

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

I Dossier Fiscali

L'Iva nelle operazioni di cessione e locazione immobiliare

Vademecum operativo

Marzo 2009

INDICE

1. Abitazioni	3
1.1 Cessioni	3
1.2 Locazioni	6
2. Beni strumentali	7
2.1 Cessioni	7
<i>2.1.1. Applicazione del "reverse charge"</i>	<i>8</i>
2.2 Locazioni	9
3. Pertinenze	10

TABELLE RIEPILOGATIVE:

- *Abitazioni*
- *Fabbricati strumentali*

Si riporta di seguito un riepilogo della disciplina relativa al regime IVA applicabile alle cessioni e locazioni di immobili, contenuta nell'art.10, comma 1, nn.8, 8-*bis* ed 8-*ter*, del D.P.R. 633/1972, modificato dal D.L. 4 luglio 2006 n.223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006 n.248.

Sia per le cessioni che per le locazioni, il regime fiscale è differenziato a seconda della tipologia di immobile oggetto delle stesse, ossia se si tratta di abitazioni ovvero di fabbricati strumentali.

A tal fine, la distinzione tra le due differenti categorie di immobili deve seguire il criterio oggettivo legato alla classificazione catastale dell'unità immobiliare (*cf.* C.M. n.27/E del 4 agosto 2006), a prescindere dall'effettivo utilizzo della stessa, per cui:

- per "*abitazioni*" devono intendersi gli immobili classificati nel Gruppo A, ad eccezione della categoria A/10
- per "*fabbricati strumentali*" quelli censiti nella categoria A/10 e nei Gruppi B, C, D ed E.

1. Abitazioni

1.1 Cessioni

Per le cessioni delle abitazioni, l'art. 10, comma 1, n.8-*bis*, del D.P.R. 633/1972¹ prevede un generale regime di esenzione da IVA, con l'applicazione dell'imposta proporzionale di Registro, **ad eccezione** delle cessioni:

- effettuate da imprese **costruttrici**², o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero**³ (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica), **entro 4 anni** dall'ultimazione dei lavori;
- effettuate da imprese **costruttrici**, o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica), **oltre 4 anni** dall'ultimazione dei lavori, a condizione che, entro tale termine, i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni nell'ambito di **programmi di edilizia abitativa convenzionata**⁴.

In sostanza, in quest'ultimo caso, viene prevista l'applicabilità del regime IVA qualora l'impresa abbia provveduto a locare il bene, prima del decorso del quadriennio previsto dalla norma, per almeno 4 anni. In tale specifica ipotesi, la cessione effettuata anche oltre il quarto anno dall'ultimazione dei lavori è soggetta ad IVA senza ulteriori condizioni.

Pertanto, le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici, in presenza delle condizioni sopra descritte, sono assoggettate ad IVA, con aliquote differenziate:

- **4%** nel caso di abitazioni non di lusso cedute ad acquirenti con i requisiti «prima casa»⁵;

¹ Come modificato dall'art. 35, comma 8, della legge 248/2006 e, da ultimo, dall'art.1, comma 330, della legge 296/2006.

² Ai fini di un corretto inquadramento delle citate disposizioni, si ricorda la nozione di "impresa costruttrice", così come ribadita dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.27/E del 4 agosto 2006. In particolare, sono considerate "imprese costruttrici":

- le imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri;
- le imprese che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori.

³ Ai sensi dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e) della legge 457/1978, trasfuso nell'art. 3, comma 1, del D.P.R. 6 giugno 2001 n.380 (cd. "*Testo unico dell'edilizia*"). A tal fine, si considerano "imprese ristrutturatrici" anche quelle che affidano in appalto l'esecuzione dei lavori (C.M. 27/E/2006).

⁴ Per "*piani di edilizia residenziale convenzionata*" si intendono quelli di cui agli artt. 17-18 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, in base ai quali, in attuazione di tali programmi, l'operatore privato fruisce della riduzione o dell'esonero dal pagamento della quota parte del contributo concessorio relativa al costo di costruzione, a fronte del convenzionamento sui prezzi di vendita e sui canoni di locazione.

⁵ In base al n.21, Tab. A, Parte II, allegata al D.P.R.633/1972 ed alla nota II-*bis*, all'art.1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, che si riporta.

Nota II-bis, all'art.1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986

«1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento (96) agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

- **10%** nel caso di abitazioni non di lusso diverse dalla «prima casa»⁶;
- **20%** nel caso di abitazioni di lusso⁷.

Pertanto, a seguito dell'introduzione delle nuove disposizioni, risultano **esenti** da IVA le **cessioni di abitazioni** effettuate da:

- **imprese costruttrici/ristrutturatrici oltre 4 anni** dalla fine dei lavori (salva l'ipotesi in cui gli immobili siano stati locati, per almeno 4 anni, all'interno di programmi di edilizia convenzionata⁸);
- **soggetti diversi dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici.**

In tali **ipotesi**, il regime applicabile è quello riportato di seguito:

- cessione di **abitazioni** con i **requisiti «prima casa»**:
 - imposta di Registro: 3%;
 - imposta Ipotecaria: 168 euro;
 - imposta Catastale: 168 euro.
- cessione di **abitazioni senza i requisiti «prima casa»**:
 - imposta di Registro: 7%;
 - imposta Ipotecaria: 2%;
 - imposta Catastale: 1%.

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto (97);

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'art. 1 della L. 22 aprile 1982, n. 168, all'art. 2 del D.L. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla L. 5 aprile 1985, n. 118, all'art. 3, comma 2, della L. 31 dicembre 1991, n. 415, all'art. 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'art. 2, commi 2 e 3, del D.L. 24 luglio 1992, n. 348, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 settembre 1992, n. 388, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 novembre 1992, n. 455, all'art. 1, comma 2, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75 e all'art. 16 del D.L. 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 luglio 1993, n. 243.

2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

(omissis) »

⁶ In base al n. 127-undecies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

⁷ Per «abitazioni di lusso» si intendono quelle che rispondono ai requisiti del D.M. 2 agosto 1969, che individua le caratteristiche di tali abitazioni.

⁸ Per la definizione di «programmi di edilizia residenziale convenzionata», cfr. la nota n.3.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Cedente	Regime IVA			Registro	Ipotecaria	Catastale
Impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione	cessione entro 4 anni	abitazione non di lusso cd. "prima casa"	4%	168 euro	168 euro	168 euro
		abitazione non di lusso	10%			
		abitazione di lusso	20%			
	cessione oltre 4 anni	abitazione non di lusso cd. "prima casa"	esente	3%	168 euro	168 euro
		abitazione non di lusso		7%	2%	1%
		abitazione di lusso				
Impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione che ha locato il bene entro 4 anni dalla fine dei lavori in edilizia convenzionata	cessione entro 4 anni o oltre	abitazione non di lusso cd. "prima casa"	4%	168 euro	168 euro	168 euro
		abitazione non di lusso	10%			
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici		abitazione non di lusso cd. "prima casa"	esente	3%	168 euro	168 euro
		abitazione non di lusso		7%	2%	1%
		abitazione di lusso				

1.2 Locazioni

La disciplina IVA delle locazioni di abitazioni è contenuta nell'art.10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972⁹, che prevede un generale regime di esenzione dall'IVA, operante per le locazioni (anche finanziarie), tranne che per una specifica ipotesi, al verificarsi della quale l'operazione deve essere assoggettata ad IVA.

Sono, infatti, **imponibili ad IVA** le locazioni relative a fabbricati abitativi qualora ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- **imprese costruttrici** o che vi hanno realizzato **interventi di recupero**¹⁰;
- entro **4 anni** dal termine dei lavori;
- in presenza di **contratti** di locazione stipulati nell'ambito di **piani di edilizia residenziale convenzionata**¹¹;
- a condizione che il contratto abbia **durata non inferiore a 4 anni**.

In tal caso, l'IVA si applica con **aliquota** pari al **10%**, ai sensi del n.127-*duodevicies* nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 (introdotto dall'art.1, comma 331, della legge 296/2006).

Inoltre, l'operazione è soggetta all'applicazione dell'imposta di Registro in misura pari a 67 euro, ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, Parte I, annessa al D.P.R. 131/1986.

Al di fuori dell'ipotesi ora descritta, la **locazione** di abitazioni è operazione **esente da IVA** ed è soggetta all'imposta di **Registro** in misura pari al **2%**.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Locatore	Regime IVA	Registro
impresa costruttrice/ristrutturatrice dell'abitazione che, entro 4 anni dalla fine dei lavori di costruzione o recupero, ha locato il bene in edilizia convenzionata, con contratto di durata non inferiore a 4 anni	10%	67 euro
in ogni altro caso	esente	2%

⁹ Come modificato dall'art.35, comma 8, della legge 248/2006 e, da ultimo, dall'art.1, comma 330, della legge 296/2006.

¹⁰ Cfr. la nota 2.

¹¹ Per la definizione di "programmi di edilizia residenziale convenzionata", cfr. la nota n.3.

2. Beni strumentali

2.1 Cessioni

L'art.10 comma 1, n.8-ter, del D.P.R. 633/1972¹² disciplina la cessione di fabbricati strumentali per natura, ossia quelli che, «*per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*»¹³, individuati nelle categorie catastali di seguito riportate:

Cat. A/10	uffici e studi privati
Gruppo B	unità immobiliari per uso di alloggio collettivo
Gruppo C	unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie
Gruppo D	opifici ed in genere fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni
Gruppo E	altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi

In particolare, il citato art.10 comma 1, n.8-ter, del D.P.R. 633/1972 prevede che la cessione di immobili strumentali è, in via generale, un'operazione esente da IVA, tranne che per le specifiche ipotesi, di seguito indicate, per le quali la cessione è assoggettata ad IVA in via obbligatoria, oppure su specifica opzione del cedente.

IVA OBBLIGATORIA

1. cessioni effettuate da imprese **costruttrici** o che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica) **entro 4 anni** dall'ultimazione dei lavori;
2. cessioni effettuate **nei confronti** di **soggetti passivi** d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il **diritto** alla **detrazione d'imposta** in **percentuale** $\leq$ al **25%**¹⁴;
3. cessioni effettuate nei confronti di **cessionari** che **non agiscono** nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

IVA SU OPZIONE

Al di fuori dei suddetti casi, le cessioni possono comunque essere sottoposte ad IVA su **opzione espressa** del **cedente** da manifestare nell'atto di cessione del bene strumentale.

In entrambi i casi (IVA obbligatoria o su opzione), l'IVA si applica, in via generale, con l'**aliquota** ordinaria del **20%**.

Diversamente, l'IVA è applicabile con l'**aliquota ridotta** del **10% solo** per:

- cessioni di **porzioni** di **fabbricati** a **prevalente destinazione abitativa** (es. uffici e negozi) effettuate dall'**impresa costruttrice**¹⁵;

¹² Modificato dall'art. 35, comma 8, della legge 248/2006.

¹³ Cfr. art. 43, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - T.U.I.R..

¹⁴ Cfr. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006, la quale ha chiarito che «*la percentuale di detrazione, in base alla quale si determina il regime fiscale della cessione, è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente e, nelle ipotesi in cui non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità spettante nel periodo d'imposta precedente dovrà farsi riferimento ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva*».

¹⁵ Ai sensi del n.127-undecies, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R.633/1972. In particolare, per «*fabbricati a prevalente destinazione abitativa*» si intendono i fabbricati nei quali più del 50% della superficie sopra terra sia destinata ad abitazioni e non più del 25% a negozi (cd fabbricati "Tupini" - art.13, legge 408/1949 e legge 1212/1967).

- cessioni di **fabbricati, o loro porzioni**, effettuate dalle imprese che hanno eseguito sugli stessi **interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia o urbanistica**¹⁶.

Per tali cessioni si applicano, oltre all'IVA (al 20% o al 10%) anche l'imposta di **Registro** in misura fissa pari a **168 euro**, l'imposta **Ipotecaria** pari al **3%**, e l'imposta **Catastale** pari all'**1%**.

Invece, se non si è in presenza dei casi per i quali si applica l'IVA obbligatoria oppure su opzione del cedente, il trasferimento dell'immobile strumentale è **esente da IVA** e soggetto all'imposta di **Registro** in misura fissa di **168 euro**, all'imposta **Ipotecaria** del **3%** e all'imposta **Catastale** dell'**1%**¹⁷.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Cessione immobili strumentali	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Cessioni effettuate da imprese costruttrici o che vi hanno effettuato interventi di recupero entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori	- 20%; - 10% per cessioni di: - porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa, effettuate dall'impresa costruttrice; - fabbricati, o porzioni, effettuate dalle imprese che hanno eseguito sugli stessi interventi incisivi di recupero	168 euro	3%	1%
Cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale ≤ al 25%				
Cessioni effettuate nei confronti di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni				
Esercizio di opzione da parte del cedente				
Altri casi	esente	168 euro	3%	1%

2.1.1. Applicazione del "reverse charge"

Le cessioni di fabbricati strumentali, di cui all'art.10 comma 1, n.8-ter, lett. b) e d), del D.P.R. 633/1972 sono soggette all'applicazione del meccanismo del *"reverse charge"*, in base all'art.17, comma 6, lett. a-bis, del medesimo D.P.R. 633/1972¹⁸.

In particolare, l'inversione contabile opera:

- dal 1° ottobre 2007 per le cessioni di immobili strumentali imponibili ad IVA su opzione da parte del cedente;
- dal 1° marzo 2008, anche per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA con "pro-rata" pari o inferiore al 25%.

In tali ipotesi:

- il cedente fattura all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile senza addebito dell'IVA e con l'indicazione della norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, comma 5, del D.P.R. 633/1972);
- l'acquirente integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei

¹⁶ Ai sensi del n.127-*quinquiesdecies*, della Tab. A, parte III, allegata al D.P.R.633/1972.

¹⁷ Art. 10, comma 1, del D.Lgs 347/1990, e art. 1.bis, della Tariffa allegata al medesimo decreto legislativo.

¹⁸ Introdotto dall'art.1, comma 156, lett. a, della legge 244/2007.

corrispettivi (di cui all'art.24 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

Diversamente, restano, comunque, escluse dall'inversione contabile:

- le cessioni di immobili strumentali poste in essere dall'impresa costruttrice, o da quella che ha eseguito sul medesimo immobile interventi di incisivo recupero, entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori;
- le cessioni effettuate nei confronti di soggetti non esercenti attività d'impresa, arti o professioni (in quanto l'acquirente non è soggetto passivo IVA).

2.2 Locazioni

L'art. 10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972 disciplina il regime IVA applicabile alle locazioni di beni strumentali per natura prevedendo, come regime generale, l'esenzione da imposta, salvo che in presenza delle condizioni di cui alle lettere *b)*, *c)*, e *d)* del comma 1, n.8-*ter*, del medesimo D.P.R. 633/1972, al ricorrere delle quali l'IVA si applica in via obbligatoria o per opzione del locatore.

IVA OBBLIGATORIA

- locazioni effettuate nei confronti di **locatari soggetti passivi** d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il **diritto** alla **detrazione d'imposta in percentuale ≤ al 25%**¹⁹;
- locazioni effettuate nei confronti di **locatari** che **non agiscono** nell'esercizio di **impresa, arti o professioni**.

IVA SU OPZIONE

Al di fuori delle suddette ipotesi, possono essere comunque assoggettate ad IVA le locazioni per le quali, nel relativo atto, il **locatore** abbia **optato** espressamente per l'**applicazione dell'IVA**.

In entrambi i casi (IVA obbligatoria o su opzione), tali operazioni sono **assoggettate** ad **IVA** con aliquota pari al **20%**, e con applicazione, in sede di registrazione, dell'imposta proporzionale di **Registro** pari all'**1%**.

Negli **altri casi**, la locazione dei beni strumentali è **esente** da **IVA** e soggetta all'applicazione dell'imposta proporzionale di **Registro** pari all'**1%**²⁰.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Locazione	IVA	Registro
locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale ≤ al 25%	20%	1%
locazioni effettuate nei confronti di locatari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni		
esercizio di opzione da parte del locatore	esente	1%
in ogni altro caso		

¹⁹ Per quanto concerne la percentuale di detrazione si rinvia a quanto precisato nella nota 14. La percentuale di detrazione del conduttore deve essere valutata inizialmente al momento di stipula del contratto di locazione, nel quale deve essere menzionata la relativa dichiarazione del conduttore.

²⁰ Ai sensi dell'art.5, lett.a-bis, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 (introdotta dall'art.35, comma 10, della legge 248/2006).

3. Pertinenze

La disciplina IVA della cessione dei fabbricati (art.10, comma 1, n.8-*bis* ed 8-*ter*, del D.P.R.633/1972, modificata dalla legge 248/2006), non contiene indicazioni circa il regime applicabile alla cessione di immobili strumentali (ad es. cantine – categoria catastale C2, box - categoria catastale C6, soffitte – categoria catastale C7) dotati di vincolo di pertinenzialità con le abitazioni.

Come noto, sotto il profilo civilistico, vengono definiti “pertinenze” gli immobili destinati in modo durevole a servizio di un bene principale (ad esempio, l’abitazione), con la conseguenza che i rapporti giuridici che hanno ad oggetto quest’ultimo comprendono anche le pertinenze (*cf.* art.817 e seguenti del cc).

La qualifica di “immobili pertinenziali” ad unità immobiliari a destinazione residenziale si ripercuote, da un punto di vista fiscale, sul trattamento da riservare, ai fini delle imposte indirette, alle operazioni che hanno ad oggetto tali immobili, ed in particolare ai trasferimenti, con la necessità di stabilire se, con riferimento al regime IVA, debbano trovare applicazione le regole previste per la cessione delle abitazioni, ovvero quelle relative alla vendita dei fabbricati strumentali.

In tal ambito, in assenza di disposizioni normative, il trattamento fiscale da riservare alle cessioni di tali immobili è stato oggetto di esame da parte dell’Agenzia delle Entrate, la quale, con la C.M. n.12/E/2007, ha chiarito che **la cessione delle pertinenze segue lo stesso regime fiscale applicabile, in generale, alla vendita del bene principale**, sia se il trasferimento avviene con unico atto, riguardante contemporaneamente l’unità pertenziale ed il fabbricato principale, sia in presenza di un atto separato, avente ad oggetto la cessione della sola pertinenza, **purché il vincolo pertenziale venga comunque evidenziato nell’atto di vendita**.

In particolare, ciò significa che la cessione riguardante, ad esempio, una pertinenza (box o cantina) ad abitazione deve essere assoggettata allo stesso regime fiscale applicabile, in generale, al trasferimento dei fabbricati residenziali, per cui la stessa risulterà:

- **imponibile IVA**, se effettuata dall’impresa costruttrice o ristrutturatrice entro i 4 anni successivi all’ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero.

In tal caso, l’aliquota applicabile è pari al:

- **4%**²¹, nell’ipotesi di immobile pertenziale ad abitazione non di lusso acquistata con i benefici “prima casa”;
- **10%**, nell’ipotesi di immobile pertenziale ad abitazione non di lusso acquistata senza i benefici “prima casa”;
- **20%**, nell’ipotesi di immobile pertenziale ad abitazione di lusso.

Nelle ipotesi sopra esaminate, le imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale si applicano in misura fissa (168 euro ciascuna).

- **esente da IVA** quando effettuata:
 - dall’**impresa costruttrice o ristrutturatrice** oltre 4 anni dall’ultimazione dei lavori,

²¹ A tal proposito, con la R.M. n.139/E/2007, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito il regime fiscale applicabile alla cessione di una «prima casa», unitamente a due box pertenziali (entrambi accatastati nella categoria C/6), effettuata dall’impresa costruttrice entro 4 anni dall’ultimazione dei lavori di costruzione.

In particolare, è stato chiarito che:

- entrambi i box devono essere considerati come fabbricati abitativi, essendo posti a servizio di un’abitazione;
- la cessione degli stessi, effettuata dall’impresa costruttrice entro 4 anni dall’ultimazione dei lavori di costruzione, è assoggettata ad IVA con le seguenti aliquote:
 - la prima pertinenza è imponibile IVA con l’aliquota prevista per la «prima casa», pari al 4%;
 - la seconda pertinenza è imponibile IVA con aliquota del 10%, in conformità al regime applicabile alle abitazioni non di lusso (e non con quella del 20%, applicabile alla cessione di fabbricati strumentali).

- da **soggetti diversi** dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici.

In tali ipotesi, si applicano, in misura proporzionale, l'imposta di Registro (pari al 7%, o 3% in caso di pertinenza ad una abitazione acquistata con le agevolazioni «prima casa»), l'imposta Ipotecaria (pari al 2%) e l'imposta Catastale (1%).

La disciplina ora descritta è valida a prescindere dal regime fiscale applicato in concreto al trasferimento del bene principale (può quindi accadere, ad esempio, che la cessione dell'abitazione sia stata assoggettata ad IVA, in quanto posta in essere dall'impresa costruttrice entro i quattro anni dall'ultimazione dei lavori, mentre il trasferimento della pertinenza risulti esente da IVA, e soggetto ad imposta proporzionale di Registro, in quanto, per questa, sono già decorsi 4 anni dal termine dei lavori).

Lo stesso principio vale nell'ipotesi in cui si sia in presenza di un'abitazione (es. alloggio del custode) pertinenziale ad un fabbricato strumentale (ad es. capannone industriale). In tal caso, infatti, il trattamento fiscale da riservare alla cessione dell'abitazione è quello proprio del trasferimento di un fabbricato strumentale.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Cedente		Immobili pertinenziali	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Impresa costruttrice/ ristrutturatrice	cessione entro 4 anni da fine lavori	pertinenza ad abitazione non di lusso cd. "prima casa"	4%	168 euro	168 euro	168 euro
		pertinenza ad abitazione non di lusso	10%			
		pertinenza ad abitazione di lusso	20%			
	cessione oltre 4 anni da fine lavori	pertinenza ad abitazione non di lusso cd. "prima casa"	esente	3%	168 euro	168 euro
		pertinenza ad abitazione non di lusso		7%	2%	1%
		pertinenza ad abitazione di lusso				
Altre imprese non costruttrici/ristrutturatrici		pertinenza ad abitazione non di lusso cd. "prima casa"	esente	3%	168 euro	168 euro
		pertinenza ad abitazione non di lusso		7%	2%	1%
		pertinenza ad abitazione di lusso				

Si riporta di seguito uno schema di sintesi relativo all'applicabilità dell'IVA per le cessioni e locazioni delle abitazioni e dei fabbricati strumentali, che tiene conto, altresì, di ipotesi di frequente realizzazione nella prassi.

ABITAZIONI

Sono i fabbricati inclusi nelle categorie catastali da A1 ad A9, esclusa la categoria A10 (uffici e studi privati)

CESSIONI (artt. 10, c. 1, n. 8-bis - Tab. A, parte II, n. 21 e parte III, nn. 127-undecies e 127-quinquiesdecies del D.P.R. 633/1972)

Tipologia di immobile	Cedente ⁽²⁾	IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Abitazione non di lusso ceduta come prima casa ⁽¹⁾	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori				
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori, a condizione che entro tale termine il fabbricato sia stato locato per un periodo non inferiore a 4 anni in piani di edilizia abitativa convenzionata ⁽³⁾	4%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori ⁽⁴⁾	esente	3%	168 euro	168 euro
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Abitazione non di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori				
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori, a condizione che entro tale termine il fabbricato sia stato locato per un periodo non inferiore a 4 anni in piani di edilizia abitativa convenzionata ⁽³⁾	10%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori ⁽⁴⁾	esente	7%	2%	1%
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Abitazione di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori	20%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori	esente	7%	2%	1%
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Box, cantina, soffitta pertinenziali alla prima casa non di lusso - una per ciascuna categoria catastale ⁽⁵⁾	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori	4%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori	esente	3%	168 euro	168 euro
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Ulteriori box, cantine, soffitte pertinenziali ad abitazione non di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori	10%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori	esente	7%	2%	1%
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Box, cantina, soffitta pertinenziali ad abitazione non di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori	10%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori	esente	7%	2%	1%
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				
Box, cantina, soffitta pertinenziali ad abitazione di lusso	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 4 anni dalla fine dei lavori	20%	168 euro	168 euro	168 euro
	➤ impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 4 anni dalla fine dei lavori	esente	7%	2%	1%
	➤ impresa non costruttrice/ristrutturatrice				

LOCAZIONI (art. 10, comma 1, n. 8 e tab. A, parte III, n. 127-*duodevices* del D.P.R. 633/1972)

Locatore	IVA	Registro
impresa costruttrice/ristrutturatrice ⁽²⁾ che concede in locazione l'abitazione entro 4 anni dal termine dei lavori di costruzione o ristrutturazione, con contratto nell'ambito dei piani di edilizia residenziale convenzionata, a condizione che il contratto duri almeno 4 anni	10%	67 euro
ogni altra impresa	esente	2%

(1) Come "prima casa" si intendono le abitazioni per le quali l'acquirente risulti in possesso dei requisiti previsti dalla nota II-*bis* dell'art.1, della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. *Cfr.* al riguardo, la precedente nota 4 a pag. 2.

(2) Per **impresa costruttrice** si intende:

- l'impresa che realizza direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri;
- l'impresa che si avvale di imprese terze per l'esecuzione dei lavori.

Per **impresa ristrutturatrice** si intende sia quella che ha eseguito lavori di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia od urbanistica ai sensi dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e) della legge 457/1978 (ora art. 3 del D.P.R. 380/2001 - "Testo Unico dell'edilizia"), sia quella che affida a terzi tali lavori, mediante contratti di appalto (*cfr.* la R.M. 27/E/2006).

(3) Sia ai fini della cessione che della locazione delle abitazioni, per "*piani di edilizia residenziale convenzionata*" devono intendersi quelli ai sensi degli artt. 17 e 18 del D.P.R. 380/2001.

(4) Se entro tale termine il fabbricato non sia stato locato, per un periodo non inferiore a 4, anni in piani di edilizia abitativa convenzionata.

(5) In base alla nota II-*bis* dell'art.1, della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" sono estese all'acquisto, anche se con atto separato, delle unità immobiliari pertinenziali classificate nelle categorie catastali C2 (cantina), C6 (box) e C7 (soffitta), limitatamente ad una per ciascuna categoria.

FABBRICATI STRUMENTALI

Sono i fabbricati censiti in catasto nella categoria A10 (uffici e studi privati) o nei gruppi catastali B, C, D, E⁽⁶⁾

CESSIONI (art. 10, comma 1, n. 8-ter e 17, comma 6, lett. a-bis) e Tab. A, parte III, nn. 127-undecies e 127-quinquiesdecies del D.P.R. 633/1972)

Cedente	Acquirente	Regime IVA	Reverse	Registro	Ipotecaria	Catastale
impresa costruttrice/ ristrutturatrice che cede l'immobile strumentale entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero	tutti i soggetti, siano essi imprese o privati	<u>IVA OBBLIGATORIA</u> - 20% - 10% per: - porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa cedute da impresa costruttrice; - fabbricati, o loro porzioni, ceduti dalle imprese che hanno eseguito interventi incisivi di recupero	NO	168 euro	3%	1%
impresa costruttrice/ ristrutturatrice che cede l'immobile strumentale oltre 4 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero <u>OPPURE</u> impresa non costruttrice/ ristrutturatrice	soggetto avente diritto alla detrazione d'imposta in percentuale ≤ al 25% soggetto che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni	<u>IVA OBBLIGATORIA</u> - 20% - 10% per: - porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa cedute da impresa costruttrice; - fabbricati, o loro porzioni, ceduti dalle imprese che hanno eseguito interventi incisivi di recupero	SI NO	168 euro	3%	1%
qualsiasi impresa che esercita l'opzione per l'imponibilità	qualsiasi soggetto diverso dai precedenti	<u>IVA SU OPZIONE</u> - 20% - 10% per: - porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa cedute da impresa costruttrice; - fabbricati, o loro porzioni, ceduti dalle imprese che hanno eseguito interventi incisivi di recupero	SI	168 euro	3%	1%
ogni altro cedente	qualsiasi soggetto diverso dai precedenti	esente	-	168 euro	3%	1%

(6) La C.M. n. 27/E/2008 ha chiarito 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.

LOCAZIONI (art. 10, comma 1, n. 8 del D.P.R. 633/1972)

Locatore	Locatario	Regime IVA	Registro
qualsiasi impresa	soggetto avente diritto alla detrazione d'imposta in percentuale $\leq$ al 25% <u>OPPURE</u> soggetto che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni	<u>IVA OBBLIGATORIA</u> 20%	1%
qualsiasi impresa che esercita l'opzione per l'imponibilit�	ogni altro locatario diverso dai precedenti	<u>IVA SU OPZIONE</u> 20%	
ogni altro locatore	ogni altro locatario diverso dai precedenti	esente	1%