

## 2.4. IL COMMENTO

### ANCORA SULLE CESSIONI IVA DI PERTINENZE

*di Raffaele Trabace*



***Si ritorna sul tema, già ampiamente trattato, della disciplina fiscale applicabile alle cessioni di autorimesse e locali di deposito effettuate nell'esercizio di impresa, evidenziandone i principi sanciti nel tempo dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, anche al fine di stabilire una relazione con la disciplina delle cessioni/assegnazioni agevolate ai soci di cui all'art. 1, commi 115-120, legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016).***

Salvo eccezioni le autorimesse private e i locali di deposito fanno parte di edifici residenziali e, pertanto, normalmente destinati al servizio delle abitazioni.

Ai fini della individuazione della disciplina IVA delle cessioni effettuate nell'esercizio di imprese, secondo l'Agenzia delle Entrate autorimesse e locali di deposito, se ceduti autonomamente, si considerano fabbricati strumentali per natura, con applicazione del disposto di cui all'art. 10, comma primo, n. 8-ter) d.P.R. n. 633/1972.

Qualora, invece, autorimesse e locali di deposito siano ceduti quali pertinenze di abitazioni, si considerano fabbricati abitativi, con applicazione del disposto di cui all'art. 10, comma primo, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972.

L' art. 43 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 Testo unico delle imposte sui redditi dà la definizione di immobili "strumentali per natura", stabilendo che gli immobili relativi ad imprese commerciali, che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato. Salvo quanto disposto

dall'art. 65 del T.u.i.r, per le imprese individuali, per le quali gli immobili di cui sopra si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario ovvero, per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili o con le modalità di cui all'ultimo periodo del primo comma dell'art. 65 citato.

Nella prassi, per la individuazione degli immobili “strumentali per natura” hanno assunto rilevanza i criteri di identificazione catastale sulla base di una nota della Direzione Generale del Catasto (*n. 3/330 del 3 febbraio 1989*) che definiva appunto “strumentali per natura” gli immobili classificati nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10. Per quanto riguarda quest'ultima a condizione che la destinazione a ufficio o studio privato risultasse dalla licenza/concessione, anche in sanatoria.

Anche la Prassi dell'AE rimane tuttora ancorata alla classificazione catastale di cui sopra, per cui, assumendo la definizione di fabbricato strumentale per natura rilevanza anche ai fini della disciplina Iva applicabile alle relative cessioni in conseguenza delle modifiche apportate all'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 dal d.l. n. 223/2006, convertito con modificazioni dalla l. n. 248/2006, tra le opposte tesi (abitativi in ogni caso o strumentali in ogni caso) ha finito per prevalere nella prassi degli Uffici la teoria della “alternanza”.

La ricorrenza o meno dei requisiti soggettivo e oggettivo che qualificano il rapporto pertinenziale si rivelano, cioè, secondo l'AE, idonei a ricondurre la cessione di autorimesse e locali di deposito nell'una disciplina (dei fabbricati abitativi) o nell'altra (dei fabbricati strumentali per natura) con conseguente applicazione di un tipo di tassazione invece dell'altro.

Si fa riferimento in particolare alla *Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E*, alla *Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E* e alla *Risoluzione 20 giugno 2007, n. 139/E*.

Dunque di fronte alla cessione di un box-autorimessa o di un locale di deposito (nel caso in cui quest'ultimo sia identificato nel catasto dei fabbricati in maniera autonoma) bisogna stabilire preliminarmente se l'unità possa considerarsi o meno pertinenza di un fabbricato o porzione di fabbricato a destinazione abitativa, cioè se ricorrano o meno i presupposti soggettivi e oggettivi che qualificano la pertinenza anche dal punto di vista civilistico, secondo la disciplina dettata dagli articoli 817 e seguenti del Codice Civile.

La risposta in un senso (= pertinenza-sì) ovvero nell'altro (= pertinenza-no) determina come conseguenza, secondo l'AE, non già l'applicazione o meno alla pertinenza della disciplina propria del bene principale ma, bensì, l'attrazione della relativa cessione nell'ambito della disciplina del n. 8-bis) oppure in quella del n. 8-ter) dell'art.

10 del d.P.R. n. 633/1972, indipendentemente dalla disciplina in concreto applicata o applicabile al fabbricato principale.

Pertanto, se le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie C/2 o C/6 non siano pertinenze di fabbricati ad uso abitativo, le relative cessioni si considerano esenti da IVA ai sensi del n. 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, ad eccezione:

- delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici delle stesse o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici delle stesse o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero, oltre cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o da imprese diverse da quelle di costruzione/recupero, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente manifesti espressamente l'opzione per l'imposizione.

In pratica nelle ipotesi di cui sopra le cessioni di autorimesse e locali di deposito si considerano, sotto il profilo della disciplina Iva applicabile, alla stregua delle cessioni di un qualsiasi immobile strumentale per natura, nell'accezione sopra specificata.

Conseguentemente a tali cessioni, se imponibili per opzione ed effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta, si applica inoltre il meccanismo dell'inversione contabile o "reverse charge", di cui all'art. 17, co. 6°, lett. a-bis), d.P.R. n. 633/1972.

Qualora invece le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie C/2 o C/6 siano pertinenze di fabbricati ad uso abitativo, le relative cessioni si considerano esenti da IVA ai sensi del n. 8-bis) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, ad eccezione:

- delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici delle stesse o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici delle stesse o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero, oltre cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente manifesti espressamente l'opzione per l'imposizione.

In queste ipotesi, quindi, sempre secondo l' AE, alle cessioni delle pertinenze si applica la disciplina astrattamente riferibile al bene principale, ma indipendentemente da quella in concreto applicata o applicabile alla cessione di quest'ultimo.

Secondo la *Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E*, infatti, “per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere 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, adottando il medesimo criterio di tipo oggettivo elaborato in relazione alla pregressa normativa che esentava dall'IVA i soli immobili abitativi. Tale omogeneità interpretativa si rende necessaria tenuto conto che le nuove disposizioni (n. 8) e 8-ter mutuano dalla previgente formulazione dell'art. 10 n. 8) la definizione degli immobili diversi da quelli a destinazione abitativa, individuandoli nei "fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni". Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".”

La *Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E* chiarisce inoltre quanto segue.

La disciplina del fabbricato principale si estende alle pertinenze, anche se identificate catastalmente con categorie proprie degli immobili strumentali per natura (es. autorimesse e locali di deposito, rientranti nelle categorie C/6 e C/2), siano esse trasferite unitamente oppure separatamente dal bene principale.

"Tale qualificazione tipologica - secondo l'Agenzia delle Entrate - tuttavia non comporta che venga meno la autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro quattro anni (ora cinque) dalla ultimazione)".

Conseguentemente la cessione della pertinenza sarà esente da IVA e soggetta a imposta di registro se posta in essere dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice decorsi cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, in assenza di opzione per l'imposizione, e ciò indipendentemente dal fatto che la cessione del bene principale sia stata assoggettata ad IVA oppure a imposta di registro.

Per quanto riguarda le agevolazioni "prima casa", alle pertinenze (una per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7), anche se acquistate con atto separato, si applica la stessa aliquota Iva agevolata del 4% applicata all'acquisto dell'abitazione.

Qualora la cessione della pertinenza agevolabile sia esente da IVA alla stessa si applicherà l'imposta di registro nella misura del 2%.

Perché il vincolo pertinenziale assuma rilevanza, devono ricorrere sia il requisito oggettivo (destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio di un altro) che quello soggettivo (volontà del proprietario o del titolare di un diritto reale sul bene principale di porre la pertinenza in rapporto di strumentalità funzionale con lo stesso bene principale).

E' necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell' atto di cessione.

La *Risoluzione 20 giugno 2007, n. 139/E*, con riferimento all'ipotesi di cessione di "prima casa" con due autorimesse, effettuata dalla impresa costruttrice entro quattro anni (ora cinque) dalla ultimazione della costruzione, ribadiva che l'aliquota IVA agevolata del 4% si rendeva applicabile soltanto all'abitazione e a un'autorimessa, mentre la seconda pertinenza, da trattarsi "come un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa", doveva scontare l' aliquota IVA del 10%.

## **IPOTESI DI TASSAZIONE**

### **1. Cessione da impresa costruttrice/di recupero nei 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento**

In tal caso la cessione è **obbligatoriamente soggetta/imponibile Iva**.

Alternative:

\* l'acquirente NON opta per la destinazione pertinenziale:

IVA: 10% (se fabbricato Tupini); 22% (negli altri casi)

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: 3%

CATASTALE: 1%

#### **[Base imponibile: corrispettivo]**

\* l'acquirente OPTA per la destinazione pertinenziale:

IVA: 4% (prima casa)

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: Euro 200

CATASTALE: Euro 200

#### **[Base imponibile: corrispettivo]**

## **2. Cessione da impresa costruttrice/di recupero oltre i 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento – prima del decorso di 10 anni**

In tal caso la parte cedente, per evitare di operare la rettifica della detrazione, ESERCITA l'opzione per l'imposizione.

La scelta della parte acquirente di destinare l'unità immobiliare a pertinenza di un'abitazione posseduta, non influisce sulla disciplina IVA applicabile alla cessione, ma, come sopra specificato sub 1^ ipotesi, presenta vantaggi sotto il profilo delle imposte ipotecaria e catastale, che si applicano in misura fissa di 200+200 e dell' IVA che si applica con l'aliquota del 4%, se "prima casa".

Alternative:

\* l'acquirente NON opta per la destinazione pertinenziale:

IVA: 10% (se fabbricato Tupini); 22% (negli altri casi)

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: 3%

CATASTALE: 1%

### **[Base imponibile: corrispettivo]**

\* l'acquirente OPTA per la destinazione pertinenziale:

IVA: 4% (prima casa)

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: Euro 200

CATASTALE: Euro 200

### **[Base imponibile: corrispettivo]**

*Trattandosi di cessione da impresa costruttrice: l'opzione Iva della parte cedente e la destinazione pertinenziale del cessionario possono coesistere.*

## **3. Cessione da impresa di rivendita nei 10 anni dall'acquisto**

L'impresa cedente, in quanto si sia resa acquirente dell'unità immobiliare, con IVA detratta totalmente, 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 dalle imprese di costruzione/recupero degli stessi, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.

IVA: 22%

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: 3%

CATASTALE: 1%

**[Base imponibile: corrispettivo]**

*Trattandosi di cessione da impresa non costruttrice: la volontà della parte cedente di esercitare l'opzione Iva e la volontà dell'acquirente di destinare l'immobile a pertinenza di abitazione non possono coesistere.*

Si ritiene che la volontà della parte cedente di esercitare l'opzione prevalga su quella del cessionario di creare il vincolo pertinenziale. (Cfr. R.Trabace, Cessioni Iva di pertinenze, Notariato 2/2013)

In senso contrario Ufficio Studi CNN, secondo il quale la destinazione pertinenziale da parte dell'acquirente prevarrebbe, precludendo alla parte venditrice (non costruttrice di immobile "divenuto" abitativo) di esercitare l'opzione per l'imposizione. (Cfr. Quesito n. 290-2013/T)

**4. Cessione da impresa costruttrice/di recupero o da impresa di rivendita – oltre i 10 anni**

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

In tal caso:

a) se il cessionario non opta per la destinazione pertinenziale, per il principio di alternatività Iva/Registro, disciplinato dall'art. 40 del TUR, la cessione esente di cui al n. 8-ter) si considera comunque "soggetta a Iva" e pertanto:

IVA: esente



REGISTRO: Euro 200  
IPOTECARIA: 3%  
CATASTALE: 1%

**[Base imponibile: corrispettivo]**

b) se il cessionario persona fisica opta per la destinazione pertinenziale, la cessione si considera non soggetta a IVA e attratta nell'ambito dell'imposta di registro e conseguentemente l'acquirente può richiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore e l'applicazione dell'aliquota registro agevolata "prima casa" e pertanto:

IVA: esente  
REGISTRO: 2%  
IPOTECARIA: Euro 50  
CATASTALE: Euro 50

**[Base imponibile: prezzo-valore]**

**CESSIONI/ASSEGNAZIONI AGEVOLATE A SOCI DI PERTINENZE**

Va ancora ricordato che in base al principio di alternatività Iva/Registro di cui all'art. 40 del T.U.R., per gli atti relativi a cessioni di beni soggette a IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Tenuto presente che le cessioni di fabbricati strumentali per natura, di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 si considerano soggette ad IVA anche se esenti, mentre le cessioni di fabbricati abitativi, di cui al n. 8-bis) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 citato, si considerano soggette ad IVA soltanto se imponibili, applicandosi alle cessioni esenti l'imposta di registro in misura proporzionale.

Le cessioni a soci di fabbricati sono di norma in campo IVA, a seconda dei casi, imponibili o esenti.

Le assegnazioni a soci di fabbricati, invece, sono in campo IVA, ad eccezione di quelle relative a immobili acquistati presso privati o anteriormente al 1° gennaio 1973, che concretizzano ipotesi di autoconsumo esterno e quindi, secondo l'AE, non rilevanti ai fini dell'IVA.

Con la *Risoluzione 17 giugno 2002, n. 194/E*, infatti, l'AE, richiamata la *Circolare 40/E/2002*, ritiene che non devono essere assoggettate a IVA le assegnazioni ai soci di beni che non abbiano consentito la deduzione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso soggetti privati o anteriormente al 1° gennaio 1973. Operazioni che ai sensi del n. 5 del co. 2° dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972, come chiarito dalla *Risoluzione*



17 aprile 1998, n. 28/E, si considerano autoconsumo e pertanto escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Per quanto attiene alle assegnazioni/cessioni valgono le ipotesi di tassazione sopra riportate, adattate con il regime agevolato disciplinato dalla Legge n. 208/2016, consistente nella riduzione a metà dell'imposta proporzionale di registro ove applicabile e nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Pertanto:

## **A. Cessioni/assegnazioni in campo Iva**

**A.1.** Cessioni/assegnazioni di autorimesse e locali di deposito quali **fabbricati strumentali per natura**, sono soggette a IVA, siano esse imponibili oppure esenti:

Registro: Euro 200

Ipotecaria: Euro 200 (agevolato)

Catastale: Euro 200 (agevolato)

**A.2.** Cessioni/assegnazioni di autorimesse e locali di deposito quali pertinenze di **fabbricati abitativi**, si considerano soggette a IVA solo se imponibili, quelle esenti non si considerano soggette a IVA e scontano pertanto l'imposta di registro in misura proporzionale:

### *Imponibili Iva*

Registro: Euro 200

Ipotecaria: Euro 200

Catastale: Euro 200

### *Esenti Iva*

Registro: 4,5% (agevolato); 1% (agevolato+"prima casa")

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

In tutti i casi in cui è applicabile l'imposta di registro, il suo ammontare non può essere inferiore a **Euro 1.000**.

## **B. Assegnazioni fuori campo Iva [acquisti da privato; conferimenti da privato; acquisti anteriori al 1973]**

**B.1.** Autorimesse e locali di deposito quali **fabbricati strumentali per natura** (destinati specificamente ad attività commerciali)

Registro: ex art. 4 Tariffa Parte Prima T.U.R.: 2% (agevolato)

Ipotecaria: Euro 200

Catastale: Euro 200

**B.2. Autorimesse e locali di deposito quali pertinenze di fabbricati abitativi**

Registro: 4,5% (agevolato); 1% (agevolato+“prima casa”)

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

L'ammontare dell'imposta di registro non può essere inferiore a **Euro 1.000.**

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§