

CESSIONI IVA DI AUTORIMESSE

Secondo l'AE l'autorimessa autonomamente considerata è un immobile strumentale per natura, alla cui cessione si applica la disciplina dell'art. 10, primo comma, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972.¹

Tuttavia, sempre secondo l'AE, qualora l'autorimessa sia ceduta come pertinenza di abitazione, al trasferimento si rende applicabile la disciplina di cui al n. 8-bis) del primo comma dell'art. 10 citato.²

Si rende cioè applicabile alla cessione dell'autorimessa pertinenziale la disciplina astrattamente riferibile agli immobili abitativi, indipendentemente dal tipo di tassazione in concreto applicato o applicabile al bene principale. Può quindi accadere che la cessione della pertinenza sia soggetta a Iva a fronte di una cessione precedente o contestuale soggetta a registro, oppure che la cessione della pertinenza sia esente da Iva a fronte di una cessione dell'abitazione imponibile allo stesso tributo.

Le ipotesi più ricorrenti nella pratica.

Prima. L'impresa cedente non ha interesse ad esercitare l'opzione per l'imposizione,³ in quanto trattasi di immobile costruito o acquistato da più di dieci anni, considerato che la cessione esente non ha riflessi sulla detrazione.⁴

¹ Secondo la **Nota della Direzione generale del Catasto n. 3/330 del 3 febbraio 1989**, l'autorimessa e, in genere, gli immobili delle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (cioè quelli che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni) sono fabbricati strumentali per natura e pertanto alle relative cessioni si applica la disciplina di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972;

² Secondo la Circolare del 1° marzo 2007, n. 12/E, par. 2. "(...) 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."

³ L'opzione per l'imposizione può essere esercitata: per le cessioni di fabbricati abitativi, dall'impresa che li ha costruiti o recuperati, decorso il quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento; per le cessioni di fabbricati strumentali per natura, dall'impresa costruttrice/ ristrutturatrice decorso il quinquennio e dall'impresa che non ha costruito o recuperato i fabbricati stessi.

⁴ I fabbricati o le porzioni di fabbricato si considerano beni ammortizzabili agli effetti dell'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633/1972 e il periodo di rettifica della detrazione è stabilito in 10 anni (cd periodo di osservazione) decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione. Se il bene ammortizzabile viene ceduto durante il periodo di osservazione, la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica.

In tal caso la "opzione" da parte del cessionario persona fisica di destinare l'autorimessa a pertinenza di abitazione può assumere rilevanza sia ai fini dell'applicazione del meccanismo del prezzo-valore,⁵ sia ai fini dell'applicazione dell'aliquota registro agevolata "prima casa", ricorrendone i presupposti.

Tenuto presente che in assenza di destinazione pertinenziale, la cessione esente dell'autorimessa, per il principio di alternatività Iva/Registro, di cui all'art. 40 del TUR, si considera comunque "soggetta a Iva" e pertanto per il relativo atto l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Alle cessioni di immobili strumentali per natura, siano esse imponibili o esenti, si applicano inoltre le imposte ipotecaria e catastale cd. rinforzate, rispettivamente del 3% e dell'1%.

Seconda. L'impresa cedente, in quanto si sia resa acquirente dell'autorimessa, con Iva portata in detrazione,⁶ da meno di dieci anni, ha interesse a che l'immobile sia considerato strumentale per natura, circostanza che in sede di cessione le consente di esercitare l'opzione per l'imposizione, evitando di operare la rettifica della detrazione in unica soluzione per i decimi mancanti al compimento del decennio, opzione che le sarebbe preclusa qualora si trattasse di immobile abitativo, considerato che l'opzione per l'imposizione in relazione alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa può essere esercitata esclusivamente dalla imprese costruttrici/ristrutturatrici degli stessi, decorso il quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento.

⁵ Secondo la Prassi degli Uffici:

- qualora l'acquirente della pertinenza, sia proprietario o contitolare di diritti sul bene principale, il prezzo-valore si rende applicabile all'intero (caso tipico quello del soggetto comproprietario di un'abitazione ereditata unitamente ad altri coeredi, procede autonomamente all'acquisto di un'autorimessa di pertinenza dell'abitazione – il prezzo valore, secondo l'AE, si applica all'intero);

- qualora il proprietario o il contitolare del bene principale acquisti la pertinenza pro-quota, unitamente ad altri soggetti non titolari di diritti sul bene principale, il prezzo-valore si applica soltanto alla quota (caso tipico quello dei coniugi che acquistano in regime di comunione legale un'autorimessa da destinare a pertinenza di un'abitazione di proprietà di uno di essi, acquistata prima del matrimonio - il prezzo valore, secondo l'AE, si applica alla quota di metà - nonostante il Quesito tributario n. 66-2011/T concluda, in relazione al caso di acquisto da parte di coniugi in cl, da destinare a pertinenza di un appartamento di proprietà di uno soltanto dei coniugi: "(...) con la conseguenza che il vincolo stesso non può considerarsi esistente nei confronti dell'un soggetto che lo ha costituito ed inesistente per l'altro pur proprietario dello stesso bene in regime di comunione legale);

- il prezzo-valore non si rende applicabile qualora l'acquirente dell'unità da destinare a pertinenza non sia titolare di alcun diritto sul bene principale.

⁶ Ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, per determinare l'imposta dovuta, si detrae dall'ammontare dell'Iva relativa alle operazioni effettuate quello dell'imposta assolta o dovuta o addebitata al soggetto passivo in relazione ai beni acquistati nell'esercizio dell'attività.

In tal caso la volontà del cessionario di esercitare la facoltà di destinare l'autorimessa a pertinenza di abitazione, "trasformando" la natura dell'immobile da strumentale in abitativo, sulla base di una semplice direttiva di Prassi, a mio avviso "soccombe" di fronte alla facoltà della cedente di far valere un diritto, quello di esercitare l'opzione, previsto da una precisa disposizione di legge.

Terza. Diversa l'ipotesi in cui l'autorimessa sia ceduta dall'impresa costruttrice della stessa nel quinquennio dalla ultimazione della costruzione.

In tal caso la cessione è obbligatoriamente soggetta a Iva. La scelta della parte acquirente di destinare l'autorimessa a pertinenza di un'abitazione preposseduta, non influisce sul regime impositivo della cessione, ma può presentare due vantaggi:

* uno relativo alle imposte ipotecaria e catastale, che nella specie si applicano in misure fisse, anziché rinforzate;

* uno in ordine all'aliquota Iva applicabile:

- se l'autorimessa fa parte di un fabbricato Tupini, l'iva è 10% (o 4% se "prima casa") in ogni caso;⁷

- se l'autorimessa fa parte di un fabbricato non avente le caratteristiche Tupini, il rapporto pertinenziale, conferendo all'autorimessa la natura di abitativo si presta all'applicazione anche in tal caso dell'aliquota 10% (o 4% se "prima casa").⁸

Tenuto presente che le cessioni Iva imponibili di autorimesse effettuate dalle imprese di recupero⁹ delle stesse sono soggette all'aliquota del 10%, a condizione che l'intervento sia stato ultimato.¹⁰

RTrabace 2013

⁷ Il fabbricato si qualifica "Tupini" qualora ricorrano simultaneamente le seguenti proporzioni: almeno il 51% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni; non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

⁸ Cfr. n. 127-undecies - Tabella A – Parte III d.P.R. n. 633/1972.

⁹ Cfr. Interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo Unico dell'edilizia (già lettere c), d) ed e) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457).

¹⁰ Cfr.: n. 127-quinquiesdecies – Tabella A – Parte III d.P.R. n. 633/1972; Circolare 13 marzo 2009, n. 8/E, par. 6.5.