

RISOLUZIONE N. 139/E



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 20 giugno 2007

OGGETTO: *Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione dell'articolo 10, comma 1, n. 8 bis) del D.P.R. 633/1972.*

QUESITO

Il notaio istante è stato incaricato dalla società ALFA srl, impresa costruttrice di immobili, di stipulare atti di compravendita.

In particolare la società intende alienare fabbricati, ultimati da meno di quattro anni, così composti: un immobile ad uso abitativo (prima casa) e due immobili pertinenziali della stessa categoria catastale C/6 (box).

Ciò posto l'istante richiede delucidazioni per quanto concerne il trattamento tributario, ai fini dell'IVA e delle altre imposte indirette delle predette cessioni di fabbricati, poiché sussistono perplessità in merito al trattamento fiscale della seconda pertinenza e cioè se debba essere considerata come bene strumentale e quindi attratta a tassazione con aliquota proporzionale ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, ai sensi dell'art. 1 bis, della tariffa allegata al D. Lgs. n. 347/1990.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante tale soluzione non è condivisibile in quanto anche la seconda pertinenza dovrebbe soggiacere allo stesso trattamento fiscale previsto per la prima pertinenza (della prima casa) e cioè, imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, considerato che la cessione di un immobile ad uso abitativo, ultimato da

meno di quattro anni, è soggetta ad IVA.

Del resto ai fini civilistici l'art. 818 c.c., disciplinante il regime giuridico delle pertinenze, non prevede alcuna limitazione al numero delle stesse; ai fini fiscali il comma 3 della nota II-bis) dell'art. 1 della tariffa allegata al DPR n. 131/1986, recita che : "Le agevolazioni (prima casa) spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile. Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato".

Ciò conferma che vi possono essere eventuali altre pertinenze aventi la stessa categoria catastale, le quali non mutano la loro qualificazione giuridica fiscale e non devono essere considerate beni strumentali.

Tali ulteriori pertinenze, diversamente, dalla prima pertinenza, non godono delle agevolazioni prima casa, ma comunque non rientrano nella disposizione dell'art. 10, comma 1, n. 8 ter del DPR n. 633/1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 10, comma 1, n. 8-bis del D.P.R. 633 del 1972 annovera tra le operazioni esenti *"le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter, escluse quelle effettuate, 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, primo comma, lett. c), d) ed e), della L. 5 agosto 1978, n. 457."*

La norma, inserita dal D.L. 223/2006, pone come regola generale l'esenzione da IVA, con conseguente applicazione, per il principio di alternatività, dell'imposta proporzionale di registro alle cessioni di immobili abitativi. La stessa norma prevede un'eccezione costituita dall'operazione di cessione di immobili da parte di imprese costruttrici o da imprese che hanno eseguito lavori di ristrutturazione edilizia, prima che siano trascorsi quattro anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero.

Poiché nella fattispecie in esame le cessioni saranno effettuate da un'impresa costruttrice, prima del suddetto termine di 4 anni, si renderà applicabile il regime di imponibilità IVA.

In particolare, se in capo agli acquirenti ricorrono le condizioni per l'applicazione dei benefici collegati alla c.d. "prima casa" troverà applicazione il punto 21 della tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633 del 1972, che richiama la nota II bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 131/1986, conseguentemente dovrà essere applicata l'aliquota del 4%.

Si rammenta che, ai sensi della richiamata nota II bis, per l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" è necessario che:

- l'acquirente non sia titolare esclusivo o in comunione con il coniuge del diritto di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altro immobile abitativo situato nello stesso Comune in cui si sta effettuando l'acquisto;
- l'acquirente non sia titolare, nemmeno per quota, di altra abitazione acquistata in proprietà, usufrutto, uso o abitazione usufruendo delle agevolazioni sulla "prima casa";
- l'immobile oggetto della cessione deve essere ubicato, alternativamente in uno dei seguenti luoghi:
 - 1) nel comune in cui l'acquirente ha la residenza o la trasferisca entro 18 mesi dalla stipula dell'atto;
 - 2) nel comune in cui l'acquirente svolge la sua attività pur senza avervi la residenza;
 - 3) nel comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende l'acquirente che si è trasferito all'estero per lavoro.

La predetta nota II-bis) estende l'agevolazione anche all'acquisto delle pertinenze.

Tra queste ultime sono ricomprese *"limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto*

dell'acquisto agevolato".

Pertanto nel caso in esame l'aliquota IVA agevolata del 4% troverà applicazione solo per una delle due pertinenze in quanto le stesse appartengono alla stessa categoria catastale.

Per quanto riguarda il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA e ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, alla seconda pertinenza occorre tener presente che la circolare n. 12 del 2007 ha chiarito che, ai fini della determinazione del regime di tassazione i fabbricati strumentali per natura, che costituiscono pertinenze di immobili abitativi, acquistano anch'essi natura di immobili abitativi.

Per tale motivo, la seconda pertinenza dovrà essere trattata, ai fini delle imposte indirette, come un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa.

Ne deriva che la seconda pertinenza scontrerà l'aliquota IVA del 10% prevista dal n. 127 undecies) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972.

Con riferimento, invece, alle imposte ipotecaria e catastale, la cessione di questa seconda pertinenza comporterà l'applicazione della predetta imposta nella misura fissa di 168 euro, ai sensi della nota all'art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/90.