

Ancora sulle cessioni Iva di pertinenze

di Raffaele Trabace

Salvo eccezioni le autorimesse private e i locali di deposito fanno parte di edifici adibiti alla residenza e, pertanto, normalmente destinati al servizio delle abitazioni.

L' art. 43 (già art. 40) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi, definisce gli immobili cd “strumentali per natura” stabilendo che gli immobili relativi ad imprese commerciali che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato. Salvo quanto disposto dall'art. 65 (già art. 77) del T.u.i.r per le imprese individuali per le quali gli immobili di cui sopra si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario ovvero, per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili o con le modalità di cui all'ultimo periodo del primo comma dell'articolo 65 citato.

La individuazione di tali immobili viene fatta tuttora con criterio catastale sulla base di una nota della Direzione Generale del Catasto (*n. 3/330 del 3 febbraio 1989*) che aveva definito appunto “strumentali per natura” gli immobili classificati nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10. Per quanto riguarda quest'ultima a condizione che la destinazione a ufficio o studio privato risultasse dalla licenza/concessione, anche in sanatoria.

Criterio catastale in qualche misura temperato dal profilo della destinazione dalla *Risoluzione del 13 gennaio 1988 n. 37/E*, la quale, per quanto emanata in tema di INVIM decennale, aveva precisato che la insuscettibilità del fabbricato a una diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni è pur sempre da intendersi con riferimento alla possibilità di svolgere nel medesimo un' attività commerciale. “In altri termini - recita la Risoluzione - il fabbricato deve essere costruito in modo tale che la sua destinazione all'attività commerciale non possa essere mutata senza apportare ad esso profonde e significative modifiche nella struttura edilizia e che, comunque, non possa essere destinato ad usi diversi da quello commerciale per mera volontà del proprietario mediante adattamenti di non rilevante entità”

Sulla scorta di tale ragionamento, più agevole per l' operatore sarebbe stato se i soggetti attuatori della nota del catasto, dando uno sguardo alla realtà che ci circonda, rilevato che negli immobili in oggetto, salvo eccezioni, normalmente non viene svolta alcuna attività commerciale, avessero precisato che i fabbricati classificati nella categoria catastale C sono da considerare strumentali per natura, ad eccezione di box e cantine da ritenersi, invece, ai fini della determinazione del reddito d' impresa e dell'Iva alla stregua dei fabbricati a destinazione abitativa.

Ma così certo non è stato. E poiché l' Af si è ostinata a osservare pedissequamente la classificazione catastale di cui sopra a tal punto che, assumendo la definizione di fabbricato strumentale per natura rilevanza anche ai fini della disciplina Iva applicabile alle relative cessioni in conseguenza delle modifiche apportate all'art. 10 del Dpr 633/72 dal d.l. 223/06 convertito con modificazioni dalla l. 248/06, tra le opposte tesi (abitativi in ogni caso o strumentali in ogni caso) ha finito per prevalere nella prassi degli uffici la teoria del “compromesso” ovvero della rilevanza del meccanismo del rapporto “pertinenziale”. La

ricorrenza o meno dei presupposti che qualificano la pertinenza si rivelano, cioè, secondo il fisco, idonei a ricondurre la cessione di box e cantine nell'una disciplina (dei fabbricati abitativi) o nell'altra (dei fabbricati strumentali per natura) con conseguente applicazione di un tipo di tassazione anziché dell'altro.

Tralascio l' aspetto che concerne il reddito d' impresa per soffermarmi più specificamente su quello che riguarda l' imposta sul valore aggiunto.

Le considerazioni che seguono si fondano, pur senza dividerne appieno la prospettiva, sulle “direttive” impartite agli Uffici con i documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle Entrate successivamente alle modifiche legislative introdotte con il citato decreto legge n. 223/06 e della relativa legge di conversione n. 248/06. Mi riferisco in particolare alla *Circolare del 4 agosto 2006 n. 27E*, alla *Circolare del 1° marzo 2007 n. 12/E* e alla *Risoluzione del 20 giugno 2007 n. 139/E*.

Dunque di fronte alla cessione di un box-autorimessa o di un locale di deposito (nel caso in cui quest'ultimo sia identificato nel catasto dei fabbricati in maniera autonoma) bisogna stabilire preliminarmente se l'unità possa considerarsi o meno pertinenza di immobile a destinazione abitativa, cioè se ricorrano o meno i presupposti soggettivi e oggettivi che qualificano la pertinenza anche dal punto di vista civilistico, secondo la disciplina dettata dagli articoli 817 e seguenti del Codice Civile.

La risposta in un senso (= pertinenza-sì) ovvero nell'altro (= pertinenza-no) determina come conseguenza, secondo l' Af, non già l' applicazione o meno alla pertinenza della disciplina propria del bene principale ma, bensì, l' attrazione della relativa cessione nell'ambito della disciplina del n. 8-bis) oppure in quella del n. 8-ter) dell'art. 10 del decreto Iva, indipendentemente dalla disciplina in concreto applicata o applicabile al fabbricato principale.

Pertanto, se le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie C/2 o C/6 non sono pertinenze di immobili ad uso abitativo, le relative cessioni si considerano esenti da Iva ai sensi del n. 8-ter) dell'art. 10 del Dpr 633/72, ad eccezione di quelle:

- a) effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici delle stesse o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero;
- b) effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d' imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;
- c) effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- d) per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione.

In pratica nelle ipotesi di cui sopra le cessioni di box e cantine si considerano, sotto il profilo della disciplina Iva applicabile, alla stregua delle cessioni di un qualsiasi bene strumentale per natura, nell'accezione sopra specificata.

Conseguentemente alle cessioni di cui sub **b)** e **d)** si applica inoltre il meccanismo del

“reverse charge”, in vigore per le cessioni di cui sub **d**) dal 1° ottobre 2007 in forza del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007 e per quelle di cui sub **b**) a far tempo dal 1° marzo 2008, giusta la previsione dei commi 156 e 157 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008).

Qualora, invece, le unità C/2 o C/6 siano pertinenze di immobili a destinazione abitativa, alle relative cessioni si applica la disciplina di cui al n. 8-bis) dell'art. 10 citato, propria delle cessioni di abitazioni.

In quest'ultima ipotesi, quindi, sempre secondo l' Af, alle cessioni delle pertinenze si applica la disciplina astrattamente riferibile al bene principale, ma indipendentemente da quella in concreto applicata o applicabile alla cessione di quest'ultimo.

Secondo la **Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E**

“Per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni e' utile premettere che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, adottando il medesimo criterio di tipo oggettivo elaborato in relazione alla pregressa normativa che esentava dall'IVA i soli immobili abitativi. Tale omogeneita' interpretativa si rende necessaria tenuto conto che le nuove disposizioni n. 8) e 8-ter) mutuano dalla previgente formulazione dell'art. 10 n. 8) la definizione degli immobili diversi da quelli a destinazione abitativa, individuandoli nei "fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni". Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".”

La **Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E** chiarisce inoltre quanto segue.

La disciplina del fabbricato principale si estende alle pertinenze, anche se identificate catastalmente con categorie proprie degli immobili strumentali per natura (es. box e locali di deposito, rientranti nelle categorie C/6 e C/2), siano esse trasferite unitamente oppure separatamente dal bene principale.

"Tale qualificazione tipologica, tuttavia non comporta che venga meno la autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro quattro anni dalla ultimazione)".

Conseguentemente la cessione della pertinenza sarà esente da IVA e soggetta a registro se posta in essere decorsi quattro anni dalla ultimazione della costruzione e ciò indipendentemente dal fatto che la cessione del bene principale sia stata assoggettata ad IVA oppure a registro.

Per quanto riguarda la "prima casa", alle pertinenze (una per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7), anche se acquistate con atto separato, si applica la stessa aliquota agevolata del 4% applicata all'acquisto dell'abitazione.

Negli altri casi "la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluenza per la determinazione dell'imposta".

Qualora la cessione della pertinenza agevolabile sia esente da IVA alla stessa si applicherà l'imposta di registro nella misura del 3%.

Perché il vincolo pertinenziale assuma rilevanza, devono ricorrere sia il requisito oggettivo (destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio di un altro) che quello soggettivo (volontà del proprietario o del titolare di un diritto reale sul bene principale di porre la pertinenza in rapporto di strumentalità funzionale con lo stesso bene principale).

E' necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

La Risoluzione 20 giugno 2007 n. 139/E

con riferimento all'ipotesi di cessione di "prima casa" con due box, effettuata dalla impresa costruttrice entro quattro anni dalla ultimazione della costruzione, ribadisce che la aliquota IVA agevolata del 4% si applica soltanto all'abitazione e a un box, mentre la seconda pertinenza, da trattarsi "come un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa", sconta l'aliquota IVA del 10%.

IPOTESI DI TASSAZIONE IN AMBITO n. 8-bis) art. 10 Dpr 633/72

A) Cessione con unico atto di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze effettuata da:

impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell' intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

IMPOSTE

ordinarie:

I.V.A. : **10% o 20%**

Registro : **fissa**

Ipotecaria: **fissa**

Catastale : **fissa**

"prima casa":

I.V.A. : **4% ***

Registro : **fissa**

Ipotecaria: **fissa**

Catastale : **fissa**

* Alla "seconda" pertinenza della stessa categoria si applica l' IVA ordinaria.

B) Cessione con unico atto di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze effettuata da:

- **impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero**, oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;

impresa **diversa** dalle imprese costruttrici o di recupero.

IMPOSTE

ordinarie:

I.V.A.: **ESENTE**

Registro: **7%**

Ipotecaria: **2%**

Catastale: **1%**

"prima casa":
I.V.A.: **ESENTE**
Registro: **3% ***
Ipotecaria: **fissa***
Catastale: **fissa***

* Alla "seconda" pertinenza della stessa categoria si applica l' imposta di registro nella misura del 7%, l' imposta ipotecaria del 2% e quella catastale dell' 1%.

A)-B)

Le ipotesi di cui sopra sub A) e B) si riferiscono a casi in cui sia l' abitazione che la pertinenza siano ceduti dall'impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero entrambe (abitazione e pertinenza) prima del quadriennio (A) ovvero entrambe oltre il quadriennio o da impresa "diversa" (B).

Possono verificarsi ipotesi in cui l' impresa costruttrice o quella di recupero cedano un' abitazione quando non sia ancora decorso il quadriennio dalla costruzione o dal recupero e un box di pertinenza costruito o recuperato da più di quattro anni (o di proprietà ma non costruito) o viceversa.

In entrambe le ipotesi le cessioni di appartamento e box seguiranno tassazioni diverse, per quanto nell'ambito della disciplina del n. 8-bis. Per cui nel primo caso la cessione sarà soggetta ad Iva per quanto riguarda l' abitazione ed esente da Iva per il box, mentre nel caso inverso sarà soggetta ad Iva la cessione del box ed esente quella dell'abitazione.

Il tutto secondo gli ambiti (Iva-registro) e le aliquote sopra specificate.

C) Cessione con atto separato di pertinenze di fabbricato a destinazione abitativa effettuata da:

impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento **o anche successivamente** nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

IMPOSTE

ordinarie:
I.V.A.: **10% o 20%**
Registro: **fissa**
Ipotecaria: **fissa**
Catastale: **fissa**

"prima casa":

I.V.A.: **4% ***
Registro: **fissa**
Ipotecaria: **fissa**
Catastale: **fissa**

* Alla “seconda” pertinenza della stessa categoria si applica l' IVA ordinaria.

D) Cessione con atto separato di pertinenze di fabbricato a destinazione abitativa effettuata da:

- **impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero**, oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;
- impresa **diversa** dalle imprese costruttrici o di recupero.

IMPOSTE

ordinarie:

I.V.A.: **ESENTE**
Registro: **7%**
Ipotecaria: **2%**
Catastale: **1%**

"prima casa":

I.V.A.: **ESENTE**
Registro: **3%***
Ipotecaria: **fissa***
Catastale : **fissa***

* Alla “seconda” pertinenza della stessa categoria si applica l' imposta di registro nella misura del 7%, l' imposta ipotecaria del 2% e quella catastale dell' 1%.

C)-D)

Nelle ipotesi di cui sub C) e D) le cessioni delle pertinenze seguono un loro percorso di tassazione del tutto autonomo, seppure nell'ambito della disciplina del n. 8-bis) art. 10 Dpr Iva. Diventa pertanto irrilevante la disciplina in concreto applicata al bene principale, sia stato esso ceduto da impresa in campo Iva, imponibile o esente, oppure ceduto da privato e quindi assoggettato necessariamente a registro.

IPOTESI DI TASSAZIONE IN AMBITO n. 8-ter) art. 10 Dpr 633/72

A) CEDENTE - *Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:*
cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - privato o impresa

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

B) CEDENTE - *Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:*
cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO:

- soggetto passivo d' imposta con diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;
- soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione.

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

C) CEDENTE - *Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:*
cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in presenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, rispetto alle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione, si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

D) CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero: cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in assenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

E) CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO:

- soggetto passivo d' imposta con diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;

- soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione.

IMPOSTE

I.V.A. : **20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

F) CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in presenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A. : 20%

Registro: fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, rispetto alle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione, si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

G) CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in assenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: ESENTE

Registro: fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

ALIQUEOTE IVA

Aliquota IVA 20% : si applica alle cessioni di fabbricati per i quali non ricorrono i presupposti di cui al **n. 21 Tabella A Parte II e nn. 127-undecies e 127-quinquiesdecies Tabella A Parte III – d.P.R. 633/1972.**

Aliquota IVA 10% si applica:

a) alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (in GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, e di fabbricati o porzioni di fabbricato diversi dalle predette case di abitazione, di cui all' art. 13 L. 2 luglio 1949 n. 408, ancorché non ultimati, ceduti da imprese costruttrici.

(N. 127-undecies Tabella A Parte III d.P.R. 633/1972)

b) alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi.

(N. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. 633/1972)

E' esclusa dall'ambito applicativo di quest'ultima disposizione la cessione effettuata in un momento anteriore alla data di ultimazione dell'intervento. *(Cfr. Circ. 13.3.09 n.8/E - 6.5)*

Aliquota IVA 4%: si applica alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) dell'art. 1, Tariffa Parte Prima T.U. R.

(N. 21 Tabella A - Parte II d.P.R. 633/1972)

RTRABACE