

D.L. 22.06.2012 – n. 83, in vigore dal **26.06.2012 – IMMOBILI ABITATIVI** - La disciplina delle cessioni di fabbricati abitativi

Con riferimento al regime delle cessioni la novella sostituisce il n. 8-*bis* dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972 modificando le eccezioni alla regola dell'esenzione dall'IVA delle cessioni di fabbricati abitativi (*rectius*, dei fabbricati diversi da quelli di cui al n 8-*ter*). ART. 10 PRIMO COMMA **n. 8-bis** - NOVELLATO

“SONO ESENTI IVA: le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-*ter*), **escluse quelle** (*che sono, quindi, soggette ad IVA*):

= **effettuate dalle imprese costruttrici** degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, **entro cinque anni** dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento,

= ovvero **quelle effettuate dalle stesse imprese** anche successivamente nel caso in cui nel relativo **atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.**”

====

IMMOBILI ABITATIVI - IMPRESA COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI

(Quadro A)

RIGA	CEDENTE IMPRESA COSTRUTTRICE * ENTRO 5 ANNI * DOPO 5 ANNI * NON COSTRUTTRICE	IMMOBILE		PERTINENZA SI – NO	OPZIONE IVA SI – NO	CESSIONARIO	PREZZO VALORE	REVERSE CHARGE	IVA	REG.	IPOT.	CAT
		ABITAZIONI di LUS- SO e FABBRICATI NON TUPINI === ABITAZIONI NON di LUSO e FABBRICATI TUPI- NI	ABITAT o STRUM									
1	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	di LUSO o NON TUPINI	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOGGETTO PRIVATO (che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione)	NO	NO	21%	168	168	168
2	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	TUPINI o NON di LUSO	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOGGETTO PRIVATO	NO	NO	10%	168	168	168
3	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOGGETTO PRIVATO – PRIMA CASA	NO	NO	4%	168	168	168
4	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	di LUSO o NON TUPINI	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOGGETTO IVA GENERICO	NO	NO	21%	168	168	168
5	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	TUPINI o NON di LUSO	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOGGETTO IVA GENERICO	NO	NO	10%	168	168	168
6	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	di LUSO o NON TUPINI	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	NO	NO	21%	168	168	168
7	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	TUPINI o NON di LUSO	AB.	NON RILEVA	NON RILE- VA	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	NO	NO	10%	168	168	168

Quando trattasi di cessione da impresa costruttrice - entro i 5 anni - è sempre soggetta ad IVA.

Un'abitazione – e/o un fabbricato abitativo – non può costituire pertinenza di altra abitazione.

Alle righe 4, 5, 6 e 7 non vi è applicazione di “reverse charge” **in quanto non ricorre opzione** per imposizione IVA (vedi in calce).

L'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa è conseguente all'applicazione dell'articolo 40 del D.P.R. 26.04.1986, n. 131; e le imposte ipotecaria e catastale sono applicate in misura fissa (Euro 168), a tenore della Nota all'art. 1, del D.Lgs. 31.10.1990, n. 347; e della Circolare della Agenzia delle Entrate del 14.06.2002, numero 52.

Le aliquote IVA sono nei casi: - 21% (art. 16 DPR 633/1972) – 10% (comma 127/udecies, Tar. Parte III, alleg. A, DPR 633/1972) – 4% (comma 21, stessa tariffa).

127 undecies	TABELLA A – PARTE III – DPR 633/1972 - ALIQUOTA 10%
Case di abitazione, anche non ultimate, cedute, o assegnate da co-op. NON DI LUSSO NON PRIMA CASA (n.21)	case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro del lavoro pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, anche se assegnate a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel numero 21) della parte seconda della presente tabella; [prima parte dell'unico comma]
Fabbricati (o porzioni) cedute o assegnati (TUPINI)	fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408 , e successive modificazioni ed integrazioni, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici; [seconda parte dell'unico comma]

Per fabbricato con caratteristiche Tupini [L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 (cosiddetta "legge Tupini"), e L. 2 dicembre 1967, n. 1212, articolo unico] si intende quello, **non di lusso** ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, e che ha **più del 50 per cento** della superficie totale dei piani fuori terra destinata **ad abitazione**, ed ha **non più del 25 per cento** della superficie totale dei piani fuori terra destinata **a negozi** (cfr. Consiglio nazionale del Notariato, studio 88/2003/T, del 21 novembre 2003).

IMOBILI ABITATIVI - IMPRESA COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI

(Quadro B)

RIGA	CEDENTE IMPRESA CONSTRUTTRICE * ENTRO 5 ANNI * DOPO 5 ANNI * NON CONSTRUTTRICE	IMMOBILE		PERTINENZA SI – NO	OPZIONE IVA SI – NO	CESSIONARIO	PREZZO VALORE	REVERSE CHARGE	IVA	REG.	IPOT.	CAT
		ABITAZIONI di LUS- SO e FABBRICATI NON TUPINI === ABITAZIONI NON di LUSO e FABBRICATI TUPI- NI	ABITAT o STRUM									
8	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NO	SOGGETTO PRIVATO	SI	NO	ES.	7%	2%	1%
9	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NO	SOGGETTO PRIVATO – PRIMA CASA	SI	NO	ES.	3%	168	168
10	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NO	SOGGETTO IVA GENERICO	NO	NO	ES.	7%	2%	1%
11	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NO	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	NO	NO	ES.	1%	168	168
12	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	DI LUSO o NON TUPINI	AB.	NON RILEVA	SI	SOGGETTO PRIVATO	NO	NO	21%	168	168	168
13	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	TUPINI o NON DI LUSO	AB.	NON RILEVA	SI	SOGGETTO PRIVATO	NO	NO	10%	168	168	168
14	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	SI	SOGGETTO PRIVATO – PRIMA CASA	NO	NO	4%	168	168	168
15	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	DI LUSO o NON TUPINI	AB.	NON RILEVA	SI	SOGGETTO IVA GENERICO	NO	SI PER OPZ.	21%	168	168	168
16	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	TUPINI o NON DI LUSO	AB.	NON RILEVA	SI	SOGGETTO IVA GENERICO	NO	SI PER OPZ.	10%	168	168	168
17	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	DI LUSO o NON TUPINI	AB.	NON RILEVA	SI	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	NO	SI PER OPZ.	21%	168	168	168
18	CONSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI	TUPINI o NON DI LUSO	AB.	NON RILEVA	SI	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	NO	SI PER OPZ.	10%	168	168	168

Le cessioni di cui alle **righe 8, e 9** sono cessioni **IVA/Esenti**, per mancata opzione della impresa cedente.:

- è applicabile il c. d. “prezzo valore”; in quanto il cessionario è soggetto privato;
- non è applicabile il c.d. “reverse charge”, in quanto esente IVA.

La cessione di cui alla **riga 10** è sempre **IVA/esente**, per mancanza di opzione:

- non è applicabile il c.d. “prezzo valore”; in quanto il cessionario non è soggetto privato, ma soggetto passivo Iva;
- non è applicabile il c.d. “reverse charge”, in quanto esente IVA.

Riga 11: IVA/esente, come per le righe 8, 9, e 10. L'applicazione dell'imposta di registro in ragione dell'1%, è conseguente all'applicazione del comma 6, dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegato A, al D.P.R. 26.04.1986, n. 131; e le imposte ipotecaria e catastale sono applicate in misura fissa (Euro 168), a tenore della Nota all'art. 1, del D.Lgs. 31.10.1990, n. 347; e della Circolare della Agenzia delle Entrate del 14.06.2002, numero 52 (le parole "quarto e quinto periodo" devono leggersi come se dicessero "quinto e sesto periodo").

Righe 12, 13 e 14: cessioni IVA/imponibili, per esercizio di opzione, con le tre diverse aliquote, a favore di soggetto privato: quindi NO: "prezzo valore", NO "reverse charge".

Righe 15, 16, 17, e 18: cessioni IVA/imponibili, per esercizio di opzione, a favore di soggetti passivi di IVA. Quindi: NO "prezzo valore". Si "reverse charge", per opzione. Due diverse aliquote IVA (a seconda del bene), e tre imposte fisse.

IMMOBILI ABITATIVI - IMPRESA NON COSTRUTTRICE

(Quadro C)

RIGA	CEDENTE IMPRESA COSTRUTTRICE * ENTRO 5 ANNI * DOPO 5 ANNI * NON COSTRUTTRICE	IMMOBILE		PERTINENZA SI – NO	OPZIONE IVA SI – NO	CESSIONARIO	PREZZO VALORE	REVERSE CHARGE	IVA	REG.	IPOT	CAT
		ABITAZIONI di LUS- SO e FABBRICATI NON TUPINI === ABITAZIONI NON di LUSO e FABBRICATI TUPI- NI	ABITAT o STRUM									
19	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NON PUO' FARSI	SOGGETTO PRIVATO	SI	NO	ES.	7%	2%	1%
20	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NON PUO' FARSI	SOGGETTO PRIVATO – PRIMA CASA	SI	NO	ES.	3%	168	168
21	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NON PUO' FARSI	SOGGETTO IVA GENERICO	NO	NO	ES.	7%	2%	1%
22	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	AB.	NON RILEVA	NON PUO' FARSI	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	NO	NO	ES.	1%	168	168

Trattasi di quattro cessioni, operate da impresa non costruttrice, che - a tenore del n. 8/bis dell'art. 10, del DPR 633/1972, novellato - non può effettuare opzione per l'applicazione dell'IVA. Sono quindi **IVA/Esenti**.

Per la riga 22 ricorrono le considerazioni di cui alla riga 11.

IMMOBILI STRUMENTALI - D. L. 22.06.2012 n. 83 - (in vigore dal 26.06.2012) -**DPR 633/1972 - ART. 10 PRIMO COMMA N. 8-ter – NOVELLATO**

“Sono esenti iva le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle - (che sono, quindi, **soggette ad IVA**):

= effettuate dalle **imprese costruttrici** degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, **gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni** dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento,

= e quelle per le quali nel relativo atto il **cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.**

LA DISCIPLINA delle CESSIONI di fabbricati STRUMENTALI

(Quadro D)

riga	CEDENTE IMPRESA COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	IMMOBILE		PERTINENZA di IMM. ABITAT. SI - NO	opzione iva SI - NO	CESSIONARIO	riferimento normativo	prezzo valore	reverse charge	IVA	REG.	IPOT.	CAT.
		TUPINI NON TUPINI	ABITAT STRUM										
23	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON TUPINI	STRUM.	NO	NON RILEVA	SOGGETTO PRIVATO	8/ter	NO	NO	21%	168	3%	1%
24	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	TUPINI	STRUM.	NO	NON RILEVA	SOGGETTO PRIVATO	8/ter	NO	NO	10%	168	3%	1%
25	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NON RILEVA	PRIVATO - PERTINENZA ABITAZIONE	8/bis	NO	NO	10%	168	168	168
26	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NON RILEVA	PRIVATO - PERTINENZA PRIMA CASA	8/bis	NO	NO	4%	168	168	168
27	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON TUPINI	STRUM.	NO	NON RILEVA	SOGGETTO IVA GENERICO	8/ter	NO	NO	21%	168	3%	1%
28	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	TUPINI	STRUM.	NO	NON RILEVA	SOGGETTO IVA GENERICO	8/ter	NO	NO	10%	168	3%	1%
29	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NON RILEVA	SOGGETTO IVA GENER. - PERTINENZA ABITAZ.	8/bis	NO	NO	10%	168	168	168
30	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON TUPINI	STRUM.	NO	NON RILEVA	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RI- VENDERE ENTRO 3 ANNI	8/ter	NO	NO	21%	168	3%	1%
31	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	TUPINI	STRUM.	NO	NON RILEVA	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RI- VENDERE ENTRO 3 ANNI	8/ter	NO	NO	10%	168	3%	1%
32	COSTRUTTRICE ENTRO 5 ANNI	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NON RILEVA	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RI- VENDERE ENTRO 3 ANNI - PERTINENZA ABITAZ.	8/bis	NO	NO	10%	168	168	168

Quando trattasi di **cessioni da Impresa Costruttrice ENTRO 5 ANNI** si tratta sempre di **cessioni IVA/Imponibili**.

Alle righe da 27 a 32 non vi è applicazione di “reverse charge” **in quanto non ricorre opzione** per imposizione IVA (vedi in calce).

Quando l’immobile strumentale, oggetto della cessione, viene ceduto ed acquistato come tale (**strumentale, appunto**), e non viene reso pertinenza di immobile abitativo, vertiamo in ipotesi riconducibile al n. 8/ter dell’art. 10, del DPR 633/1972, in forza del quale (vedi appresso) le imposte ipotecaria e catastale sono rispettivamente in ragione del 3% e dell’%, a tenore delle disposizioni che seguono:

“Decreto legislativo **31 ottobre 1990, n. 347** - (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale)

Omissis

Art. 10

1. Le volture catastali sono soggette all'imposta del **10 per mille** sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2, anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui **all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter**), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 2. L'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 168,00 per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, di fusioni e di scissioni di società di qualunque tipo e di conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, per quelle eseguite in dipendenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione, nonché per quelle eseguite in dipendenza degli atti di cui all'articolo 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. **[1]**

3. omissis

Tariffa

Art. 1-bis Trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali, di cui **all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter**), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, o costituzione o trasferimenti di diritti immobiliari sugli stessi: **3% - [1]**

Nota. L'imposta si applica nella misura fissa di € 168,00 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, nonché per quelli di cui all'articolo 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

[1] Modificato dall'art. 35, comma 10-bis, lettera a), d.l. 4.7.2006, n. 223, come convertito in legge.”

Quando, invece, l’immobile strumentale acquistato viene reso pertinenza di immobile abitativo, muta (per così dire) natura, e **diviene** – a sua volta – immobile **abitativo**, riconducibile quindi non più al numero 8/ter, ma al **numero 8/bis** dell’art. 10 del DPR 633/1972, e ne segue i criteri di tassazione.

Ciò è affermato da:

PRIMO: - CIRCOLARE 01.03.2007, n. 12/E – punto 2 – pagg. 10/13. - 2 IMMOBILI PERTINENZIALI

“D: *Per gli immobili pertinenziali, ad esempio box e cantine che costituiscono pertinenze di immobili abitativi, il regime di tassazione resta determinato in base alle caratteristiche catastali dell’immobile pertinenziale o si rende applicabile il medesimo trattamento previsto per il bene principale?*

R: Omissis ...

*Si deve ritenere, in proposito che **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**.*

Naturalmente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale, che ai sensi dell’articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario

della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale), è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

La sussistenza di tale nesso, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, consente di **estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina** dettata per la tipologia **del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati.**"

SECONDO: - RISOLUZIONE 20/06/2007 n. 139 – Interpretazione dell'articolo 10, comma 1, n. 8 bis) del D.P.R. 633/1972.

"QUESITO: Il notaio istante e' stato incaricato dalla società ALFA srl, impresa costruttrice di immobili, di stipulare atti di compravendita. In particolare la società intende alienare fabbricati, ultimati da meno di quattro anni, così composti: un immobile ad uso abitativo (prima casa) e due immobili pertinenziali della stessa categoria catastale C/6 (box).

Ciò posto l'istante richiede delucidazioni per quanto concerne il trattamento tributario, ai fini dell'IVA e delle altre imposte indirette delle predette cessioni di fabbricati, poiché sussistono perplessità in merito al trattamento fiscale della seconda pertinenza e cioè se debba essere considerata come bene strumentale e quindi attratta a tassazione con aliquota proporzionale ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, ai sensi dell'art. 1 bis, della tariffa allegata al D. Lgs. n. 347/1990.

Omissis ...

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Omissis ...

Per quanto riguarda il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA e ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, alla seconda pertinenza occorre tener presente che la circolare n. 12 del 2007 ha chiarito che, ai fini della determinazione del regime di tassazione i fabbricati strumentali per natura, che costituiscono **pertinenze di immobili abitativi, acquistano anch'essi natura di immobili abitativi.**

Per tale motivo, **la seconda pertinenza** dovrà essere trattata, ai fini delle imposte indirette, come **un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa.**

Ne deriva che **la seconda pertinenza sconterà l'aliquota IVA del 10%** prevista dal **n. 127 undecies)** della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972.

Con riferimento, invece, alle imposte ipotecaria e catastale, la cessione di questa seconda pertinenza comporterà l'applicazione della predetta imposta nella misura fissa di 168 euro, ai sensi della nota all'art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/90. "

TERZO: Per le ipotesi di più pertinenze dello stesso immobile abitativo, si veda:

"CIRCOLARE N. 10/E - 12 marzo 2010 –

OGGETTO: *Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze. Tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale*

1. Premessa

Omissis ...

3.1. Imposta di registro

L'articolo 40, comma 1, del TUR dispone che *"Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non e' dovuta ... ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8- bis) ...".*

Ne consegue che, in virtù del principio di alternatività sancito dalla norma citata, **la cessione imponibile ad IVA sconta l'imposta di registro in misura fissa, pari a euro 168,00.**

Ciò premesso, *occorre stabilire se l'imposta di registro in misura fissa trovi applicazione una sola volta o più volte, in relazione al numero di pertinenze trasferite.*

Sulla base delle considerazioni svolte nel paragrafo 2 in merito alla portata dell'articolo 21 del TUR, *si ritiene che le diverse disposizioni contenute in un atto di compravendita tra le stesse parti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze siano riconducibili ad un unico schema negoziale e che derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre.*

Si è, quindi, in presenza di un unico negozio complesso, ascrivibile allo schema del comma 2 del citato articolo 21, per cui **l'imposta di registro in misura fissa trova applicazione una sola volta per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.**

3.2. Imposte ipotecaria e catastale

Ai fini dell'applicazione dell'imposta ipotecaria, la nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC) prevede, per i fabbricati diversi da quelli strumentali, che l'imposta "... si applica nella misura fissa di euro 168,00 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto".

Anche ai fini dell'imposta catastale, l'articolo 10, comma 2, del TUIC prevede che per i medesimi fabbricati la stessa "è dovuta nella misura fissa di euro 168,00 per le volture eseguite in dipendenza ... di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto".

Nella fattispecie in esame di cessione imponibile ad IVA di un fabbricato abitativo e delle relative pertinenze, l'esistenza del vincolo pertinenziale evidenziato nell'atto di cessione vale a qualificare come non strumentali le pertinenze medesime ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), secondo le condizioni e i criteri illustrati nella circolare n. 12/E del 1° marzo 2007.

Tutto ciò premesso, anche con riguardo alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa occorre stabilire se le stesse siano applicabili una sola volta o più volte, in relazione al numero di pertinenze trasferite ed alla relativa aliquota IVA.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle **imposte ipotecaria e catastale**, si ritiene – *in presenza di un unico negozio complesso tra le medesime parti contraenti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze* – **che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta.**

Alla luce di quanto sopra esposto, vediamo riga per riga.

- **Righe 23 e 24:** - **Iva/Imponibile** - bene strumentale – che non è e non viene reso pertinenza di bene abitativo – riferimento **8/ter** - acquistato da **privato** – non Tupini - IVA 21% (riga 23) – Tupini - iva 10% - (riga 24) – Reg. Fissa - ipotecaria 3% - cat. 1% - No Prezzo valore – NO reverse charge;
- **Righe 25 e 26:** - **Iva/Imponibile** - bene strumentale che viene reso pertinenza di bene **abitativo** – riferimento **8/bis** - acquistato da **privato** – IVA 10% (riga 25) – IVA 4% (riga 26) – Reg. Fissa - ipotecaria Fissa - cat. Fissa - No Prezzo valore – NO reverse charge - alla riga 25, l'aliquota IVA del 10% è prevista dal n. 127/undecies) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972;
- **Righe 27 e 28:** **Iva/Imponibile** - bene **strumentale** – che non è e non viene reso pertinenza di bene abitativo – riferimento **8/ter** - acquistato da **soggetto IVA** - aliquote IVA diverse (Tupini/non Tupini) - Reg. Fissa - ipotecaria 3% - cat. 1% - No Prezzo valore – SI reverse charge, per opzione;
- **Riga 29:** **Iva/Imponibile** - bene strumentale che viene reso pertinenza di bene **abitativo** – riferimento **8/bis** – altro come riga 25;
- **Righe 30 e 31:** - **Iva/Imponibile** - bene strumentale che viene reso pertinenza di bene **abitativo** – riferimento **8/bis** – altro come righe 27 e 28;
- **Riga 32:** **Iva/Imponibile** - bene strumentale che viene reso pertinenza di bene **abitativo** – riferimento **8/bis** – altro come riga 29.

PER QUANTO ATTIENE AL PREZZO-VALORE

le disposizioni di cui al comma 497, dell'articolo 1, della Legge 23.12.2005, numero 266; come modificato dall'articolo 1, comma 309, della Legge 27.12.2006, numero 296, relativamente alla base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale; si applicano ove ricorrano i seguenti presupposti:

- sia di disciplina fiscale applicabile, in quanto deve trattarsi di cessione di immobile il cui trasferimento non è soggetto all'imposta IVA, ovvero è ad IVA esente; ed è quindi soggetto ad imposta di registro (D.P.R. 131/1986);
- sia soggettivi, perché la cessione deve avvenire a favore di parte acquirente persona fisica, che non agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- e sia oggettivi, perché la cessione deve avere ad oggetto porzione immobiliare che costituisce immobile abitativo (o andrà a costituire pertinenza di altra porzione immobiliare ad uso abitativo);
- come confermato ai punti 11.1/a/b, della Circolare della Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso - in data 13.02.2006, numero 6.

BENI STRUMENTALI - BENE CHE NON DIVIENE PERTINENZA di IMMOBILE ABITATIVO

CEDENTE IMPRESA: COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI - o NON COSTRUTTRICE -

(Quadro E)

riga	CEDENTE IMPRESA COSTRUTTR. ° DOPO 5 ANNI ° NON COSTRUTTR.	IMMOBILE		pertinenza SI - NO	opzione IVA SI - NO	CESSIONARIO	riferimento normativo	prezzo valore	reverse charge	IVA	REG.	IPOT.	CAT.
		TUPINI	ABITAT. STRUM.										
33	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON TUPINI	STRUM.	NO	SI	SOGGETTO PRIVATO	8/ter	NO	NO	21%	168	3%	1%
34	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	TUPINI	STRUM.	NO	SI	SOGGETTO PRIVATO	8/ter	NO	NO	10%	168	3%	1%
35	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON TUPINI	STRUM.	NO	SI	SOGGETTO IVA GENERICO	8/ter	NO	SI per opz.	21%	168	3%	1%
36	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	TUPINI	STRUM.	NO	SI	SOGGETTO IVA GENERICO	8/ter	NO	SI per opz.	10%	168	3%	1%
37	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON TUPINI	STRUM.	NO	SI	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	8/ter	NO	SI per opz.	21%	168	3%	1%
38	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	TUPINI	STRUM.	NO	SI	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	8/ter	NO	SI per opz.	10%	168	3%	1%
39	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON RILEVA (non iva)	STRUM.	NO	NO	SOGGETTO PRIVATO	8/ter	NO	NO	ES.	168	3%	1%
40	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON RILEVA (non iva)	STRUM.	NO	NO	SOGGETTO IVA GENERICO	8/ter	NO	NO	ES.	168	3%	1%
41	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON RILEVA (non iva)	STRUM.	NO	NO	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	8/ter	NO	NO	ES.	168	3%	1%

Relativamente ai beni strumentali , il nuovo numero 8/ter prevede la possibilità dell'opzione per imposizione IVA sia per le imprese costruttrici dopo i 5 anni, e sia per le imprese non costruttrici, purché sempre si tratti di bene strumentale.

Ove tale opzione sia esercitata la cessione diviene **IVA/imponibile**, in quanto il bene non diviene pertinenza di bene abitativo.

Ove l'opzione non venga esercitata, la cessione diviene **IVA/Esente**, e sottoposta quindi all'imposta di registro (righe 39, 40 e 41).

Alle righe 33 e 34 non può applicarsi il c.d. “prezzo valore”, in quanto le cessioni sono sottoposte ad IVA; e non si applica il “reverse charge”, in quanto il cessionario è soggetto privato.

Alle righe 35, 36,37 e 38 ricorre applicazione del “reverse charge”, in quanto conseguenza dell’opzione/IVA, atteso che il cessionario è soggetto passivo IVA.

Alla riga 39 non può applicarsi il c.d. “prezzo valore”, in quanto - pur se il cessionario è soggetto privato - il bene non diviene pertinenza di bene abitativo.

In tutte le ipotesi (righe da 33 a 41) non possono darsi aliquote agevolate (IVA al 4%, o registro al 3%) atteso che – non ricorrendo l’ipotesi di acquisto quale pertinenza di immobile abitativo – non si può fruire di agevolazioni di c. “prima casa”.

Righe **39, 40 e 41** – *Iva esente*:

– si tratta di cessioni di bene *strumentale per natura* (che non viene acquistato quale pertinenza di abitazione) – ceduto da **impresa (costruttrice dopo i cinque anni, o non costruttrice** e/o che non ha effettuato interventi di recupero), **che non esercita l’opzione per l’imposizione Iva.**

Vertendosi in ipotesi di applicazione di imposta di registro (e non di Iva), che l’immobile abbia, o meno, le cosiddette caratteristiche Tupini, *non rileva*.

La ragione dell’applicazione dell’imposta di registro in misura *fissa* (euro 168,00), risiede nella circostanza che il *D.L. 223/2006*, ha introdotto il nuovo n. 8-ter) all’art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 (nel cui ambito di applicazione si verte, nel caso di specie), ma *non ha modificato l’art. 40, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131* (disciplina dell’imposta di registro), che, al comma 1, primo periodo, così recita:

“1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all’imposta sul valore aggiunto, l’imposta si applica in misura fissa”.

Mentre, al secondo periodo dello stesso comma 1, prosegue: “*Si considerano soggette all’imposta sul valore aggiunto, anche le cessioni e le prestazioni, per le quali l’imposta non è dovuta, a norma dell’art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 ... ad eccezione delle operazioni esenti, ai sensi dell’art. 10, nn. 8) e 8-bis), ... dello stesso decreto*”.

Poiché la norma non fa riferimento al n. 8-ter), ne consegue che le cessioni ricadenti in tale disposizione vengono considerate, anche se Iva-esenti, come sottoposte ad Iva, e quindi, a tenore del primo periodo dell’art. 40, le relative cessioni – per il principio di alternatività Iva-registro – scontano l’imposta di registro in misura fissa.

Le *imposte ipotecaria catastale* sono applicate rispettivamente in ragione del 3%, e dell’1%, in ragione delle modifiche apportate al D.Lgs. n. 347/1990, dai commi 10-bis e 10-ter dell’art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

Per quanto attiene alla **riga 41**, poiché il D.L. n. 223/2006, ha introdotto il nuovo n. 8-ter all’art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, ma non ha modificato nemmeno l’art. 1, comma 6, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si ritiene che **l’imposta di registro** si applichi - anche in tale caso - **in misura fissa**, e non già in ragione dell’1 per cento (a tenore del citato comma 6 dell’art. 1, della Tariffa, Parte Prima), perché tale disposizione continua a fare **riferimento ai soli fabbricati esenti da Iva, ai sensi del n. 8-bis (che sono non strumentali)**, mentre, nel caso di specie, siamo proprio in presenza di bene strumentale, riconducibile al n. 8-ter), e non già al n. 8-bis).

BENI STRUMENTALI - BENE CHE DIVIENE PERTINENZA di IMMOBILE ABITATIVO

(e, in quanto pertinenza, diviene abitativo a sua volta)

– Diverso è il regime di tassazione a seconda che trattasi di CEDENTE IMPRESA COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI - o NON COSTRUTTRICE - (Quadro F)

riga	CEDENTE IMPRESA COSTRUTTR. ° DOPO 5 ANNI ° NON COSTRUTTR.	IMMOBILE		pertinenza SI – NO	opzione IVA SI - NO	CESSIONARIO	riferimento normativo	prezzo valore	reverse charge	IVA	REG.	IPOT.	CAT.
		TUPINI NON TUPINI	ABITAT. STRUM.										
42	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	SI	PRIVATO - PERTINENZA ABITAZIONE	8/bis	NO	NO	10%	168	168	168
43	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	PRIVATO - PERTINENZA ABITAZIONE	8/bis	SI	NO	ES.	7%	2%	1%
44	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	SI	PRIVATO - PERTINENZA PRIMA CASA	8/bis	NO	NO	4%	168	168	168
45	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	PRIVATO - PERTINENZA PRIMA CASA	8/bis	SI	NO	ES.	3%	168	168
46	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	SI	SOGGETTO IVA GENERICO – PERTINENZA ABITAZ.	8/bis	NO	SI per opz.	10%	168	168	168
47	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	SOGGETTO IVA GENERICO – PERTINENZA ABITAZ.	8/bis	NO	NO	ES.	7%	2%	1%
48	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NO	PRIVATO – PERTINENZA ABITAZIONE	8/bis	SI	NO	ES.	7%	2%	1%
49	NON COSTRUTTRICE	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	PRIVATO – PERTINENZA ABITAZIONE	8/bis	SI	NO	ES.	7%	2%	1%
50	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI .	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NO	PRIVATO - PERTINENZA PRIMA CASA	8/bis	SI	NO	ES.	3%	168	168
51	NON COSTRUTTRICE.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	PRIVATO - PERTINENZA PRIMA CASA	8/bis	SI	NO	ES.	3%	168	168
52	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NO	SOGGETTO IVA GENER. – PERTINENZA ABITAZ. (in quanto pertinenza diviene abitativo)	8/bis	NO	NO	ES.	7%	2%	1%
53	NON COSTRUTTRICE.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	SOGGETTO IVA GENER. – PERTINENZA ABITAZ. (in quanto pertinenza diviene abitativo)	8/bis	NO	NO	ES.	7%	2%	1%
54	COSTRUTTRICE DOPO 5 ANNI o NON COSTR.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	NO	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	8/bis	NO	NO	ES.	1%	168	168
55	NON COSTRUTTRICE.	NON RILEVA	Diviene abitativo	SI	Non ammessa	SOCIETA' IMMOBILIARE che dichiara di voler RIVENDERE ENTRO 3 ANNI	8/bis	NO	NO	ES.	1%	168	168

Trattasi, in tutti i casi (righe da 42 a 55), di beni **strumentali**, acquistati quali pertinenza di immobili abitativi, e che - per tale ragione - **divengono beni abitativi** essi stessi.

Relativamente ai beni abitativi (*non strumentali*), il nuovo numero **8/bis** prevede la possibilità dell'**opzione** per imposizione IVA **SOLO** per le imprese costruttrici dopo i 5 anni, mentre la **esclude per le imprese non costruttrici**.

Alle righe 48, 50, 52 e 54 (**iva/esente**) ricorre l'ipotesi di mancanza di opzione da parte delle impresa cedente (costruttrice dopo i 5 anni), che non la chiede, anche se potrebbe.

Alle righe 47, 49, 51, 53, e 55 (impresa non costruttrice) l'opzione per imposizione IVA non è consentita (**iva/esente**).

Ne discende che la tassazione – per i due gruppi citati – è del tutto uguale (mancata richiesta – opzione non ammessa).

Alle righe 42, 44 e 46 (cessioni **IVA/imponibili**), la differenza tra immobile Tupini, o NON Tupini, non rileva, perché il bene, in quanto pertinenza di immobile abitativo viene, a sua volta attratto nella relativa disciplina.

Le aliquote IVA possono essere o il 4% (prima casa), o il 10% (non prima casa). Non può ricorrere l'aliquota del 21%, in quanto non vi può essere una porzione strumentale che diviene pertinenza (box, posto auto, cantina, soffitta) che abbia caratteristiche di lusso.

L'applicazione del criterio del "prezzo valore" ricorre in tutte le ipotesi di **iva/esente**, nelle quali cessionario sia soggetto privato.

Righe **54 e 55**: imposta di **registro all'1%**, di cui al comma 6, dell'art. 1, Tar. Parte I, Dpr. 131/1986;

imposta **ipotecaria fissa** (art. 1 – tariffa D.L.vo 31.10.1990, n. 347 – n. 1 - nota);

imposta **catastale fissa** (art. 10 – comma 2 - D.L.vo 31.10.1990, n. 347).

REVERSE CHARGE:

L'art. 9, lettera b). del D.L. 83/2012 ha modificato la lettera a/bis dell'art. 17 del DPR 633/1972 (relativo all'applicazione del "reverse charge"), nel modo che segue:

"a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione."

Corollario: laddove non ricorra opzione per l'imposizione IVA (in quanto la cessione sia – di per sé – IVA/imponibile), non può ricorrere applicazione del "reverse charge".

Francesco Giffone, 03.07.2012