

Giampaolo Giuliani

La disciplina IVA dei box auto

Con la recente circ. n. 12/E del 1° marzo scorso [→ [CI07-573](#)], l'Amministrazione finanziaria affronta, attraverso la collaudata formula di domande e risposte, alcuni aspetti concernenti la revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati ai fini delle imposte indirette, introdotte dall'art. 35 del D.L. 223 del 4 luglio 2006. In questa sede, si intende esaminare il secondo quesito della circ. n. 12/E, dove viene chiesto all'Agenzia se agli immobili pertinenziali quali 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. Come ha avuto modo di sottolineare la stessa Agenzia, il problema richiede particolare attenzione in considerazione del fatto che, nella vigente disciplina dell'imposizione indiretta, gli immobili destinati a uso abitativo assumono una connotazione fiscale propria e autonoma rispetto agli altri fabbricati tra cui rientrano box e cantine che sono classificate nelle categorie catastali C/6 e C/2.

La tesi delle Entrate

Secondo l'Amministrazione la sussistenza del vincolo pertinenziale, che rende il bene servente una proiezione del bene principale, «consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale». Non solo, l'Amministrazione precisa inoltre che «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 beni siano ceduti da atti separati».

Nel prendere atto della posizione assunta dall'Amministrazione, lo scrivente ritiene che essa non sia condivisibile sulla base di consolidati principi giurisprudenziali, i quali affermano che le pertinenze non assumono la stessa natura del bene principale poiché tale caratteristica è propria soltanto delle cose accessorie. Secondo la Suprema Corte di Cassazione, debbono

intendersi cose accessorie quelle che siano congiunte con altre in ragione di un rapporto di dipendenza e siano pertanto divenute parte integrante del tutto, così da non potere essere separate senza alterazione dell'essenza e della funzione dell'insieme.

Nel caso di immobili a destinazione abitativa, sono tali la cucina, i bagni, i ripostigli e gli ambienti di disimpegno, i quali, essendo essenziali al completamento di un'abitazione, mancano del vincolo di subordinazione richiesto dall'art. 817 cod. civ., ed è perciò esclusa la loro natura pertinenziale, essendo invece parti che concorrono, pariteticamente e unitariamente, all'utilizzazione funzionale di tale immobile in relazione alla sua destinazione (Cass., n. 2016, 25 febbraio 1998).

Diversamente rientrano nel concetto di pertinenza le cose che, conservando la loro individualità e autonomia, vengono poste in durevole rapporto di subordinazione con altre per servire al migliore uso di queste e che possono esserne separate senza alterazione dell'essenza e della funzione del

tutto. Rientrano in questa seconda fattispecie le unità immobiliari, quali le autorimesse, i box auto, le cantine, le soffitte, laddove siano autonomamente accatastate.

Nella sostanza, nel rapporto pertinenziale tanto la cosa principale quanto quella accessoria conservano la loro individualità e autonomia materiale (Cass., n. 3676, 29 giugno 1979).

Ora sulla base di questi consolidati e univoci orientamenti giurisprudenziali, appare assai arduo sostenere che il vincolo pertinenziale «consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale». Non solo, ad avviso dello scrivente un'altra condizione può stridere con la tesi dell'Agenzia.

La destinazione durevole di una cosa al servizio di un'altra dà luogo a un rapporto pertinenziale ai sensi dell'art. 817 cod. civ. soltanto se effettuata dal proprietario o dal titolare di un diritto reale di godimento su entrambe le cose; qualora, al contrario, le cose appartengano a due proprietari diversi, la destinazione dell'una a servizio dell'altra può avvenire solo in forza di un rapporto obbligatorio convenzionalmente stabilito tra il proprietario della cosa principale e quello della cosa accessoria (Cass., n. 8659, 26 giugno 2000).

Conseguentemente, in assenza del predetto rapporto obbligatorio, soltanto dopo l'effettuazione della cessione, l'acquirente, in qualità di proprietario del bene principale e di quello secondario, potrà costituire il vincolo pertinenziale, determinante secondo la tesi dell'Agenzia per «attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale». Dunque in questi casi, essendo la cessione antecedente alla possibilità di imprimere il vincolo pertinenziale, quest'ultimo non ne potrà influenzare la disciplina IVA.

A ogni modo, e indipendentemente dalla validità delle riflessioni fin qui svolte, resta il fatto che l'Amministrazione finanziaria con la circ. n. 12/E/2007 è arrivata alla conclusione che, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, è consentito «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 beni siano ceduti da atti separati».

La disciplina IVA nella cessione di box auto

Questo assunto ai fini della disciplina IVA porta alle seguenti conseguenze: se la cessione della pertinenza avviene con un unico atto, la vendita si configura come operazione accessoria rispetto alla cessione del bene principale e, pertanto, ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 633/1972, i relativi corrispettivi restano assoggettati al medesimo trattamento IVA.

Per esempio, questo significa che la cessione di un box auto insieme all'abitazione a cui è asservito da parte dell'impresa costruttrice dopo che siano trascorsi 4 anni dall'ultimazione del fabbricato è esente da imposta, nonostante quanto previsto dal n. 8-ter, art. 10 del D.P.R. 633/1972.

Per memoria è il caso di ricordare che, dopo le modifiche introdotte in fase di conversione del D.L. 223 del 30 giugno 2006, l'art. 10 regola distintamente le cessioni di fabbricati aventi per oggetto quelli strumentali per natura (n. 8-ter) e quelle aventi a oggetto altre tipologie di fabbricati (8-bis) riconducibili sostanzialmente a quelli a destinazione abitativa.

Infatti, secondo costante orientamento dell'Amministrazione finanziaria (l'espressione fabbricato strumentale per natura è una espressione già presente nel vecchio testo dell'art. 10 antecedente al 4 luglio u.s.) «sono oggettivamente strumentali, come precisato dalla Direzione Generale del Catasto e dei Servizi tecnici erariali (nota n. 3/330 del 2 febbraio 1989), i fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10, ma in tal caso soltanto se la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria. Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo della norma le costruzioni destinate a civile abitazione ancorché utilizzate a un uso strumentale, come ad esempio quelle utilizzate ad uso ufficio ovvero locati a dipendenti» (circ. n. 36 del 21 luglio 1989).

Si tratta di una posizione confermata anche dalla circ. n. 27/E del 4 agosto 2006.

Sulla base di queste differenziazioni è previsto che le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa sono sempre esenti da imposta con la sola esclusione di quelli venduti entro 4 anni dalla data di ultima-

zione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lett. c, d ed e della legge 457 del 5 agosto 1978.

Il predetto n. 8-ter, invece, prevede che la cessione di fabbricati strumentali per natura (tra cui rientrano i box auto) siano imponibili a IVA non solo quando sono venduti, entro 4 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite

imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lett. c, d ed e della legge 457/1978, ma anche nel caso in cui la cessione sia effettuata a favore di cessionari soggetti passivi d'imposta, i quali svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%, o di cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa arti o professionali. Parimenti sono imponibili a IVA le cessioni in cui l'impresa cedente abbia manifestato nell'atto di vendita l'opzione per l'imposizione.

Diversa è, invece, la soluzione in cui la cessione del box auto destinato a pertinenza avvenga con atto separato. In questo caso l'art. 12 non può operare e il trattamento applicabile alla cessione è determinato sulla base della «disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A (esclusa A10 – uffici e studi privati), ma l'operazione risulterà in concreto rientrante nel regime di esenzione IVA, con applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale (rispettivamente del sette per cento e del tre per cento, in assenza di agevolazioni prima casa) solo se la cessione del box è posta in essere oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione. Ciò a prescindere dalla circostanza che anche il bene principale sia stato ceduto in

regime di esenzione, potendo verificarsi, invece, che l'abitazione, in quanto ristrutturata e ceduta entro quattro anni dalla ultimazione dell'intervento edilizio, sia stata assoggettata a IVA con applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa».

In sostanza, e riassumendo quanto sostenuto dall'Amministrazione, se la cessione del-

Se la cessione dell'abitazione e del box auto avviene con unico atto, i corrispettivi dell'operazione accessoria restano assoggettati al medesimo trattamento IVA di quelli relativi al bene principale.

Questo dovrebbe valere non solo per la cessione di un box auto quale pertinenza di un'abitazione, ma anche laddove fosse pertinenza di un ufficio o di un negozio

l'abitazione e del box auto avviene con unico atto, opera l'art. 12 del D.P.R. 633 e, dunque, i corrispettivi dell'operazione accessoria restano assoggettati al medesimo trattamento IVA di quelli relativi al bene princi-

pale. Questo dovrebbe valere non solo per la cessione di un box auto quale pertinenza di una abitazione, ma anche laddove fosse pertinenza di un ufficio o di un negozio.

Invece, se la cessione del box destinato a pertinenza di un'abitazione avviene con atto separato, non opera l'art. 12 e per determinare la disciplina IVA si dovrà considerare il box come se fosse un'unità a destinazione abitativa nel gruppo catastale A – unità immobiliari per uso di abitazioni o assimilabili ancorché registrato in catasto nel gruppo catastale C – unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia.

Fino a qui il pensiero dell'Amministrazione finanziaria in tema di box auto e pertinenze espresso nella circ. n. 12/E/2007 il quale, peraltro, si va ad aggiungere a una nutrita serie di precedenti provvedimenti e chiarimenti che si sono succeduti nel tempo.

Si prende, quindi, spunto dall'intervento dell'Agenzia per riprendere l'argomento della disciplina IVA dei box auto nella sua interezza partendo dall'agevolazione concessa dal legislatore ai contribuenti in possesso dei requisiti "prima casa" che dispone unicamente in tema di aliquota agevolata. Nella disamina dell'argomento non si terrà conto delle ipotesi in cui i box auto sono acquistati come pertinenza o successivamente destinati a pertinenza di altri fabbricati strumentali per natura (uffici e

negozi), questo perché, come già detto, se il box auto viene acquistato insieme al bene principale con un unico atto, ne segue lo stesso regime e imposta ai sensi dell'art. 12, per cui non opera alcuna particolarità. Ugualmente, non presenta peculiarità la cessione del box auto che viene acquistato con atto separato, poiché essendo un bene strumentale per natura anche il bene principale, il regime d'imposta non verrà in alcun modo modificato.

La disciplina IVA, soggetti "prima casa"

Con l'art. 3, comma 131, legge 549 del 28 dicembre 1995, con effetto dal 1° gennaio 1996, il legislatore ha introdotto alla nota *II-bis*, art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131 del 26 aprile 1986, il seguente passo:

«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 comprese tra le pertinenze, limitatamente a 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».

La norma appena riportata rappresenta il primo e finora unico intervento che il "legislatore fiscale" ha fatto in materia di IVA per modificare gli effetti che l'istituto della pertinenza ha su questa imposta.

Tale intervento, come meglio emergerà in prosieguo, si caratterizza per avere da una parte limitato e dall'altra ampliato la possibilità per i soggetti "prima casa" di estendere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 4% anche a posti macchina e box auto asserviti o da asservire all'abitazione. È importante sottolineare come la disposizione in esame non incide nella determinazione del regime di imposta, ma solo sull'aliquota.

■ Pertinenze: limitazioni ai principi generali

Come già detto, a partire dal 1° gennaio 1996, l'aliquota del 4% si applica solamente a quei soggetti "prima casa" che in-

tendono acquistare un garage contemporaneamente o successivamente all'abitazione a cui verrà asservito «limitatamente a una sola pertinenza per ciascuna categoria» (art. 1, tariffa 1, nota *II-bis*, comma 3, D.P.R. 131/1986) per cui è possibile, per esempio, acquistare un garage che contenga due autovetture (non essendo previsti limiti dimensionali), mentre non è ammesso acquistare con aliquota ridotta due garage. Oltre al dettato normativo, estremamente chiara in questo senso è la circolare n. 108/E del 3 maggio 1996 la quale testualmente recita:

«10.1.3 Acquisto di due garage oltre all'appartamento D

D. In sede di originario acquisto, si possono comperare, oltre all'appartamento, due garage con le agevolazioni?

R. No, per espressa previsione normativa. I diritti oggetto del trasferimento – ancorché questo venga effettuato con un diverso atto – possono essere anche quelli relativi alle pertinenze dell'immobile che sia stato acquisito in precedenza a regime agevolato, purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2, C6 e C7 limitatamente a una sola pertinenza per ciascuna categoria».

Dello stesso tenore è anche la circ. n. 38/E del 12 agosto 2005.

Quale logica conseguenza di questa limitazione posta dal legislatore, prima del 1996, il contribuente in possesso dei requisiti "prima casa" poteva acquistare unitamente all'abitazione più box auto purché questi fossero asserviti sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo all'unità abitativa.

Del resto in questo senso si era espresso anche il Ministero delle finanze con la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994.

■ Pertinenze: ampliamenti ai principi generali

Relativamente agli ampliamenti operati dal legislatore fiscale alle disposizioni generali dell'istituto della pertinenza, essi si sostanziano nell'aver riconosciuto ai soggetti "prima casa" l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% anche agli acquisti effettuati «con atto separato».

Pertanto, "il legislatore fiscale" riconoscendo l'aliquota ridotta al 4% a questa fattispecie è andato ben oltre a quanto ordinariamente consentito dall'art. 12 del D.P.R. 633/1972.

Non solo, la locuzione «anche con atto separato» consente di applicare l'aliquota ridotta, oltre a transazioni temporalmente differite, anche alle cessioni che avvengono simultaneamente, in cui però intervengono tre soggetti (due cedenti e un cessionario). È questo il caso, per esempio, dell'acquirente "prima casa" che acquista l'abitazione da un'impresa e un garage da un altro operatore economico.

È appena il caso di evidenziare che detto ampliamento dell'agevolazione non operava *ante* 1996, avendo assunto l'art. 3, comma 131, legge 549/1959, come già precedentemente ricordato, funzione regolamentare specifica, contemporaneamente restrittiva ed estensiva.

■ Il regime d'imposta

Quanto agli aspetti formali e sostanziali richiesti dalla nota II-*bis* per la fruizione dell'aliquota ridotta del 4% da parte di soggetti cosiddetti "prima casa" nel rinviare a un precedente elaborato sull'argomento – *cf.* «L'agevolazione prima casa» [→[CI06-355](#)] – in questa sede si ricorda che la volontà dell'acquirente di utilizzare l'agevolazione anche per eventuali anticipati pagamenti deve essere espressa necessariamente oltre che nell'atto notarile anche nel contratto preliminare. La mancanza di quest'ultimo comporta l'impossibilità per il soggetto cedente di emettere fatture anticipate con aliquota ridotta. In ogni caso si sottolinea come la normativa presa finora in esame si proponga quale una deroga al sistema che disciplina l'IVA nel settore edilizio: conseguente-

mente, in presenza delle condizioni che la rendono operativa, il soggetto cedente deve applicare le aliquote così come rappresentate nella *tabella 1*.

L'ultimo aspetto relativo all'acquisto di box auto da parte di soggetti "prima casa" che si ritiene importante richiamare in questa fase attiene le innovazioni apportate dal collegato alla Finanziaria 2000 (*cf.* commi 3 e 4, art. 69, legge 342 del 21 novembre 2000) in tema di successione e donazione, dove è previsto che i beneficiari di attribuzioni gratuite di unità abitative, in possesso dei più volte richiamati requisiti "prima casa", scontino le imposte ipotecarie e catastali (diversamente da scontarsi con aliquota proporzionale del 3% complessivo) ognuna nella misura fissa di 168,00 euro e ciò ha consentito di fruire dell'agevolazione per l'acquisto, anche con atto separato, di un garage da destinare a pertinenza dell'unità abitativa.

Data la chiara e non equivoca formulazione normativa, fino a quando non è entrato in vigore il collegato alla Finanziaria 2000 – 1° gennaio 2001 – tale opportunità era di fatto impraticabile in tutte le situazioni pregresse e a quei soggetti che, pur in possesso dei requisiti "prima casa", fino ai primi anni Novanta, avevano acquistato con aliquota ridotta del 4% da imprese costruttrici o da imprese che avevano effettuato interventi di recupero senza dover utilizzare l'agevolazione, essendo quella l'aliquota applicabile a dette operazioni esclusivamente in funzione delle caratteristiche oggettive dell'immobile e soggettive del cedente, a prescindere dal soggetto acquirente.

TABELLA 1

Acquisto di un box da parte di soggetto "prima casa"

Operazione soggetta a IVA		Operazione soggetta a imposta di registro	
IVA	aliquota 4%	IVA	operazione non soggetta a IVA ¹ o esente ²
Registro	misura fissa € 168,00	Registro	aliquota 3%
Ipotecarie	misura fissa € 168,00	Ipotecarie	misura fissa € 168,00
Catastali	misura fissa € 168,00	Catastali	misura fissa € 168,00

¹Il cedente è un privato.

²Le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa sono sempre esenti da imposta con la sola esclusione di quelli venduti entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lett. c, d ed e della legge 457/1978.

Relativamente a quest'ultimo aspetto si segnala l'importante intervento dell'Amministrazione la quale con la circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, ha sanato le situazioni pregresse affermando che:

«aliquota IVA del 4% si applica alla cessione del bene pertinenziale qualora il proprietario dell'abitazione dimostri che al momento in cui ha acquistato l'immobile abitativo era nella situazione richiesta per usufruire dell'agevolazione "prima casa"».

Infine, si ricorda quanto precisato con la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 dove in tema di acquisto gratuito l'Agenzia ha chiarito che l'agevolazione "prima casa" si estende anche per le acquisizioni gratuite di pertinenze in analogia a quanto accade per l'acquisto di pertinenze a titolo oneroso.

Acquisto di box da parte di soggetti non "prima casa"

L'assenza di altre disposizioni al di fuori della più volte richiamata nota II-*bis* fa sì che per i soggetti non in possesso dei requisiti "prima casa" valgano i principi di carattere generale precedentemente esaminati, i quali prevedono – in base al dettato dell'art. 12 del D.P.R. 633/1972 – l'estensione alla pertinenza dell'aliquota e dello stesso regime applicato al bene principale unicamente quando le due unità immobiliari siano tra loro già asservite al momento della transazione.

Diversamente, se la cessione del box auto avviene con atto separato, secondo l'Amministrazione finanziaria per determinare il regime d'imposta (imponibile/esente) si dovrà considerare il box come se fosse un'unità a destinazione abitativa nel gruppo catastale A – unità immobiliari per uso di abitazioni o assimilabili ancorché registrato in catasto nel gruppo catastale C – unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia, mentre l'aliquota sarà determinata dalle caratteristiche dell'unità immobiliare e dal tipo di intervento di cui è stato oggetto.

■ Box auto asserviti ad abitazione

Questo significa che, in presenza di tale vincolo, aliquota e regime del box auto non vengono determinati autonomamente ma –

in base al dettato dell'art. 12 – mutuoano quelli stabiliti per la cessione dell'abitazione che brevemente vengono di seguito richiamati nella *tabella 2*.

Si è già detto della disposizione contenuta nel n. 8-*bis* di cui all'art. 10 del D.P.R. 633/1972 che considera sempre operazioni esenti da IVA le cessioni di unità abitative (si badi, esenti e non fuori campo IVA come avviene quando il cedente è un privato) le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa con la sola esclusione di quelli venduti 4 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lett. c, d ed e, della legge 457/1978.

In simili ipotesi, cioè quando l'operazione è esente oppure fuori dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, in virtù dell'alternatività fra l'IVA e le imposte proporzionali sui trasferimenti di immobili, l'operazione è soggetta a imposta di registro ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Invece, quando la cessione è soggetta a IVA, le imposte di registro ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa (*cf.* art. 40 – atti relativi a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto D.P.R. 131/1986).

Nella *tabella 2* vengono riportate le aliquote previste nelle varie ipotesi di cessione come appena rappresentate. Si omette, tuttavia, di indicare quelle previste per i soggetti "prima casa", già oggetto di specifica trattazione.

■ Box auto destinati a essere asserviti ad abitazione

Come già detto, la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la circ. n. 12/E/2007 condiziona significativamente la disciplina IVA delle cessioni di box auto destinati a essere asserviti ad abitazioni.

Infatti, la circostanza che nell'atto di transazione l'acquirente dichiara di volere asservire il box a pertinenza della propria abitazione determina in pratica che si dovrà considerare il box come se fosse un'unità a destinazione abitativa classificata nel gruppo catastale A – unità immobiliari per uso di abitazioni o assimilabili, ancorché registrata in catasto nel gruppo catastale C

TABELLA 2

Aliquote e regime per la cessione di unità abitative e di pertinenze

Cedente	Immobile	Acquirente	Regime e aliquote
Impresa costruttrice	Abitazioni con caratteristiche non di lusso – D.M. 2.8.1969	Qualsiasi soggetto esclusi i soggetti "prima casa"	Cessione entro i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato IVA , aliquota 10% Registro , misura fissa € 168,00 Ipotecarie , misura fissa € 168,00 Catastali , misura fissa € 168,00 Cessione oltre i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato IVA , operazione esente Registro , aliquota 7% ¹ Ipotecarie , aliquota 2% Catastali , aliquota 1%
	Abitazioni con caratteristiche di lusso – D.M. 2.8.1969	Qualsiasi soggetto	Cessione entro i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato IVA , aliquota 20% Registro , misura fissa € 168,00 Ipotecarie , misura fissa € 168,00 Catastali , misura fissa € 168,00 Cessione oltre i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato IVA , operazione esente Registro , aliquota 7% ¹ Ipotecarie , aliquota 2% Catastali , aliquota 1%
Impresa che ha effettuato interventi di recupero di cui alle lett. c), d), e), art. 31, legge 457/1978	Qualsiasi abitazione	Qualsiasi soggetto esclusi i soggetti "prima casa"	Cessione entro i 4 anni dall'ultimazione dell'intervento IVA , aliquota 10% Registro , misura fissa € 168,00 Ipotecarie , misura fissa € 168,00 Catastali , misura fissa € 168,00 Cessione oltre i 4 anni dall'ultimazione dell'intervento IVA , operazione esente Registro , aliquota 7% ¹ Ipotecarie , aliquota 2% Catastali , aliquota 1%
Altri soggetti IVA	Qualsiasi abitazione	Qualsiasi soggetto esclusi i soggetti "prima casa" ¹	IVA , operazione esente Registro , aliquota 7% ¹ Ipotecarie , aliquota 2% Catastali , aliquota 1%
Privati	Qualsiasi abitazione	Qualsiasi soggetto esclusi i soggetti "prima casa"	IVA , operazione non soggetta Registro , aliquota 7% ¹ Ipotecarie , aliquota 2% Catastali , aliquota 1%

¹Qualora l'acquirente abbia per oggetto esclusivo o principale la rivendita di beni immobili e nell'atto dichiara che intende trasferire il fabbricato o porzione di fabbricato acquistato entro tre anni, l'imposta di registro è pari all'1%, mentre l'imposta ipotecaria e quella catastale nella misura fissa di 168,00 euro, art. 3, comma 14, lett. b), D.L. 669/1996, convertito in legge 30/1997.

– unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia, mentre l'aliquota sarà determinata dalle caratteristiche dell'unità immobiliare e dal tipo di intervento di cui è stato oggetto, così come individuata nel successivo paragrafo.

■ **Box auto non destinati a essere asserviti ad abitazione**

Diversamente, quando cioè il box auto non è asservito a una abitazione, esso è sottoposto a una propria autonoma disciplina determinata da diverse condizioni: dalla circostanza che il soggetto cedente abbia costruito o meno il box auto; dall'edificio in cui insiste; dalle caratteristiche di detto immobile o, ancora, da eventuali interventi di recupero su quest'ultimo effettuati.

Relativamente alla tipologia di interventi e lavori di costruzione eseguiti su degli edifici, occorre innanzitutto evidenziare come la realizzazione di uno o più box auto possa avvenire unicamente tramite l'intervento di recupero o ristrutturazione su un immobile già esistente, ovvero con la costruzione (tra cui rientrano anche le operazioni di ampliamento, si veda al riguardo la lett. *e.1*, art. 3, D.P.R. 380 del 6 giugno 2001) di uno nuovo. In ogni caso, dalla effettuazione di queste due operazioni, deve nascere o essere ripristinata all'uso un'unità immobiliare dotata di una propria autonomia catastale ancorché inglobata in altro edificio, classificata o classificabile come C/6 – stalle, scuderie, rimesse, autorimesse.

Cessione di box auto realizzati a seguito di un intervento di recupero

Quanto alla corretta individuazione di questi interventi si sottolinea come essi siano riconducibili agli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente e trovano il proprio riferimento normativo nel titolo IV della legge 457 del 5 agosto 1979, non dovendosi dubitare che ormai tali interventi assurgono a principi di carattere generale (cfr. Cass. civ., Sez. III, n. 5021 del 21 luglio 1983, n. 6508 dell'11 dicembre 1984, n. 4849 del 7 ottobre 1985, n. 5058 del 10 giugno 1987). L'art. 31 della stessa legge specifica la natura degli interventi che si concretano in interventi di manutenzione ordinaria (lett. *a*) e straordinaria (lett. *b*), di restauro e di risanamento conservativo (lett.

c), di ristrutturazione edilizia (lett. *d*) e urbanistica (lett. *e*).

Se si escludono le manutenzioni ordinarie di cui alla lett. *a*) che riguardano «le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o a mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti» e quelle straordinarie di cui alla lett. *b*) che attengono «le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare e integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche alle destinazioni d'uso», tutti gli altri interventi permettono la realizzazione di un box auto.

Per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica – lett. *c*), *d*) ed *e*), art. 31, legge 457/1978 – l'aliquota da applicare ai contratti d'appalto e alla cessione dei beni finiti è del 10% (cfr. voce 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies*, tabella A parte III allegata al D.P.R. 633/1972).

Tali aliquote operano sempre e indipendentemente dal tipo di immobile che è oggetto dell'intervento e dal soggetto che li pone in essere.

Relativamente alla cessione degli immobili o di porzioni di immobili, quale può essere un box auto, oggetto degli interventi di recupero, occorre avere presente che il legislatore ha disposto l'applicazione dell'aliquota ridotta al 10% per la vendita di immobili o loro porzioni da parte delle imprese che vi hanno effettuato gli interventi di cui alle lett. *c*), *d*) ed *e*), legge 457/1978, indipendentemente dalla circostanza che l'immobile abbia un'aliquota propria più elevata (*tabella 3*). Così, per esempio, la cessione di un box auto che insiste in un edificio destinato completamente a uffici e negozi e che senza intervento avrebbe scontato aliquota ordinaria del 20%, dopo l'operazione di recupero è soggetto ad aliquota ridotta del 10%. È appena il caso di ricordare, ancora una volta, che la cessione di un'unità immobiliare, rientrante tra i fabbricati strumentali per natura, è imponibile a IVA non solo se venduta entro 4 anni dalla data di ultimazione dell'intervento dall'impresa che vi ha eseguito, anche tramite imprese ap-

TABELLA 3

Realizzazione degli interventi di recupero e successiva vendita dei box auto oggetto o ottenuti a seguito dell'intervento

Soggetto che realizza l'intervento	Immobile	Interventi di recupero	Cessione di box auto realizzato con l'intervento di recupero
Qualsiasi impresa o privato	Qualsiasi edificio	Interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica di cui alle lettere c), d) ed e), art. 31, legge 457/1978 Contratti d'appalto 10% Acquisto di beni finiti 10%	<p>Cessione entro i 4 anni dall'ultimazione dell'intervento e nei casi in cui l'unità immobiliare sia ceduta a operatori con un prorata di detraibilità non superiore al 25% o a soggetti che non siano operatori economici oppure l'impresa cedente effettui apposita opzione</p> <p>IVA, aliquota 10%</p> <p>Registro, misura fissa € 168,00</p> <p>Ipotecarie, misura fissa € 168,00</p> <p>Catastali, misura fissa € 168,00</p> <p>Cessione oltre i 4 anni dall'ultimazione dell'intervento</p> <p>IVA, operazione non soggetta</p> <p>Registro, aliquota 7%</p> <p>Ipotecarie, aliquota 2%</p> <p>Catastali, aliquota 1%</p> <p>Se il cedente è un privato</p> <p>IVA, operazione non soggetta</p> <p>Registro, aliquota 7%</p> <p>Ipotecarie, aliquota 2%</p> <p>Catastali, aliquota 1%</p>

Consulente immobiliare 789-2007

paltatrici, l'intervento di cui all'art. 31, comma 1, lett. c, d ed e della legge 457/1978, ma anche nel caso in cui la cessione sia effettuata a favore 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%, o di cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa arti o professioni e, ancora, sono imponibili a IVA le cessioni in cui l'impresa cedente abbia manifestato nell'atto di vendita l'opzione per l'imposizione.

Cessione di box auto realizzati a seguito della costruzione di edifici

Passando alle operazioni di costruzione *ex novo* dei box auto si deve evidenziare come la determinazione dell'aliquota in questo caso vari a seconda del tipo d'immobile che viene fabbricato.

In prima approssimazione, tuttavia, si può affermare che in caso di costruzione l'aliquota IVA è sempre quella ordinaria del 20% a meno che non venga realizzato in un fabbricato di cui alla legge 408 del 2 luglio 1949 comunemente conosciuta come "legge Tupini" (da qui anche il termine "fabbricati Tupini").

Per memoria brevemente si ricorda che un edificio è considerato "Tupini" quando ricorrono le seguenti condizioni:

- a.** che almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;
- b.** che non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

Un fabbricato "Tupini", pertanto, è anche il villino unifamiliare o la palazzina composta di alcune unità abitative dove i garage costituiscono delle porzioni dell'edificio

anche se autonomamente accatastate. Per la realizzazione (costruzione, ampliamento, completamento ecc.) di questi fabbricati e, quindi anche dei box auto facenti parte dell'edificio, il legislatore riconosce l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% all'acquisto di beni diversi dalle materie prime e semilavorate e ai contratti d'appalto. Di rilievo che per i cosiddetti "beni finiti" non opera alcuna discriminazione soggettiva per cui chiunque può effettuare l'acquisto, purché gli stessi beni vengano effettivamente destinati alla realizzazione del fabbricato (cfr. voce 24, tabella A parte II allegata al D.P.R. 633/1972), mentre per i contratti d'appalto l'aliquota del 4% è riconosciuta soltanto a due categorie di soggetti: le imprese che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ivi comprese le cooperative edilizie e i loro consorzi, anche se a proprietà indivisa, e i cosiddetti soggetti "prima casa" (cfr. voce 39, tabella A parte II allegata al D.P.R. 633/1972). Per gli altri l'aliquota è sempre del 10% così come previsto alla voce 127-*quaterdecies*, tabella A parte III allegata al D.P.R. 633/1972.

Per quanto attiene la cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati Tupini, la voce 127-*undecies* della tabella A parte III allegata al D.P.R. 633/1972 stabilisce che le imprese costruttrici, cioè quelle che svolgono «anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese» possono vendere detti fabbricati o porzioni con aliquota del 10%. Altri soggetti, invece, devono fatturare ad aliquota ordinaria del 20% la cessione di box auto che insistono in un fabbricato Tupini.

Preme sottolineare che la richiamata disposizione interessa anche i "finti" privati, definizione che trae spunto dall'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione (tra le più recenti cfr., Sez. I, n. 12630 del 13 dicembre 1997, n. 8193 del 29 agosto 1997, n. 4407 del 10 maggio 1996, n. 3406 dell'11 aprile 1996, n. 3690 del 31 maggio 1986) secondo il quale deve ritenersi assoggettata a IVA l'attività svolta da un soggetto anche nella costruzione di un solo edificio quando essa sia stata compiuta con un'organizzazione di beni e del lavoro

comportante l'assunzione del rischio di impresa e l'opera sia preordinata a uno scopo speculativo conseguibile attraverso la vendita degli appartamenti o dei locali.

In ogni caso si ritiene di non poter escludere categoricamente l'ipotesi in cui la realizzazione e la vendita vengano effettuate da privati e, pertanto, la fattispecie viene tenuta in considerazione nella successiva *tabella 4*.

Si deve tenere presente, altresì, che l'art. 9, comma 1, legge 122 del 24 marzo 1989 (legge Tognoli da cui il termine "parcheggi Tognoli") consente ai proprietari di immobili già esistenti di realizzare, nei locali siti al piano terreno o nel sottosuolo dell'edificio, parcheggi da destinare a pertinenze delle singole unità immobiliari, anche in deroga agli strumenti urbanistici e ai regolamenti edilizi vigenti, nel rispetto dei vincoli paesaggistici e ambientali (nonché, ovviamente, dei vincoli idrogeologici e di quelli previsti per le zone sismiche). Questi parcheggi, a norma dell'art. 17, comma 90, della legge 129/1997, possono essere realizzati «a uso esclusivo dei residenti, anche nel sottosuolo di aree pertinenziali esterne al fabbricato, purché non in contrasto con i piani del traffico, tenuto conto dell'uso della superficie sovrastante e compatibilmente con la tutela dei corpi idrici». Per tali opere, nonostante non sia previsto l'uso pubblico (requisito indispensabile per considerare tale un'opera di urbanizzazione) quanto disposto dall'art. 11, comma 1, della legge Tognoli deve ritenersi decisivo ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 10% sia per loro realizzazione (acquisto di beni e prestazioni di servizi) sia per le cessioni di loro porzioni quali appunto sono i box auto. Chiara sul punto la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994.

Non va dimenticato, peraltro, che l'art. 9 della legge 122/1989 impone a pena di nullità che detti parcheggi vengano alienati insieme alle unità immobiliari alle quali sono legati da vincolo pertinenziale.

Sulla base di quanto finora detto, si può dunque concludere che nel caso in cui dei privati realizzino delle unità immobiliari classificate come C/6 nel sottosuolo dei fabbricati, ovvero nei locali siti al piano terreno degli stessi o, ancora, nel sottosuolo di aree pertinenziali esterne al fabbricato, possono richiedere alle imprese

TABELLA 4

Costruzione o acquisizione di fabbricati Tupini e di parcheggi Tognoli e successiva vendita di box auto che insistono in tali edifici o in aree pertinenziali annesse ai fabbricati

Soggetto che effettua la costruzione o ha acquisito l'immobile	Tipologia di immobile	Cessione di box auto che insiste in un fabbricato Tupini o in un parcheggio Tognoli
<p>Impresa che svolge l'attività di costruzione per la successiva vendita, cooperative edilizie anche a proprietà indivisa e loro consorzi</p>	<p><i>Fabbricati Tupini</i> Contratti d'appalto 4% Acquisto di beni finiti 4%</p>	<p>Cessione entro i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato e nei casi in cui l'unità immobiliare sia ceduta a operatori con un pro-rata di detraibilità non superiore al 25% o a soggetti che non siano operatori economici oppure l'impresa cedente effettui apposita opzione IVA, aliquota 10% Registro, misura fissa € 168,00 Ipotecarie, aliquota 3% Catastali, aliquota 1% Cessione oltre i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato IVA, operazione esente Registro, misura fissa € 168,00 Ipotecarie, aliquota 3% Catastali, aliquota 1%</p>
<p>Privati "prima casa"</p>	<p><i>Fabbricati Tupini</i> Contratti d'appalto 4% Acquisto di beni finiti 4%</p>	<p>IVA, operazione non soggetta Registro, aliquota 7% Ipotecarie, aliquota 2% Catastali, aliquota 1%</p>
<p>Altri soggetti IVA e privati</p>	<p><i>Fabbricati Tupini</i> Contratti d'appalto 10% Acquisto di beni finiti 4%</p>	<p>Cessione nei casi in cui l'unità immobiliare sia ceduta a operatori con un pro-rata di detraibilità non superiore al 25% o a soggetti che non siano operatori economici oppure l'impresa cedente effettui apposita opzione IVA, aliquota 10% Registro, misura fissa € 168,00 Ipotecarie, misura fissa € 168,00 Catastali, misura fissa € 168,00 Altri casi di cessione IVA, operazione esente Registro, misura fissa € 168,00 Ipotecarie, aliquota 2% Catastali, aliquota 1% Se il cedente è un privato IVA, operazione non soggetta Registro, aliquota 7% Ipotecarie, aliquota 2% Catastali, aliquota 1%</p>
<p>Soggetti IVA e privati non "prima casa"</p>	<p><i>Parcheggi "Tognoli"</i> Contratti d'appalto 10%* Acquisto di beni finiti 10%</p>	<p>Cessione entro i 4 anni dall'ultimazione del fabbricato e nei casi in cui l'unità immobiliare sia ceduta a operatori con un pro-rata di detraibilità non superiore al 25% o a soggetti che non siano operatori economici oppure l'impresa cedente effettui apposita opzione IVA, aliquota 10%</p>

(segue)

Soggetto che effettua la costruzione o ha acquisito l'immobile	Tipologia di immobile	Cessione di box auto che insiste in un fabbricato Tupini o in un parcheggio Tognoli
		<p>Registro, misura fissa € 168,00 Ipotecarie, misura fissa € 168,00 Catastali, misura fissa € 168,00 Cessione oltre i 4 anni successivi dall'ultima- zione del fabbricato IVA, operazione esente Registro, misura fissa € 168,00 Ipotecarie, aliquota 2% Catastali, aliquota 1% Se il cedente è un privato IVA, operazione non soggetta Registro, aliquota 7% Ipotecarie, aliquota 2% Catastali, aliquota 1%</p>
<p>*Se il/i committente/i è/sono in possesso dei requisiti "prima casa" è possibile applicare l'aliquota del 4%.</p>		

l'aliquota ridotta del 10%, a meno che i privati proprietari dell'immobile e i committenti i lavori non siano dei soggetti in possesso dei requisiti "prima casa", poiché in questa ipotesi, come affermato dalla risoluzione n. 39/E del 17 marzo 2006, è possibile richiedere l'aliquota ridotta del 4%. L'Agenzia delle entrate ha, infatti, affermato che:

«In considerazione della *ratio* delle disposizioni in tema di "prima casa", ritiene che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il trattamento applicabile alla costruzione, non possa essere differente da quello previsto per l'acquisto.

La circolare n. 219 del 30 novembre 2000 ha precisato che con le norme agevolative per la "prima casa" il legislatore ha inteso "favorire attraverso un carico fiscale attenuato, l'acquisizione della prima casa, normalmente destinata a costituire l'abitazione principale dell'acquirente" e che la presenza di quelle norme che estendono l'agevolazione anche all'acquisto di pertinenze per la prima casa costituisce un'ulteriore conferma di tale intento.

Il fine della norma appare raggiunto sia che l'acquisizione della pertinenza avvenga in un modo (acquisto), sia che avvenga nell'altro (costruzione), non potendosi ritenere che il termine "acquisto" sia stato adoperato dal legislatore con l'intento di escludere dall'agevolazione in questione le pertinenze risultanti dall'attuazione di un contratto d'opera.

Alla luce di tali considerazioni si esprime l'avviso che la norma agevolativa sia riferibile anche alle ipotesi in cui l'acquisizione del box si realizzi mediante un contratto d'opera o di appalto aventi a oggetto la relativa costruzione, ancorché realiz-

zata in un momento successivo alla realizzazione o acquisto dell'abitazione principale.

L'applicazione dell'agevolazione è, tuttavia, subordinata alla sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'unità abitativa e il box. Nel caso in esame tale vincolo dovrà risultare dalla concessione edilizia richiesta per la realizzazione del box, in analogia a quanto già precisato con circolare n. 24 del 10 giugno 2004 per l'applicazione della detrazione del 36% da far valere ai fini dell'IRE».

In aggiunta a quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria è bene sottolineare come nel caso di garage realizzati in fabbricati composti da più abitazioni sarà possibile applicare l'aliquota ridotta del 4%, laddove tutti i privati committenti siano in possesso dei requisiti "prima casa", diversamente occorrerà differenziare le singole posizioni per potere applicare l'aliquota del 4 ovvero del 10%.

Fin qui le agevolazioni IVA per la realizzazione di autorimesse attraverso interventi di recupero, ovvero tramite le disposizioni della legge Tognoli o, ancora, nel caso operi l'agevolazione "prima casa", le quali, peraltro, non contemplano tutte le ipotesi che permettono la realizzazione di autorimesse.

Infatti i privati possono realizzare i garage da asservire alla propria abitazione costruendo, per esempio anche un separato corpo di fabbrica su area pertinenziale dell'immobile principale (la legge Tognoli parla infatti di realizzazioni nel «sottosuolo di aree pertinenziali esterne al fabbricato»)

ovvero ampliando in termini volumetrici l'abitazione senza creare tuttavia una nuova unità immobiliare (si deve tenere presente altresì che rientrano nella tipologia degli interventi Tognoli quei recuperi che realizzano garage «nel sottosuolo degli stessi ovvero nei locali siti al piano terreno dei fabbricati»).

Volendo esaminare singolarmente le ipotesi appena richiamate, si rileva come relativamente alla prima fattispecie in cui i contribuenti realizzino un separato corpo di fabbrica, si applicherà l'aliquota ordinaria del 20%, poiché non opera alcuna ipotesi agevolativa, fatta salva, come già detto l'ipotesi in cui i committenti sono soggetti "prima casa" e i garage realizzati non superino l'unità per ogni singolo committente. Tuttavia, per questa fattispecie si potrebbero invocare gli stessi principi utilizzati dall'Agenzia delle entrate con la circ. n. 12/E/2007 e considerare, così come avviene per le operazioni di acquisto, la costruzione come se fosse un'unità a destinazione abitativa nel gruppo catastale A – unità immobiliari per uso di abitazioni o assimilabili, ancorché verrà registrato in catasto nel gruppo catastale C – unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia. In questo modo l'aliquota sarà determinata dalle caratteristiche dell'unità immobiliare principale.

Quanto alla seconda fattispecie, dove si determina il mero ampliamento dell'abitazione senza la realizzazione di una nuova unità immobiliare, si ricorda che l'attività di ampliamento è da sempre pacificamente

considerata dall'Amministrazione finanziaria (*cf.* per tutte la risoluzione n. 400039 del 9 marzo 1985) attività di costruzione, sicché all'operazione di ampliamento si applica la stessa aliquota IVA prevista per la costruzione del fabbricato.

Tale soluzione, che sembrava comunque non operante per i soggetti "prima casa" sulla base di un rigorosa interpretazione letterale della nota *II-bis* del D.P.R. 131/1986, è stata esaminata nella risoluzione n. 25/E del 25 febbraio 2005 dove l'Amministrazione ha riconosciuto, invece, che:

«Anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi all'ampliamento di una "prima casa" sia applicabile l'aliquota ridotta del 4%, e che a tal fine chi commette i lavori, ove non possieda anche un'altra abitazione nel medesimo comune, diversa da quella che va ad ampliare, sia legittimato a dichiarare all'appaltatore di non essere titolare di diritti su altra abitazione nel comune».

Infine e come già detto per quanto attiene agli interventi di recupero che portino alla realizzazione di garage e posti macchina non rientranti nella casistica dei parcheggi della legge Tognoli, questi saranno comunque assoggettati ad aliquota ridotta del 10% (*cf.* voce 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies*, tabella A parte III allegata al D.P.R. 633/1972), purché beninteso i lavori siano rubricabili come interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, rispettivamente lett. *c)*, *d)* ed *e)* dell'art. 31, legge 457/1978.