, per gli acconti percepiti (o fatturati) a partire dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni di cui al d.l. n. 83/2012, dovrebbe essere possibile individuare più di un'argomentazione a sostegno di una diversa lettura.

In base ad un'interpretazione rigorosamente letterale dell'art. 10 del Decreto Iva sembra che l'opzione possa essere esercitata esclusivamente "nel relativo atto" e che la manifestazione di volontà debba essere esplicita. La disposizione è evidentemente ispirata da esigenze di certezza avendo voluto il legislatore condizionare l'applicazione dell'Iva ad una manifestazione di volontà certa e quindi consacrata in un atto formale costituito dal rogito notarile.

L'intento è sicuramente lodevole e condivisibile, ma le medesime esigenze di certezza potrebbero essere soddisfatte anche qualora si consentisse, sia pure "provvisoriamente", di rendere possibile l'esercizio dell'opzione anticipatamente in sede di fatturazione degli acconti e quindi prima della stipulazione dell'atto. E' evidente, però, qualora si ritenesse corretta tale interpretazione estensiva – la quale sarebbe, d'altro canto, coerente con la nozione di cessione di cui all'art. 10 cit. individuata anche ai sensi dell'art. 6 cit. -, che il cedente, una volta manifestata la volontà di optare per l'applicazione dell'Iva in sede di fatturazione anticipata (tramite

comportamento concludente) ⁽³²⁾, dovrà confermare la volontà già espressa tacitamente anche all'interno dell'atto notarile.

Tale soluzione, ove ritenuta corretta, consentirebbe al cedente l'applicazione dell'Iva sia sugli acconti fatturati (oltre i cinque anni), ma anche sul saldo. In questo caso risulterebbe definitivamente superato il problema relativo all'imposta di registro che risulterebbe sempre dovuta in misura fissa. E' evidente, però, laddove non dovesse essere confermata la volontà di optare per l'applicazione dell'Iva all'interno dell'atto notarile, che il cedente potrà emettere una nota di variazione ex art. 26 del Decreto Iva, a "storno" della maggiore Iva applicata in sede di fatturazione degli acconti.

3.1. Gli atti sottoposti a condizione sospensiva

La Commissione Studi tributari ha già affrontato il tema concernente il momento di effettuazione dell'operazione con riferimento agli atti di trasferimento di fabbricati sottoposti a condizione sospensiva. In particolare, "nel caso delle cessioni 'condizionate' dato che gli effetti traslativi si producono successivamente alla stipula del contratto, l'operazione si considererà effettuata al momento in cui si verifica l'evento incerto e l'obbligo di fatturazione si produrrà in tale medesimo istante" ⁽³³⁾. Conseguentemente, in base all'art. 6 D.P.R. n. 633/1972 anche l'esigibilità del tributo risulta differita al momento in cui si verifica la relativa condizione.

Va tuttavia altresì verificato quali siano gli effetti laddove, anche prima del verificarsi della predetta condizione sospensiva, il contribuente anticipi il momento di emissione della fattura.

La risposta può essere desunta agevolmente dalla mera lettura dell'art. 6 comma 4 del Decreto Iva. Infatti, la disposizione ora citata dispone che "Se anteriormente al verificarsi degli eventi ivi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento".

Nell'ambito dei diversi eventi che determinano la mancata effettuazione dell'operazione è riconducibile anche l'apposizione all'atto di vendita di una condizione sospensiva. Conseguentemente, in base ad una mera interpretazione letterale, se anteriormente al verificarsi di tale evento il venditore anticipa l'emissione della fattura, l'operazione deve considerarsi in ogni caso effettuata. In buona sostanza diviene del tutto irrilevante il mancato avveramento della condizione ed il tributo diviene subito esigibile (sull'intero importo indicato nella fattura stessa).

4. La nozione di impresa costruttrice e la trasmissibilità della qualifica

Uno degli elementi rilevanti per l'applicazione del regime di imponibilità di cui all'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit. è rappresentato dalla ricorrenza della qualifica, in capo all'impresa cedente, di costruttrice dei fabbricati oggetto della cessione o di impresa che sugli stessi ha realizzato le specifiche tipologie di lavori previste dall'art. 3, comma 1, lett. c), d), ed f) del testo unico dell'edilizia (interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica)⁽³⁴⁾.

Riveste la qualifica in esame non solo l'impresa che realizza i lavori con mezzi propri, ma anche quella che si avvale di imprese "terze" per l'esecuzione dei lavori⁽³⁵⁾. Ne consegue che, di converso, l'impresa che svolge materialmente i lavori edili per conto terzi non può essere considerata impresa costruttrice ai fini del regime Iva di cui all'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit.⁽³⁶⁾.

Si è, altresì, in più occasioni rilevato come la qualificazione di impresa costruttrice sia una qualità ricollegata ad un dato di fatto (la costruzione, appunto, dell'immobile) e non a particolari riconoscimenti formali⁽³⁷⁾, dovendosi prescindere anche dall'attività svolta in via principale o prevalente dall'impresa o dal suo oggetto sociale, potendo la qualità di impresa costruttrice spettare in relazione ad un'attività di costruzione svolta occasionalmente⁽³⁸⁾⁽³⁹⁾.

Al fine di individuare l'impresa qualificabile, agli effetti della normativa in esame, come costruttrice del fabbricato oggetto di cessione possono assumere, inoltre, rilievo alcune vicende giuridiche in presenza delle quali si ammette una trasmissibilità della qualifica predetta.

Più precisamente, l'Amministrazione finanziaria, in caso di conferimento d'azienda, ritiene sia possibile attribuire alla società conferitaria la qualità di impresa costruttrice rivestita dall'impresa conferente, posto che "con il conferimento di azienda sono stati trasferiti alla società conferitaria tutti i rapporti attivi e passivi già facenti capo alla società conferente e relativi all'attività svolta con il complesso aziendale ceduto, al fine della prosecuzione dell'attività stessa da parte della società conferitaria. Si verifica, quindi, una successione a titolo universale in capo alla società conferitaria relativamente ai rapporti giuridici derivanti dalla titolarità dell'attività del complesso aziendale conferito. Ne deriva, così come precisato per una questione analoga nella risoluzione n. 363855 del 23 giugno 1979, che la qualifica di 'impresa costruttrice' è trasmessa, per effetto del conferimento, alla società conferitaria trattandosi di una qualifica non legata alla sopravvivenza del soggetto conferente, che rileva con riferimento esclusivo all'immobile oggetto di conferimento"⁽⁴⁰⁾.

Ad analoghe conclusioni l'Amministrazione è pervenuta anche con riguardo ad operazioni di fusione, osservando come "con la fusione si attua effettivamente un fenomeno analogo a quello della successione a titolo universale in quanto l' art. 2504 ultimo comma, del Codice civile dispone che la società risultante dalla fusione assume i diritti e gli obblighi delle società estinte, senza che occorra, quindi, alcuna dimostrazione circa la trasmissione di un particolare diritto, da parte di una delle preesistenti società, a quelle risultanti dalla fusione" ⁽⁴¹⁾.

In dottrina si sottolinea, peraltro, come la qualifica di "impresa costruttrice" si trasferisca all'avente causa non solo in caso di conferimento di azienda o di fusione, ma anche qualora si verificano altre trasformazioni sostanziali soggettive – come scissioni, trasformazioni, cessioni o donazioni d'azienda, successioni ereditarie, ecc. – poiché sono trasferiti alla società conferitaria tutti i rapporti attivi e passivi già facenti capo alla conferente e relativi all'attività svolta con il complesso aziendale ceduto ⁽⁴²⁾.

La cessione del fabbricato non rappresenta, invece, un'operazione che consente la trasmissione della qualità di impresa costruttrice all'avente causa, non ravvisandosi quella continuità dei rapporti giuridici, ritenuta rilevante nelle ipotesi sopra indicate.

E una tale conclusione deve ritenersi valida anche nell'ipotesi in cui l'impresa che ha costruito e ceduto (in qualità di costruttrice) il fabbricato, successivamente riacquisti lo stesso immobile e poi lo rivenda. In tal caso, con riferimento alla nuova cessione, deve ritenersi, infatti, che l'impresa non possa essere considerata costruttrice del fabbricato, in quanto cede un bene entrato nel suo patrimonio per effetto di un acquisto ⁽⁴³⁾.

5. L'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 10 nn. 8-bis) e 8-ter) e la cessione delle opere di urbanizzazione

A seguito del citato decreto Bersani e della previsione di un generalizzato regime di esenzione dall'Iva (fatte salve le esclusioni di legge) anche per le cessioni dei fabbricati strumentali per natura, è emersa l'esigenza di definire l'ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) citati.

L'Agenzia delle entrate a tal fine distingue le tipologie di fabbricati di cui alle norme richiamate identificando i fabbricati strumentali per natura con gli immobili diversi da quelli aventi destinazione abitativa ⁽⁴⁴⁾, operando tale distinzione secondo un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale dei fabbricati stessi, a prescindere dal loro effettivo utilizzo ⁽⁴⁵⁾. E più precisamente ritiene che siano fabbricati strumentali per natura quelli rientranti nelle categorie

catastali B (immobili aventi destinazione ad alloggi collettivi, quali case di cura, uffici pubblici, ...), C (immobili aventi destinazione ordinaria commerciale o varia, quali negozi, magazzini, ...), D (immobili aventi destinazione speciale, quali opifici industriali), E (immobili aventi destinazione particolare, non raggruppabili in altre classi) e A/10 (immobili destinati ad uffici privati ⁽⁴⁶⁾).

Fermo restando tale criterio generale, si pongono alcuni problemi interpretativi in relazione a talune tipologie di immobili per le quali occorre stabilire, in primo luogo, se si tratti di fabbricati e, in subordine, se sia applicabile il regime di esenzione (con relative eccezioni) di cui all'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit.

Una tipologia di immobili per la quale si potrebbe porre un problema di qualificazione è rappresentata dalle opere di urbanizzazione, alle cui cessioni la voce n. 127-quinquies della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972 riserva l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento. Tali opere sono definite attraverso il richiamo all'art. 4, l. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44, l. 22 ottobre 1981, n. 865 e la relativa elencazione contenuta nei suddetti articoli è considerata tassativa agli effetti dell'applicazione dell'aliquota del 10 per cento ⁽⁴⁷⁾, salvo che si tratti di opere ed impianti che risultino assimilati a quelle elencate nella voce n. 127-quinquies da leggi speciali.

La previsione di una disciplina speciale nell'ambito della tabella in virtù della suddetta natura di opere di urbanizzazione potrebbe, infatti, ingenerare il dubbio che tali beni assumano rilevanza in ambito Iva come tali, cioè come opere di urbanizzazione, a prescindere dalla circostanza che si tratti di terreni o di fabbricati e che, conseguentemente, le relative cessioni siano fuori dall'ambito applicativo dell'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit., essendo in ogni caso assoggettabili ad Iva (ovviamente in presenza del requisito soggettivo e della territorialità, ex art. 1 D.P.R. n. 633/1972).

Considerato allora che ai sensi dell'art. 44 della legge n. 865 del 1971 cit., e successive modificazioni, costituiscono opere di urbanizzazione (secondaria) anche asili nido, scuole materne, scuole dell'obbligo, chiese ed altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, etc., attribuire rilevanza alla natura di "opera di urbanizzazione" al fine di individuare il regime Iva applicabile avrebbe quale ulteriore conseguenza che la cessione avente ad oggetto, ad esempio, una scuola, effettuata da un'impresa non costruttrice sarebbe in ogni caso soggetta ad Iva, a prescindere dall'opzione. In altre parole se la natura di "opera di urbanizzazione" fosse rilevante per escludere l'applicabilità dell'art. 10, comma 1, n. 8-*ter*) cit. l'Iva troverebbe comunque applicazione anche laddove il cedente non avesse esercitato l'opzione all'interno dell'atto notarile.

Una tale conclusione non può logicamente essere condivisa, ponendosi in aperto contrasto con la *ratio* che ha ispirato fin dall'approvazione del c.d. Decreto Bersani. L'intento del legislatore è stato, infatti, quello di dettare "una nuova disciplina della imposizione indiretta gravante sul settore immobiliare, introducendo un generalizzato regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i trasferimenti e le locazioni di tutte le tipologie di fabbricati, sia pure con qualche eccezione" (48). In particolare si è voluto che fossero assoggettate ad Iva le cessioni di fabbricati "nuovi", cioè immessi per la prima volta "in consumo". Tale circostanza non si verifica, evidentemente, per la fattispecie di cui all'esempio, cioè per la cessione di una scuola effettuata da un'impresa non costruttrice. Pertanto non può essere condivisa una soluzione che importi l'applicazione del tributo indipendentemente dalla sussistenza delle altre condizioni individuate dall'art. 10, n. 8-ter).

Un problema per certi versi analogo di qualificazione del bene agli effetti dell'art. 10 cit. si era posto relativamente alla cessione di fabbricati in corso di costruzione, quindi non ancora ultimati. A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha chiarito con la citata circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 che "la cessione di un fabbricato, effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, è esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, in quanto trattasi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria". (49)

Dalle indicazioni fornite dal citato documento di prassi è agevole rilevare come l'Amministrazione Finanziaria abbia subordinato l'applicabilità dell'Iva ("in ogni caso") alla circostanza che il fabbricato oggetto di cessione si trovi ancora all'interno del "circuito produttivo."

Ne consegue che per i beni già usciti dal predetto circuito produttivo trova applicazione la disciplina prevista dall'art. 10, comma 1 nn. 8-bis) e 8-ter), pur se si tratti di fabbricati aventi natura di opere di urbanizzazione.

Le medesime argomentazioni valgono evidentemente anche per i parcheggi di cui all'art. 9 l. 24 marzo 1989 n. 122 (cd. Tognoli), qualificati (art. 11 l. n. 122 cit.) come opere di urbanizzazione e oggetto di una disciplina speciale ai fini dell'aliquota Iva applicabile (vedi *infra*), circostanze, tuttavia, come precisato, non sufficienti per escluderne la rilevanza tipologica agli effetti dell'Iva quali fabbricati e l'applicazione della disciplina di cui all'art. 10 in rassegna.

6. L'aliquota Iva applicabile nel caso di cessione di fabbricati pertinenziali

Prima ancora di esaminare il tema dell'aliquota Iva applicabile è opportuno ricordare preliminarmente quale sia la disciplina fiscale riservata alle cessioni di fabbricati aventi natura di pertinenza poste in essere da soggetti passivi ai fini Iva.

I dubbi interpretativi sono stati superati a seguito della più volte citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12 del 1° marzo 2007. Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria la costituzione del "vincolo pertenziale" è idonea semplicemente ad attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. Ad esempio il box auto quale pertinenza di un'abitazione assume anch'esso la natura di "immobile abitativo", pur se classificato, sotto il profilo catastale, nella categoria C/6. La medesima soluzione vale, ad esempio, per l'abitazione del custode con la costituzione del relativo vincolo (all'atto dell'acquisto) con lo stabilimento industriale adiacente. In questo caso la disciplina applicabile sarà rappresentata in ogni caso dalla previsione di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter) del Decreto Iva.

Tuttavia l'esistenza del rapporto di pertinenzialità non è sufficiente per applicare al bene pertinenza il medesimo trattamento del bene principale essendo a tal fine necessario verificare anche la sussistenza delle ulteriori condizioni di cui al citato art. 10. E' possibile, ad esempio, che la cessione di un opificio industriale sia stata assoggettata ad Iva, ma che la successiva cessione, con atto separato, di un'abitazione pertenziale sia effettuata in regime di esenzione dal tributo. Tale situazione si verifica, ad esempio, se la cessione dell'immobile abitativo (pertinenza di un fabbricato strumentale) sia stata effettuata decorsi cinque anni dalla fine dei lavori e l'impresa cedente non abbia esercitato l'opzione per l'applicazione del tributo nell'atto di vendita. Conseguentemente risulta evidente come l'estensione del regime fiscale dal bene principale al bene pertinenza non sia affatto automatica. L'estensione è dunque limitata alla sola "qualificazione" attribuibile al bene pertinenza⁽⁵⁰⁾.

Una volta verificata, allora, secondo il principio indicato, l'imponibilità della cessione del fabbricato pertenziale, ai sensi dell'art. 10 n. 8-bis) o n. 8-ter) cit., si pone il problema dell'individuazione dell'aliquota Iva applicabile alla stessa, dovendosi valutare se nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto sia desumibile un principio generale di applicazione, alla suddetta cessione della pertinenza, della medesima aliquota stabilita in relazione al bene principale (o meglio, astrattamente dovuta per la cessione del bene principale, anche se in concreto, per ipotesi, non applicata essendo stata quest'ultima cessione assoggettata ad imposta di registro⁽⁵¹⁾).

La questione presenta un rilevante interesse di carattere generale. Infatti, se la verifica fornisse un esito positivo si potrebbe ritenere, tornando all'esempio precedente, che la cessione dell'immobile abitativo utilizzato quale dimora del custode di uno stabilimento industriale sarebbe soggetta all'applicazione dell'aliquota del 21 per cento.

Con riferimento agli atti di cessione di un'abitazione con i requisiti prima casa e di due relative pertinenze appartenenti alla medesima categoria catastale (C/2, C/6 o C/7), i dubbi hanno trovato fondamento nei comportamenti frequentemente diffusi adottati dai locali uffici dell'Agenzia delle entrate che in alcuni casi applicavano sulla seconda pertinenza l'aliquota Iva del 10 per cento ed in altri quella ordinaria del 20 per cento (ora elevata al 21).

In realtà le difficoltà interpretative sembrano derivare anche da una (iniziale) non chiara posizione dell'Agenzia delle entrate.

Infatti, dapprima, la circolare n. 19 del 1° marzo 2001 aveva precisato che "l'aliquota Iva prevista per la cessione del bene principale è comunque applicabile alla pertinenza se i due immobili sono acquistati con il medesimo atto. Se invece i due beni vengono acquistati con atto separato, l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della 'prima casa' ..., mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluenza per la determinazione dell'imposta". Una tale affermazione sembrerebbe espressione di un orientamento restrittivo, nel senso che l'acquisto effettuato con atto separato della seconda pertinenza non consentirebbe di "attrarre" questa unità immobiliare alla medesima disciplina fiscale riservata al bene principale. In altre parole al cespite non sarebbe attribuibile la natura di immobile abitativo ai fini dell'aliquota Iva, applicandosi allo stesso l'aliquota sua propria⁽⁵²⁾.

Successivamente la circolare n. 12/E del 2007 ha puntualizzato come tale affermazione della circ. n. 19/E debba "essere intesa nel senso di ritenere che qualora la pertinenza agevolabile ai sensi del richiamato articolo 3, comma 131, risulti esente da Iva la relativa cessione usufruirà dell'agevolazione 'prima casa' prevista ai fini dell'imposta di registro". Il problema è, però, evidentemente diverso rispetto a quello in esame, relativo all'individuazione dell'aliquota Iva.

Il chiarimento non è, quindi, agevolmente comprensibile; tuttavia la precisazione della circ. 12/E del 2007 potrebbe essere letta quale tentativo di limitare la portata della precedente circ. 19/E, per evitare che quest'ultima potesse essere ritenuta in contrasto con il principio secondo il quale "la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale".

L'indicazione così fornita dalla circ. n. 12/E sembra di fatto significare che se l'oggetto della cessione è costituito, ad esempio, da un box auto pertinenziale deve applicarsi il medesimo trattamento, anche ai fini dell'aliquota Iva, previsto per il fabbricato principale. Naturalmente tale conclusione, che potrebbe essere considerata significativa al fine di ribadire la sussistenza di un generale principio di attrazione, non può determinare l'applicazione di agevolazioni non spettanti in capo al soggetto acquirente. Conseguentemente rimane ferma l'applicazione della disposizione secondo cui le agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa si applicano ad una sola pertinenza per ciascuna categoria catastale (C/2, C/6 e C/7).

Il più volte ricordato principio di attrazione emerge comunque in modo più chiaro da altre pronunce dell'Agenzia delle entrate (risoluzioni nn. 139/E e 94/E, rispettivamente del 20 giugno 2007 e del 5 ottobre 2010).

La ris. n. 139/E ha precisato, infatti, che la seconda pertinenza, non agevolata, "dovrà essere trattata, ai fini delle imposte indirette, come un fabbricato abitativo, diverso dalla prima casa". In pratica si afferma che la pertinenza "conserva" la natura di immobile abitativo e la circostanza consente l'applicazione dell'aliquota Iva all'uopo prevista. Trattandosi della seconda pertinenza della medesima categoria catastale, si applica, quindi, l'aliquota Iva del 10 per cento prevista dal n. 127-undecies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Ancor più evidente è la fattispecie presa in esame dalla ris. n. 94/E cit. Più precisamente, nel quesito formulato all'Agenzia delle entrate in premessa alla risoluzione si evidenziava come alcuni locali uffici intendessero applicare alla seconda pertinenza non agevolata l'aliquota Iva del 20 per cento (oggi 21 per cento); ma, anche in questo caso, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile la medesima aliquota relativa agli immobili abitativi (sempre considerando che la seconda pertinenza della medesima categoria catastale non può fruire del trattamento agevolato previsto per la prima casa).

Tenuto allora conto del quadro di riferimento che si è andato formando in questi anni e delle interpretazioni fornite recentemente dall'Agenzia delle entrate, sembra potersi desumere dal sistema l'esistenza del predetto principio di attrazione. In pratica l'affermazione secondo cui il vincolo pertinenziale rende "il bene servente una proiezione del bene principale" significa che, sia pure per effetto di una finzione giuridica, l'eventuale cessione di una cantina, di un box auto o di un altro fabbricato pertinenziale, equivale alla cessione di un bene avente la medesima natura del fabbricato principale. Conseguentemente, fatta salva l'applicazione di disposizioni speciali che non consentono di estendere al bene pertinenza il medesimo trattamento fiscale previsto per il bene

principale (v. *infra*), la cessione di una fabbricato pertinenziale soggetta ad Iva (pur se con atto separato) sconta la medesima aliquota applicabile (o che sarebbe applicabile) alla cessione del fabbricato principale.

Se, dunque, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto, sia pure ai fini dell'art. 10, comma 1, n. 8-*bis*) o 8-*ter*), che la sussistenza del nesso pertinenziale, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, consente di estendere al fabbricato pertinenziale l'applicazione della medesima disciplina dettata per il fabbricato principale, importando che la prima assuma la medesima natura di quest'ultimo, tale assimilazione non può essere limitata al solo fine di verificare se il fabbricato rivesta la qualificazione tipologica di immobile abitativo o strumentale per natura, ma deve avere valenza più generale anche ai fini della relativa aliquota.

6.1 La cessione di box auto "Tognoli": l'aliquota applicabile

La valenza dell'assimilazione tipologica del fabbricato/pertinenza al fabbricato/principale anche ai fini dell'individuazione dell'aliquota Iva applicabile merita un'ulteriore riflessione con riferimento alla particolare fattispecie rappresentata dalla cessione di posti macchina e box realizzati ai sensi dell'art. 9 della legge n. 122/1989 (c.d. legge Tognoli).

In un precedente paragrafo di questo studio è stato chiarito come anche per le cessioni aventi ad oggetto tali immobili, se effettuate da soggetti passivi Iva, il regime ai fini di detto tributo debba essere individuato secondo i criteri di cui all'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), in quanto agli effetti della suddetta disciplina restano irrilevanti sia la qualificazione degli stessi come opere di urbanizzazione sia la previsione di una specifica disciplina quanto all'aliquota applicabile.

È bene, però, preliminarmente rammentare, che ai sensi della legge Tognoli questi immobili hanno per loro natura una necessaria destinazione pertinenziale⁽⁵³⁾ e, pertanto, l'ascrivibilità della relativa cessione all'art. 10 n. 8-*bis*) o 8-*ter*) dipende dalla tipologia (abitativa o strumentale per natura) del fabbricato rispetto al quale sussiste il nesso pertinenziale, in quanto, come già più volte precisato, detto vincolo rende "il bene servente una proiezione del bene principale".

La portata di tale principio (di attrazione) deve, tuttavia, ritenersi per tale fattispecie non estesa anche all'individuazione dell'aliquota applicabile, in quanto sotto questo profilo per tali beni, di regola pertinenze, è prevista una disciplina specifica.

Più precisamente, si ritiene che nella fattispecie in esame debba essere applicata la disposizione fiscale speciale di cui all'art. 11, comma 2 della l. n. 122/1989. Tale disposizione, mai formalmente abrogata, quindi ancora oggi in vigore, prevede l'applicabilità dell'aliquota Iva del 2

per cento, successivamente elevata al 4 per cento, ai trasferimenti dei suddetti parcheggi di cui alla legge n. 122/1989⁽⁵⁴⁾.

Essendo, dunque, espressamente prevista una specifica aliquota in relazione ad immobili che di regola possono essere oggetto di cessione solo se hanno destinazione pertinenziale, questa aliquota non può che prevalere su quella riferibile al bene principale, in quanto, diversamente opinando, la norma speciale non potrebbe trovare mai applicazione.

Si deve ritenere, peraltro, che le argomentazioni a sostegno dell'applicabilità alle cessioni dei box Tognoli dell'aliquota loro propria restino valide anche qualora si accolga l'interpretazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria, secondo la quale nel caso di specie sarebbe applicabile in ogni caso l'aliquota Iva del 10 per cento in considerazione dell'assimilazione normativa (cfr. art. 11, comma 1, legge n. 122 citata) dei suddetti box alle opere di urbanizzazione. Tale soluzione è stata indicata dalla Circolare 1/E – IV – 8 – 840 del 2 marzo 2004⁽⁵⁵⁾. Il documento di prassi richiamato ha infatti osservato come la voce n. 127-quinquies della tabella A, parte III abbia previsto l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento per le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria definite attraverso il richiamo all'art. 4, della legge n. 847/1964, integrato dall'art. 44 della legge n. 865/1981. A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha rilevato ancora come l'elencazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria contenuta nei predetti articoli debba essere considerata tassativa agli effetti dell'applicazione della predetta aliquota ridotta⁽⁵⁶⁾. Tuttavia un'eccezione è rappresentata dagli impianti e dalle opere assimilabili a quelle elencate nella voce n. 127-quinquies da leggi speciali, tra i quali si comprendono anche i parcheggi disciplinati dalla c.d. legge Tognoli, che qualifica tali parcheggi quali opere di urbanizzazione.

La tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria non appare motivata, in quanto la stessa non considera l'art. 11 comma 2 l. n. 122/1989 e la relativa portata derogatoria rispetto all'aliquota del 10 per cento stabilita in generale per le opere di urbanizzazione⁽⁵⁷⁾; però, in ogni caso, la circostanza che i predetti box Tognoli non possano essere trasferiti senza il vincolo pertinenziale si ritiene che rappresenti una motivazione essenziale al fine di sostenere l'applicazione di un'aliquota Iva specifica (del 10 per cento secondo questa tesi) indipendentemente dalla natura del bene principale oggetto di cessione.

Pertanto, laddove il box auto Tognoli assuma, ad esempio, la natura di pertinenza di un fabbricato la cui cessione sia assoggettabile ad Iva nella misura del 21 per cento, la deroga al

principio dell'attrazione porterebbe all'applicazione di un'aliquota inferiore (4 o 10 per cento, secondo la tesi seguita).

L'applicazione dell'aliquota del 4 per cento (anziché del 10 come sostenuto invece dall'Amministrazione Finanziaria) può determinare in concreto ulteriori effetti significativi laddove, ad esempio, sussistano i presupposti per l'applicazione delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa. Infatti, l'applicazione del 4 per cento alla cessione del box Tognoli è del tutto "sganciata" sia dalla natura del bene principale, sia dalla circostanza che si tratti dell'acquisto della prima abitazione e quindi dall'eventuale richiesta relativa alle agevolazioni, che potrebbe non riguardare anche il box in esame.

Conseguentemente, pur in presenza delle predette condizioni, che renderebbero legittima la richiesta da parte dell'acquirente dell'agevolazione al momento della stipula, l'acquisto del predetto box potrebbe essere soggetto all'aliquota del 4 per cento anche se l'acquirente non invocasse per esso le agevolazioni "prima casa" fruite per l'abitazione. In tal caso, se venissero a mancare le condizioni che hanno determinato l'applicazione del trattamento fiscale per l'acquisto della prima casa, rispetto alla quale il box Tognoli è destinato quale pertinenza, con la conseguente decadenza delle agevolazioni, il contribuente continuerebbe a mantenere intatta l'applicazione dell'aliquota Iva del 4 per cento con riferimento all'acquisto del predetto parcheggio.

Ma laddove, invece, fosse accolta la tesi dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla spettanza dell'aliquota del 10 per cento, la mancata richiesta delle agevolazioni "prima casa" anche per il box Tognoli porterebbe evidentemente per il contribuente un aggravio dell'imposizione⁽⁵⁸⁾.

6.1.1. Le novità sulla circolazione dei parcheggi "Tognoli": gli effetti sull'aliquota Iva applicabile

E' stato già anticipato come la possibilità di applicare un'aliquota Iva *ad hoc* per le cessioni dei box auto c.d. Tognoli sia subordinata alla natura pertinenziale "obbligata" attribuita dalla legge ai predetti parcheggi. E' necessario però ora verificare se la ricordata argomentazione continui a rimanere valida anche all'indomani delle novità introdotte in materia dall'art. 10 d.l. 9 febbraio 2012, n. 5, come modificato dalla legge di conversione 4 aprile 2012, n. 35, che ha sostituito il comma 5 dell'art. 9 l. n. 122/1989.

In realtà, ai sensi di questa disposizione, occorre distinguere il regime circolatorio dei parcheggi realizzati su di un'area privata rispetto a quelli realizzati, in diritto di superficie, su di un'area comunale.

Con riferimento alla prima categoria di parcheggi (su area privata), se da una parte essi possono essere oggetto di trasferimento liberamente, cioè conservando la proprietà del bene principale, dall'altra devono essere contestualmente destinati a pertinenza di un'altra unità immobiliare. Conseguentemente restando il vincolo pertinenziale, sia pure su un altro immobile, permane la condizione che motiva la prevalenza dell'aliquota Iva specifica ⁽⁵⁹⁾ in caso di cessione, in deroga al principio di attrazione. In buona sostanza, trattandosi di un regime di circolazione "condizionato" è possibile non applicare alla cessione dei parcheggi Tognoli il medesimo trattamento tributario previsto per il bene principale.

A ben vedere, l'argomentazione ora fornita non viene meno neppure con riferimento alle cessioni dei parcheggi c.d. Tognoli realizzati su area comunale, per le quali la nuova norma conferma il divieto di circolazione separata del parcheggio, a pena di nullità espressamente comminata dalla legge, apportando però una rilevante eccezione, in quanto a tale regola è consentito derogare in caso di "espressa previsione contenuta nella convenzione stipulata con il comune, ovvero quando quest'ultimo abbia autorizzato l'atto di cessione" ⁽⁶⁰⁾.

Quindi, anche per questa tipologia di parcheggi Tognoli resta ferma la necessaria natura pertinenziale, salva la possibilità di deroga alle condizioni di cui all'art. 9 comma 5 l. n. 122 cit.

Si deve allora ritenere che la previsione di una disciplina eccezionale (derogatoria) non sia in grado di influenzare la disciplina generale che prevede, comunque, un vincolo alla circolazione dei predetti parcheggi, legato alla loro destinazione pertinenziale. Conseguentemente la nuova normativa applicabile ai parcheggi Tognoli realizzati su area comunale non muta, nella sostanza, i criteri di individuazione dell'aliquota Iva applicabile ed analogamente alla cessione dei parcheggi su area privata trova applicazione la specifica aliquota, "svincolata" dalla natura del bene principale e dalla sussistenza (in linea di principio obbligatoria) del predetto vincolo pertinenziale.

Nicola Forte e Annarita Lomonaco

*) Il presente studio è stato aggiornato successivamente a tale data a seguito delle modifiche apportate dal d.l. 22 giugno 2012 n. 83, attualmente in corso di conversione.

1) Per un'ampia disamina delle indicazioni fornite dalla citata circolare 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, 1133 ss.

- 2) Cfr. LOMONACO, *Le novità in materia di IVA nel decreto-legge per la crescita*, in CNN Notizie del 27 giugno 2012.
- 3) Non è più prevista, quindi, la specifica esclusione dal regime di esenzione per le cessioni di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a quattro anni effettuate in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, né quella relativa alle cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali di cui al decreto ministeriale 22 aprile 2008 (per le quali era stabilita in precedenza l'imponibilità per opzione).
- 4) L'opzione non è cioè prevista se cedenti sono soggetti passivi Iva diversi dalle imprese che hanno costruito o realizzato gli interventi di cui all'art. 3 lett. c), d) ed f) cit. sui medesimi fabbricati oggetto di cessione.
- 5) Per ulteriori specificazioni cfr. Forte, *Il regime di imponibilità IVA delle cessioni di immobili abitativi da parte di imprese costruttrici: cinque anni a disposizione del costruttore per l'ultimazione dei lavori*, in CNN Notizie del 17 gennaio 2011.
- 6) Nel sistema previgente, invece, l'applicabilità dell'Iva in relazione alla posizione del cessionario non era facoltativa, cioè risultato di una scelta, ma era obbligatoria.
- 7) Per approfondimenti sul funzionamento del meccanismo dell'inversione contabile si rinvia a FORTE, *Le cessioni degli immobili strumentali: la legge finanziaria del 2008 estende l'applicazione del "reverse charge"*, studio n. 17-2008/T, in *Studi e materiali*, 2008, 159 ss.
- 8) Il comma 5 dell'art. 17 cit., applicabile anche alla nuova lettera a-bis), fa riferimento agli obblighi di registrazione della fattura integrata. Conseguentemente non essendo previsti obblighi di registrazione in tal senso a carico dei privati, i predetti soggetti non possono applicare l'inversione contabile. In definitiva, in tal caso, l'Iva deve essere assolta con le modalità ordinarie.
- 9) Ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni di beni immobili, l'operazione si considera effettuata nel momento della stipulazione; tuttavia, se prima di tali eventi o indipendentemente da essi sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data del pagamento o della fattura. Per alcune problematiche interpretative che potrebbero porsi con riferimento alla fase transitoria, analogamente al passato, cfr. Agenzia entrate, circ. n. 12/E del 1° marzo 2007. Si vedano altresì Lomonaco, *Le novità in materia di imposta sul valore aggiunto nel decreto legge n. 1/2012*, in CNN notizie del 30 gennaio 2012; Forte, *Il regime di imponibilità IVA delle cessioni di immobili abitativi da parte di imprese costruttrici: cinque anni a disposizione del costruttore per l'ultimazione dei lavori*, cit.; Bellini-Forte-Lomonaco, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T, cit.
- 10) Ante e post 26 giugno, data di entrata in vigore del d.l. n. 83/2012.
- 11) L'imposta sul valore aggiunto, diversamente dalle imposte sui redditi, è un tributo istantaneo che trova applicazione al momento dell'effettuazione dell'operazione.
- 12) In conseguenza dell'applicazione del principio di alternatività Iva/imposta di registro.
- 13) Essendo decorso il termine di cinque anni dalla fine dei lavori di costruzione.
- 14) Tale deroga ha inteso così impedire che il trasferimento dell'immobile risultasse completamente detassato. Infatti, le operazioni esenti sono pur sempre operazioni rilevanti ai fini dell'Iva. Pertanto un'eventuale e diversa scelta consistente nell'applicazione del principio di alternatività avrebbe determinato l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. L'eccezione a tale principio comporta l'applicazione (proporzionale) di una delle due imposte.
- 15) A condizione, però, che a tale soggetto possa essere attribuito lo status di impresa costruttrice o "ristrutturatrice" dell'immobile oggetto di trasferimento.
- 16) Diversamente, cioè in presenza di contratto preliminare, l'imposta di registro sarebbe stata dovuta nella misura del 3 per cento. Cfr l'art. 10 della Tariffa, Parte Prima allegata D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 applicabile laddove il preliminare preveda il pagamento di un acconto del prezzo non soggetto ad imposta sul valore aggiunto.
- 17) Il problema non si pone, evidentemente, rispetto alle cessioni di fabbricati strumentali per natura, in quanto per esse non vi è deroga al principio di alternatività e l'imposta di registro è dovuta sempre in misura fissa, sia per le operazioni imponibili che per quelle esenti.
- 18) Nell'ambito del D.P.R. n. 633/1972 l'articolo 6 citato consente di frazionare, tramite una finzione giuridica, il trasferimento della proprietà di un fabbricato in diverse operazioni, ciascuna autonoma dall'altra (con un autonomo regime giuridico ai fini dell'imponibilità, ovvero dell'esenzione). Invece non è possibile individuare nel Testo Unico dell'Imposta di Registro un'analoga disposizione che preveda espressamente la medesima possibilità di frazionamento.
- 19) In realtà si tratta di un'operazione completamente autonoma.

- 20) Si tratta, evidentemente, della parte fatturata anticipatamente a seguito del pagamento dei predetti acconti.
- 21) Il legislatore ai fini Iva ha incluso nel corpo del D.P.R. n. 633/1972 numerose deroghe rispetto ai principi civilistici.
- 22) Cfr. VIOTTO, *Le esenzioni*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesaurò, Torino, 2001, 105.
- 23) Per l'inquadramento civilistico della fattispecie v., per tutti, LABRIOLA, *Vendita di immobili con riserva di proprietà e loro successiva circolazione*, studio n. 5434/C, in *Studi e materiali*, 2005, 122 ss.
- 24) L'Agenzia delle entrate (circ. 28/E del 21 giugno 2011) osserva come con il contratto di locazione con patto reciproco di futura vendita le parti da un lato dispongono di attribuire immediatamente il godimento del bene oggetto dello stesso, stipulando una locazione e, dall'altro, si obbligano entrambe a concludere successivamente un atto a contenuto traslativo della proprietà del medesimo bene locato. Più in generale in tema di locazione con patto di futura vendita cfr. Petrelli, *Formulario notarile commentato*, II, Milano 2001, 679 s.; Provera, *Locazione*, in Comm. cod. civ. a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1980, 50 ss.
- 25) FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, IV, Padova, 2001, 234 s.
- 26) Si osserva in dottrina (FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 244) come la disposizione di cui all'art. 6 sia sostanziale nella determinazione del presupposto e completi la fattispecie cessione dei beni e prestazioni di servizi. Cfr. altresì Fregni, *Il momento impositivo*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 224 s.
- 27) Cfr. MANDÒ G. - MANDÒ D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2010, 156, con riferimento ad esempio alla vendita di cosa futura o alla vendita di cosa altrui.
- 28) Nel caso di locazione con clausola di trasferimento vincolante per entrambe le parti l'imposta si applica, quindi, sull'intero prezzo pattuito tra le parti per la futura vendita, mentre il pagamento dei canoni, considerati componenti del prezzo della cessione, è escluso dall'imposta (circ. 28/E del 2011 cit.).
- 29) Sul punto cfr. MANDÒ G. - MANDÒ D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 160 s., ove si sottolinea come l'acconto versato debba essere riferito a cessioni di beni già chiaramente e specificamente individuate.
- 30) Per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro proporzionale eventualmente dovuta nel caso di cessioni di fabbricati di cui al n. 8-bis) esenti da Iva qualora siano stati pagati (o fatturati) acconti assoggettati invece ad Iva, si rinvia a Agenzia entrate, circ. n. 12/E del 1° marzo 2007 cit.; BELLINI-FORTE-LOMONACO, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*, cit.
- 31) Le perplessità sono però evidenti se si considera che con riferimento alla fattispecie prospettata l'Iva risulterebbe applicata solo su una parte del corrispettivo a fronte di un'imposta di registro dovuta in misura fissa. In pratica una parte del valore/corrispettivo non risulterebbe assoggettata né ad imposta di registro, ma neppure ad Iva.
- 32) L'emissione della fattura con l'applicazione dell'Iva.
- 33) Così FORTE, *L'obbligo di fatturazione nei contratti sottoposti a condizione "sospensiva"*, studio n. 76-2005/T, in *Studi e materiali*, 2006, 538 ss. A sostegno della soluzione proposta lo studio fa riferimento alla Risoluzione n. 503687 del 7 gennaio 1976.
- 34) Con riferimento all'ambito applicativo di tali previsioni cfr. CASU, *Testo unico sull'edilizia. I suoi contenuti essenziali. Novità rispetto alla precedente disciplina*, in *Studi e materiali*, 2004, 452; MANDÒ-MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 427.
- 35) Cfr., per tutti, Agenzia delle entrate, circ. n. 27 del 4 agosto 2006.
- 36) Le imprese appaltatrici svolgono, infatti, un'attività di servizi meramente strumentale all'attività di costruzione delle imprese appaltanti. Cfr. sul punto Forte-Puri, *Atti di trasferimento di immobili. Casi particolari* (d.l. 20 giugno 1996, n. 323, convertito con l. 8 agosto 1996, n. 425), studio n. 494-582-590bis, in Banca Dati Notarile "Angelo Gallizia".
- 37) PURI, *Aliquota Iva applicabile alle cessioni di immobili da parte di imprese costruttrici*, studio n. 149-bis, approvato dalla Commissione studi tributari il 17 dicembre 1993, in Banca Dati Notarile "Angelo Gallizia", ove si osserva come "l'uso di tale terminologia tutto sommato atecnica e la mancanza di un rinvio a particolari formalità (ad esempio l'iscrizione all'Albo dei Costruttori o alla Camera di Commercio) induce a ritenere che si tratti di una qualità che non si perde con il mero decorso del tempo".
- 38) A tal fine è essenziale, però, che la consistenza dei lavori sia tale da far acquistare alla società la qualifica di impresa costruttrice anche se in via occasionale. Cfr. ris. 13 ottobre 1984 n. 396446 e ris. 27 febbraio 1984 n. 345047. Al riguardo si è evidenziato come "deve essere tenuto presente che i lavori occasionali debbono risultare essenziali per la realizzazione o il recupero dell'immobile oggetto dell'attività" (Pravisano, *Le cessioni di fabbricati abitativi: aspetti applicativi. IVA ed altre imposte indirette*, in *Il Fisco*, 2006, 1-6944 ss.).

- 39) Dall'ambito di tale nozione sembrerebbe escluso l'esercente arte e professione che effettui la cessione di un immobile oggetto di costruzione a seguito di appalto commissionato a terzi. Infatti, il testo normativo fa riferimento esplicito ad "imprese". Tuttavia, tale soluzione potrebbe porsi in contrasto con la ratio della disposizione, secondo cui l'Iva deve essere in ogni caso applicata alle cessioni degli immobili "nuovi" (cioè ceduti entro i cinque anni dal termine dei lavori).
- 40) Così Agenzia delle Entrate, ris. 93/E del 23 aprile 2003. Cfr. anche ZANETTI, *Disciplina e riflessi Iva delle operazioni di conferimento d'azienda*, in *Il fisco*, 2009, 1-4733 ss., il quale sottolinea come le conclusioni dell'Agenzia siano condivisibili "alla luce del fatto che l'Iva è un tributo che affrisce all'attività esercitata dal contribuente, prima ancora che alla soggettività del contribuente stesso".
- 41) Ris. 16 gennaio 1974, n. 505315. Nello stesso senso ris. 7 agosto 1984, n. 398521.
- 42) Cfr. in particolare BUSANI, *La trasmissione alla società conferitaria della qualità di "impresa costruttrice" ai fini IVA a seguito del conferimento d'azienda*, in *Notariato*, 2003, 177 ss, il quale evidenzia come l'Amministrazione finanziaria accomuni negli effetti di trascinamento delle posizioni soggettive facenti capo al soggetto "preesistente", operazioni quali fusioni, trasformazioni e conferimenti d'azienda, in una più vasta categoria, identificata come trasformazione soggettiva sostanziale. Sul tema v. altresì Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2005, 300; Ruotolo-Cannizzaro, *Conferimento di immobile abitativo in società risultante da scissione della costruttrice – Cessione dell'immobile entro i quattro anni dalla costruzione – Imponibilità o esenzione IVA*, quesito n. 58-2008/T, in *Studi e materiali*, 2008, 1452 ss.; Lomonaco-Ruotolo, *Trasformazione di comunione ereditaria in società – ammissibilità della cessione di alcuni immobili aziendali prima del decorso dei 60 gg. dagli adempimenti pubblicitari – regime fiscale*, quesito n. 146-2010/I - 132-2010/T, in *Studi e materiali*, 2011, 251.
- 43) Si è osservato, infatti, in un precedente studio (FORTE, *Cessioni di immobili da parte di imprese costruttrici - cessione di un immobile ricevuto quale corrispettivo di una precedente operazione - regime iva applicabile*, studio n. 20/2000/T, in Banca Dati Notarile "Angelo Gallizia"), con riguardo alla qualità di "impresa costruttrice degli stessi" di cui all'art. 10 n. 8-bis) D.P.R. n. 633/1972 - pur se nel testo vigente prima delle modifiche apportate dal d.l. n. 223/2006 - come "in sostanza il legislatore, anche in considerazione della ratio dell'imposta sul valore aggiunto quale tributo indiretto, che colpisce le immissioni in consumo dei beni, ha optato per l'applicabilità dell'Iva sulle prime immissioni in consumo. L'impresa che costruisce direttamente o in appalto un fabbricato a destinazione abitativa deve applicare il tributo. Al contrario, se il cespite immobiliare è già stato immesso in consumo, e quindi il bene stesso quando successivamente diviene oggetto di cessione da parte dell'impresa costruttrice non è più un 'bene nuovo', ma è un'unità immobiliare acquistata da altri, il regime Iva applicabile non può che essere quello dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 8 bis) del D.P.R. n. 633/72".
- 44) Il n. 8-bis) cit., non si riferisce, però, testualmente ed esclusivamente ai fabbricati aventi destinazione abitativa, individuando la tipologia degli immobili in via residuale, quali "fabbricati diversi da quelli strumentali per natura". Cfr. BELLINI, FORTE, LOMONACO, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T, cit.
- 45) Cfr. circ. 4 agosto 2006 n. 27/E, circ. 12/E del 1° marzo 2007 cit.
- 46) L'Agenzia delle Entrate ha precisato che "in tal caso solo se la destinazione a ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria". Cfr. ris. 9 marzo 2007 nn. 39/E e 40/E.
- 47) Agenzia delle Entrate, ris. 20 marzo 2006 n. 41/E.
- 48) Così Agenzia delle Entrate, circ. n. 27/E cit.
- 49) In conseguenza dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate relativamente all'applicabilità (in ogni caso) dell'Iva "risulta pienamente operante, nella fattispecie rappresentata, il principio di alternatività tra IVA e imposte di registro, ipotecaria e catastale, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa" (cfr. Circ. Agenzia delle entrate n. 12 del 12 marzo 2010, risposta al quesito n. 3.9).
- 50) Tale circostanza è comunque idonea a condizionare il regime fiscale applicabile. Infatti con riferimento alle pertinenze degli immobili diversi dai beni "oggettivamente" strumentali troverà applicazione all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) D.P.R. n. 633. Invece le cessioni relative alle pertinenze degli immobili strumentali per natura saranno soggette al trattamento previsto dal successivo n. 8-ter).
- 51) In altri termini, il problema dell'individuazione dell'aliquota Iva della pertinenza e la conseguente affermazione della regola dell'attrazione valgono anche se il bene principale è tassato con l'imposta di registro.
- 52) Secondo la circ. 19/E "nelle ipotesi in cui cantine, box, soffitte, ecc, acquistati con atto separato rispetto all'abitazione, siano pertinenze di abitazioni diverse dalla c.d. prima casa oppure costituiscano pertinenze della c.d. prima casa al cui servizio sono già posti altri beni immobili della medesima categoria catastale, sono soggette alla aliquota IVA loro propria. Questa è stabilita nella misura del 10% se l'immobile rappresenta una porzione di fabbricato a prevalente destinazione abitativa, ai sensi della legge n. 408 del 1949, ceduta

direttamente dall'impresa costruttrice (v. tab. A, parte III, n.127-undecies, allegata al D.P.R. n.633 del 1972), ovvero si tratta di parcheggi realizzati ai sensi della legge 24 marzo 1989, n.122 (legge Tognoli), e nella misura del 20% negli altri casi “.

- 53)** Ai sensi dell'art. 9 l. n. 122/1989 “1. I proprietari di immobili possono realizzare nel sottosuolo degli stessi ovvero nei locali siti al piano terreno dei fabbricati parcheggi da destinare a pertinenza delle singole unità immobiliari, anche in deroga agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi vigenti. Tali parcheggi possono essere realizzati, ad uso esclusivo dei residenti, anche nel sottosuolo di aree pertinenziali esterne al fabbricato, purché non in contrasto con i piani urbani del traffico, tenuto conto dell'uso della superficie sovrastante e compatibilmente con la tutela dei corpi idrici (...) 4. I comuni, previa determinazione dei criteri di cessione del diritto di superficie e su richiesta dei privati interessati o di imprese di costruzione o di società anche cooperative, possono prevedere, nell'ambito del programma urbano dei parcheggi, la realizzazione di parcheggi da destinare a pertinenza di immobili privati su aree comunali o nel sottosuolo delle stesse.. Tale disposizione si applica anche agli interventi in fase di avvio o già avviati. La costituzione del diritto di superficie è subordinata alla stipula di una convenzione nella quale siano previsti: a) la durata della concessione del diritto di superficie per un periodo non superiore a novanta anni; b) il dimensionamento dell'opera ed il piano economico-finanziario previsti per la sua realizzazione; c) i tempi previsti per la progettazione esecutiva, la messa a disposizione delle aree necessarie e la esecuzione dei lavori; d) i tempi e le modalità per la verifica dello stato di attuazione nonché le sanzioni previste per gli eventuali inadempimenti. 5. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 41-sexies, della legge 17 agosto 1942, n. 1150, e successive modificazioni, e l'immodificabilità dell'esclusiva destinazione a parcheggio, la proprietà dei parcheggi realizzati a norma del comma 1 può essere trasferita, anche in deroga a quanto previsto nel titolo edilizio che ha legittimato la costruzione e nei successivi atti convenzionali, solo con contestuale destinazione del parcheggio trasferito a pertinenza di altra unità immobiliare sita nello stesso comune. I parcheggi realizzati ai sensi del comma 4 non possono essere ceduti separatamente dall'unità immobiliare alla quale sono legati da vincolo pertinenziale e i relativi atti di cessione sono nulli, ad eccezione di espressa previsione contenuta nella convenzione stipulata con il comune, ovvero quando quest'ultimo abbia autorizzato l'atto di cessione. (...)”. Cfr., per tutti, MAGLIULO, *La nuova disciplina dei parcheggi Tognoli*, studio n. 210-2012/C, in CNN Notizie del 12 giugno 2012.
- 54)** Così PURI, *Trattamento Iva della cessione di box*, studio n. 319- bis, 328 -bis, 339- bis, approvato dalla Commissione Studi tributari il 15 settembre 1995 ed in senso pressoché conforme PURI, *Acquisto box pertinenziale a prima casa: trattamento agevolato*, studio n. 414-bis, approvato dalla Commissione Studi tributari il 17 febbraio 1996, entrambi in Banca dati notarile “Angelo Gallizia”. Più di recente, PURI, *L'aliquota Iva applicabile all'assegnazione di box e posti auto*, studio n. 90-2003/T, in *Studi e materiali*, 2004, 836 ss. Non sono a tutt'oggi sopravvenuti ulteriori elementi in grado di superare l'interpretazione fornita dalla Commissione Studi Tributari e ribadita in più di un'occasione dagli studi citati. Invece l'Agenzia delle entrate ha confermato costantemente l'applicazione dell'Iva con l'aliquota del 10 per cento (cfr. da ultimo ris. n. 94/E del 5 ottobre 2010).
- 55)** Cfr. altresì circ. n. 19/E del 2011 cit.
- 56)** Cfr. ris. Agenzia delle entrate n. 41/E del 20 marzo 2006.
- 57)** Cfr. studio n. 90-2003/T cit., ove si osserva come anche quegli Autori che accolgono la tesi dell'Amministrazione affermando l'applicabilità dell'aliquota del 10 per cento ai box Tognoli non approfondiscono il problema.
- 58)** In buona sostanza, l'affermazione vuole significare che se l'acquirente chiede le agevolazioni “prima casa” con riferimento al box Tognoli trova applicazione l'aliquota del 4 per cento.
- 59)** Del 4 per cento secondo la tesi sostenuta dalla Commissione Studi tributari del Notariato, invece del 10 per cento secondo quanto affermato dall'Agenzia delle entrate.
- 60)** Cfr. MAGLIULO, *La nuova disciplina dei parcheggi Tognoli*, studio 210-2012/C cit. al quale si rinvia per approfondimenti.