

Raffaele Trabace

Cessioni da soggetti Iva

di unità immobiliari C/2 – C/6 – C/7

Aliquote - Tassazioni

Anno 2012

CESSIONE AUTONOMA DELL'UNITA' IMMOBILIARE (1)

L'unità si considera fabbricato o porzione di fabbricato strumentale per natura, la cui cessione è disciplinata dall'art. 10, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972, in virtù del quale:

A) sono soggette a IVA

- le cessioni effettuate, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito interventi di recupero;
- le cessioni effettuate da imprese costruttrici o di recupero oltre cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento e da imprese diverse dalle imprese costruttrici o di recupero, qualora nel relativo atto la parte cedente **abbia** espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. (*)

(*) In presenza di opzione per l'imposizione, qualora la parte cessionaria sia un soggetto Iva, si applica il meccanismo del Reverse Charge.

IVA - ALIQUOTE

A1) Cedente – impresa costruttrice (2)

a) unità in edificio avente caratteristiche “Tupini” (3)

IVA: 10% [Art. 16, n. 2 e Tab. A, Parte III, n. 127-undecies), d.P.R. n. 633/1972]

b) unità in edificio non avente caratteristiche “Tupini”

IVA: 21% [Art. 16, n. 1, d.P.R. n. 633/1972]

A2) Cedente – impresa ristrutturatrice (2)

IVA: **10%** [Art. 16, n. 2 e Tab. A, Parte III, n. 127-quinquiesdecies), d.P.R. n. 633/1972] **(4)**

A3) Cedente – impresa non costruttrice/ristrutturatrice

IVA: **21%** [Art. 16, n. 1, d.P.R. n. 633/1972]

B) sono esenti da IVA

- le cessioni effettuate da imprese costruttrici o di recupero oltre cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento e da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente **non abbia** espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

REGISTRO –TASSAZIONE

In sede di registrazione gli atti aventi ad oggetto le cessioni di cui sopra, siano esse imponibili Iva o esenti, sono soggetti alla seguente tassazione:

REGISTRO: **imposta fissa** (Art. 40, TUR)

IPOTECARIA: **3%** (Art. 1-bis, Tariffa, TUIC)

CATASTALE: **1%** (Art. 10, n. 1, TUIC)

CESSIONE DELL'UNITA' QUALE PERTINENZA DI IMMOBILE ABITATIVO (5)

L'unità si considera fabbricato o porzione di fabbricato a destinazione abitativa, la cui cessione è disciplinata dall'art. 10, n. 8-bis) del d.P.R. n. 633/1972, in virtù del quale:

A) sono soggette a IVA

- le cessioni effettuate, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno eseguito interventi di recupero, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento ovvero le cessioni effettuate dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente **abbia** espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; (*)
- le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008 (6), per le quali nel relativo atto la parte cedente **abbia** espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. (*)

(*) In presenza di opzione per l'imposizione, qualora la parte cessionaria sia un soggetto Iva, si applica il meccanismo del Reverse Charge.

IVA - ALIQUOTE

A1) Cedente – impresa costruttrice (2)

a) unità in qualsiasi tipo di edificio

IVA: **10%** [Art. 16, n. 2 e Tab. A, Parte III, n. 127-undecies), d.P.R. n. 633/1972]

b) box “Tognoli”

IVA: **10%** [Art. 16, n. 2 e Tab. A, Parte III, n. 127-quinquies), d.P.R. n. 633/1972] (7)

A2) Cedente impresa ristrutturatrice (2)

IVA : **10%** [Art.16, n. 2 e Tab. A, Parte III, n.127-quinquiesdecies), d.P.R. n. 633/1972] (4)

A3) Cedente – impresa costruttrice/ristrutturatrice

"prima casa" (8)

IVA: **4%** [art. 16, n. 2 e Tab. A, Parte II, n. 21, d.P.R. n. 633/1972]

REGISTRO - TASSAZIONE

In sede di registrazione gli atti aventi ad oggetto le cessioni soggette a Iva di cui sopra scontano la seguente tassazione:

REGISTRO: **imposta fissa** (Art. 40, TUR)

IPOTECARIA: **imposta fissa** (Note all'art. 1, Tariffa, TUIC)

CATASTALE: **imposta fissa** (Art. 10, n. 2, TUIC)

B) sono esenti da IVA

- le cessioni effettuate, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che 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 **abbia** espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione; (*)
- le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, per le quali nel relativo atto la parte cedente **non abbia** espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- le cessioni di fabbricati a destinazione abitativa, diversi da quelli destinati ad alloggi sociali, effettuate da imprese che non hanno costruito o recuperato i fabbricati.

REGISTRO – TASSAZIONE (9)

In sede di registrazione gli atti aventi ad oggetto le cessioni esenti da Iva di cui sopra sono soggetti alla seguente tassazione:

Ordinaria

REGISTRO: **7%** (Art. 40, TUR; art. 1, 2° periodo, Tariffa P.1^, TUR)

IPOTECARIA: **2%** (Art. 1, Tariffa, TUIC)

CATASTALE: **1%** (Art. 10, n. 1, TUIC)

“Prima casa”

REGISTRO: **3%** (Art. 40, TUR; art. 1, 5° periodo e Nota II-bis) ,Tariffa P.1^,TUR)

IPOTECARIA: **imposta fissa** (Note all'art. 1,Tariffa, TUIC)

CATASTALE: **imposta fissa** (Art. 10, n. 2, TUIC)

Note

(1) Alternatività Iva/Registro

Alle cessioni di fabbricati strumentali per natura (categorie catastali C, B, D, E e A/10) disciplinate dall'art. 10, comma primo, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972, [come da ultimo modificato dall'art. 9, n. 1, lettera a) del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (G.U. n. 147 del 26-6-2012 - Suppl. ordinario n. 129), in vigore dal 26 giugno 2012, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (G.U. n. 187 dell'11-8-2012 - Suppl. ordinario n. 171), in vigore dal 12 agosto 2012] sia per quelle assoggettate ad Iva che per quelle esenti, in attuazione del principio di alternatività Iva/Registro previsto dall'art. 40 del T.U.R. si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Alle dette cessioni si applicano le imposte ipotecaria e catastale cd. "rinforzate", rispettivamente del 3% e dell'1%.(*Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E*)

(2) Impresa di costruzione/recupero.

Secondo l'AE sono imprese di costruzione/recupero sia le imprese che realizzano direttamente e con mezzi propri i fabbricati, sia quelle che per l'esecuzione dei lavori si avvalgono di imprese terze. (*Cfr. Circolare Min. Finanze 11 luglio 1996 n. 182; Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E*)

Tenuto presente che le imprese cedenti si considerano costruttrici/ristrutturatrici, sia nelle ipotesi in cui la costruzione o il recupero rientrino nella loro attività abituale, sia nei casi in cui la costruzione o l'intervento assumano i caratteri della occasionalità.

(3) Fabbricato cd "Tupini"

Sono soggette all'aliquota Iva del 10% le cessioni, poste in essere da imprese costruttrici, di fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle case di abitazione, per i quali sussistano le condizioni della legge n. 408/1949, cd "legge Tupini", cioè a condizione che ricorrano simultaneamente le seguenti proporzioni:

- che almeno il 51% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;
- che non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

(4) Recupero – realizzazione intervento

Gli interventi di recupero sono quelli previsti dall'art. 3, lettere c), d) ed f) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo Unico in materia edilizia, e precisamente:

- c) “interventi di restauro e di risanamento conservativo”, mediante un insieme sistematico di opere che consentono destinazioni d'uso compatibili con l'organismo esistente;
- d) “interventi di ristrutturazione edilizia”, mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente;
- f) “interventi di ristrutturazione urbanistica”, rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso.

Gli interventi esclusi dall'applicazione dell'aliquota Iva 10%, prevista dal n. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972, di cui alle lettere a) e b) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, ora lettere a) e b) dell'art. 3, comma primo del d.P.R. n. 380/2001, sono quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria.

E' esclusa dall'ambito applicativo della disposizione di cui al n. 127-quinquiesdecies) Tabella A, Parte III, d.P.R. n. 633/1972 anche la cessione effettuata in un momento anteriore alla realizzazione dell'intervento. Il regime di imponibilità Iva, infatti, trova applicazione, sempre che "i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale". Non è pertanto sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative. (*Cfr. Circ. 01/03/2007 n. 12/E e 13/03/2009 n.8/E - 6.4*)

(5) Pertinenze

Alle cessioni di pertinenze in genere (box, cantine, locali di deposito ... categorie catastali C/2, C/6, C/7) di immobili ad uso abitativo (categoria catastale A, esclusa A/10) si applica il regime Iva proprio di questi ultimi, di cui all' art. 10, comma primo, n. 8-bis) d.P.R. n. 633/1972, come da ultimo modificato dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, in vigore dal 26 giugno 2012.

Secondo l' AE:

- la disciplina del fabbricato a destinazione abitativa si estende alle pertinenze, anche se identificate catastalmente con categorie proprie degli immobili strumentali per natura, siano esse trasferite unitamente oppure separatamente dal bene principale;

- alle cessioni delle pertinenze acquistate insieme o separatamente dall'abitazione si applica pertanto la disciplina astrattamente riferibile al bene principale, indipendentemente da quella in concreto applicata o applicabile alla cessione di quest'ultimo; se, per es., la cessione dell'abitazione è o sia stata soggetta a imposta di registro ciò non toglie che la cessione della pertinenza, ricorrendone i presupposti, possa essere soggetta a Iva; oppure, al contrario, se la cessione dell'abitazione è o sia stata soggetta a Iva, normale o agevolata, perché effettuata da impresa costruttrice o di recupero nel quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, e la cessione del box da destinare a pertinenza è fatta da un'impresa non costruttrice o di recupero oppure da impresa costruttrice o di recupero oltre il quinquennio dalla ultimazione, senza esercizio di opzione per l'imposizione, quest'ultima cessione è da considerarsi esente da Iva e soggetta pertanto a imposta di registro nella misura del 7% o del 3%, sussistendo le condizioni "prima casa"; inoltre, se, per es., l'unità abitativa ha scontato l'aliquota agevolata del 4%, ricorrendone le condizioni, e per l'acquisto della pertinenza tali condizioni non siano sussistenti, alla cessione di quest'ultima, fatta dall'impresa costruttrice o di recupero nel quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente qualora la parte cedente nel relativo atto abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, si applica l'Iva del 10%;
- 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);
- è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.
(Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E; Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E)

Alla cessione da impresa di immobile ad uso abitativo con più pertinenze si applica l'imposta di registro in misura fissa una sola volta, a prescindere dall'aliquota Iva, anche differente, alle stesse applicabile.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta. (Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 10/E)

(6) Alloggi sociali

Il D.M. 22 aprile 2008 definisce «alloggio sociale» l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie. Secondo il D.M. rientrano nella definizione di cui sopra gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà.

(7) Autorimesse “Tognoli”.

L'aliquota 10% si applica anche alle cessioni Iva di autorimesse costruite ai sensi dell'art. 9 della legge 24 marzo 1989, n. 122, cd. “legge Tognoli”, in quanto considerate opere di urbanizzazione ai sensi del n. 127 *quinquies*) della Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972, a condizione che sussista il “vincolo pertinenziale” (Cfr. *Risoluzione Min. Finanze 3 aprile 1992 n. 430986*)

(8) Agevolazioni prima casa – seconda pertinenza

Il terzo comma della nota II-bis), all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R. (Testo Unico dell'imposta di registro approvato con DPR n. 131 del 1986), consente di estendere le agevolazioni prima casa alle pertinenze dell'immobile abitativo, acquistato in regime agevolato, purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2, C6 e C7 e limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria.

L'AE precisa che la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. (Cfr. *Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E*)

Il principio viene ribadito dalla *Risoluzione 20 giugno 2007 n. 139/E*, secondo cui i fabbricati strumentali per natura, che costituiscono tuttavia pertinenze di immobili abitativi, acquistano per attrazione la natura di immobili abitativi.

“Peraltro, una volta riconosciuta la qualificabilità della seconda pertinenza come immobile abitativo, occorre escludere che alla cessione della stessa possa applicarsi l’aliquota del 4 per cento, atteso che la normativa sulla prima casa, sopra richiamata, consente di agevolare una sola pertinenza per ciascuna categoria.

Per tale motivo, la citata risoluzione 139/E del 2007 precisa che la seconda pertinenza deve essere trattata come un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa; pertanto, la relativa cessione in regime di imponibilità IVA comporta l’applicazione dell’aliquota agevolata del 10 per cento prevista dal n. 127- *undecies*) della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.” (Cfr. *Risoluzione 5 ottobre 2010 n. 94/E*)

(9) Prezzo-valore

Ai sensi dell’art. 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all’atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è costituita dal valore dell’immobile determinato ai sensi dell’art. 52, commi 4 e 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131/1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell’atto.

Come confermato dalla stessa AE (*Telefisco 2006*) il regime di favore si estende alle pertinenze senza limitazione di numero e anche se acquistate separatamente dal bene principale, purché risulti nell’atto di acquisto la destinazione pertinenziale.

In base ai principi sanciti dalla giurisprudenza e alla prassi delle AE, si ritiene:

- che il rapporto pertinenziale possa considerarsi validamente costituito qualora il proprietario o contitolare di diritti sul bene principale sia nel contempo proprietario o contitolare di diritti sul bene da destinare a pertinenza (risultando influente il fatto che gli altri contitolari di diritti sulla pertinenza non siano nel contempo contitolari di diritti sul bene principale)
- che il rapporto pertinenziale non possa "nascere" qualora il proprietario o i contitolari dei diritti sulla pertinenza, non siano titolari di alcun diritto sul bene principale.

Pertanto qualora l’acquirente della pertinenza, sia proprietario o contitolare di diritti sul bene principale, il prezzo-valore si rende applicabile 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.

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.

(9.1) Meccanismo operativo

Rendita catastale rivalutata del 5% e moltiplicata per:

120 [Immobili ad uso abitativo (Categoria A - esclusa A/10) e relative pertinenze]

110 [Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - "prima casa"]

OPPURE

Rendita catastale moltiplicata per:

126 [Immobili ad uso abitativo (Categoria A - esclusa A/10) e relative pertinenze]

115,50 [Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - "prima casa"]

RTRABACE OTTOBRE 2012