

Ancora sulle cessioni di pertinenze

Nella risposta al Quesito tributario n. 290-2013/T, col quale si chiede se la cessione di un box, che l'acquirente intende destinare a pertinenza della propria "prima casa" di abitazione (già acquistata), da parte di un'impresa che non ha costruito o ristrutturato il bene, sia esente da iva ai sensi dell'art. 10 n. 8-*bis* d.p.r. n. 633/1972 oppure possa essere assoggettata a tale tributo per effetto dell'esercizio dell'opzione da parte dell'impresa cedente ai sensi dell'art. 10 n. 8-*ter* del medesimo d.p.r.,

si legge:

"Allora, per verificare se il cedente abbia il diritto di optare per l'imposizione iva ed in base a quali condizioni, si ritiene sia necessario prima stabilire se la cessione del fabbricato sia riconducibile all'ambito applicativo del n. 8-*bis* o del n. 8-*ter* dell'art. 10 cit. In altri termini, si potrà parlare di un diritto di opzione del cedente per l'imponibilità solo successivamente, una volta cioè che si sia stabilito quale disciplina sia applicabile agli effetti dell'iva."

Cioè bisogna stabilire, in base alla natura del bene, quale sia la disciplina applicabile alla cessione.

Ora, poiché al momento della cessione la natura del bene è fuori di ogni dubbio quella di fabbricato strumentale per natura, almeno secondo la impostazione data dall'AE sulla base della Nota della Direzione del Catasto n. 3/330 del 1989, la cui cessione rientra per disposto di legge nella disciplina del n. 8-*ter*), non si comprende per quale ragione tale disciplina debba subire, diciamo così, uno spostamento in altro ambito, quello dell'8-*bis*), soltanto sulla base di una dichiarazione di intenti manifestata dalla parte cessionaria. Si va così a introdurre nel sistema di imponibilità/esenzione Iva una variabile non prevista da alcuna disposizione di legge.

Se vi è accordo delle parti sulla disciplina da applicare, nulla quaestio. Si pensi, per es. alle cessioni oltre il decennio dall'acquisto, che rendono irrilevante per l'impresa cedente la cessione esente sotto il profilo della detrazione. Se la parte cedente non opta per l'imposizione, che l'acquirente realizzi o meno il proposito di destinazione pertinenziale, la circostanza non può avere alcuna influenza sul regime della cessione che rimane in ogni caso in ambito registro, fatte salve eventuali conseguenze sanzionatorie derivanti da una applicazione non conforme del meccanismo del prezzo-valore.

Ma se tale accordo manca, perché la cessione avviene nel decennio e l'impresa cedente intende avvalersi, come la norma le consente, di applicare la disciplina dei fabbricati strumentali per evitare di dover rettificare la detrazione dell'Iva operata in sede di acquisto, mentre l'acquirente "spinge" verso l'8-bis) per avvantaggiarsi del meccanismo del prezzo-valore, non si vede per quale ragione la volontà di quest'ultimo, fondata su un documento di prassi, debba prevalere. Considerato che al momento dell'atto sussisterebbe soltanto il requisito "soggettivo" di cui all'art. 817 C.C., essendo quello "oggettivo" soltanto eventuale e la sua mancata realizzazione, qualora si privilegiasse la tesi del Quesito CNN, facendo venir meno uno dei presupposti che caratterizzano il rapporto pertinenziale, comporterebbe la necessità di una riqualificazione fiscale della cessione con tutte le conseguenze del caso.

Va rilevato inoltre che la Circolare 12/E/2007 e la Risoluzione 139/E/2007 pongono l'accento, la prima sulla "sussistenza del vincolo pertinenziale" e la seconda sul fatto che i fabbricati strumentali "costituiscano pertinenze" di immobili abitativi. L'ipotesi conforme è quella in cui l'impresa cede contestualmente un appartamento e un box di pertinenza. Nel qual caso non potrebbe sostenersi che all'appartamento sia applicabile la disciplina del n. 8-bis) e al box quella del n. 8-ter). Il vincolo pertinenziale si trasferisce con i requisiti soggettivo e oggettivo che lo caratterizzano all'acquirente che lo assume e lo continua.

Ma il caso di cui si discute è affatto diverso e concerne l'acquisto con atto separato di una unità immobiliare che in quel momento non è pertinenza di alcunché. E' una unità immobiliare che in ragione della sua classificazione catastale e sulla base della Nota del Catasto di cui sopra è un immobile strumentale per natura. Per tale ragione ritengo che nel conflitto prevalga la volontà della parte cedente di esercitare l'opzione.

Va detto comunque che la costruzione dell'AE appare alquanto arbitraria: il box è un immobile strumentale per natura e tuttavia, qualora sia destinato a pertinenza di abitazione subisce una sorta di mutazione genetica, ecc. ecc.

Così non se ne verrà mai a capo. Basterebbe "abrogare" parzialmente la Nota del catasto del 1989, che non è certo il vangelo, e dire: i box situati nei fabbricati destinati alla residenza sono immobili abitativi, punto!

Altrimenti continueremo a trascinarci dietro questo grosso equivoco, fonte di disguidi e incomprensioni.

Breve cronistoria della controversa vicenda

In origine fu la Nota della Direzione generale del Catasto n. 3/330 del 3 febbraio 1989: gli immobili delle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (cioè quelli che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni) si considerano immobili strumentali per natura.

Poi vennero l'8-bis) e l'8-ter) dell'art. l'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, in base ai quali nelle loro attuali formulazioni:

8-bis)

A) sono imponibili Iva

– le cessioni effettuate, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito interventi di recupero, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento ovvero le cessioni effettuate dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

– le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, per le quali nel relativo atto la parte cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

B) sono esenti da Iva

– le cessioni effettuate, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito interventi di recupero, oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

– le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, per le quali nel relativo atto la parte cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

– le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa, diversi da quelli destinati ad alloggi sociali, effettuate da imprese che non hanno costruito o recuperato i fabbricati.

8-ter)

A) sono imponibili Iva:

- le cessioni effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito interventi di recupero;
- le cessioni effettuate da imprese costruttrici o di recupero oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e da imprese diverse dalle imprese costruttrici o di recupero, qualora nel relativo atto la parte cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione .

B) sono esenti da Iva

le cessioni effettuate da imprese costruttrici o di recupero oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

In mezzo stanno:

la Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E, Premessa e par. 1 e 2, che afferma che la individuazione degli immobili va fatta su base catastale, applicandosi la disciplina di cui al n. 8-bis) ai fabbricati a destinazione abitativa (Categoria Catastale A, esclusa A/10) e applicandosi la disciplina di cui al n. 8-ter) ai fabbricati strumentali per natura (Categorie catastali B, C, D, E, A/10);

la Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, secondo la 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;

la Risoluzione 20 giugno 2007 n. 139/E, secondo la quale i fabbricati strumentali per natura, che costituiscono tuttavia pertinenze di immobili abitativi, acquistano per attrazione la natura di immobili abitativi.

RTRABACE 2013