

Il carattere "mutante" della pertinenza ai fini Iva*a cura di Giovanni Valcarenghi e Sergio Pellegrino***L'esenzione dall'Iva nelle transazioni immobiliari**

È ormai noto che, in ambito Iva, il regime generalmente applicabile alle transazioni immobiliari è quello dell'esenzione; infatti, l'art.10 del DPR n.633/72 menziona tra le operazioni esenti:

- (punto 8-bis): le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato abitativi, escluse quelle effettuate 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, lettere c), d) ed e), della legge n.457 del 5 agosto 1978⁵, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;
- (punto 8-ter): le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:
 - a) 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, co.1, lett. c), d) ed e), della L. n.457/78;
 - b) quelle effettuate nei confronti 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%;
 - c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
 - d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Il regime Iva dell'operazione, dunque, resta subordinato alla tipologia di fabbricato oggetto di compravendita, con la considerazione che, per la categoria dei fabbricati strumentali, appare possibile sfuggire dal regime di esenzione mediante libera scelta del contribuente (lettera d) in tutti quei casi in cui l'imposta non debba essere applicata per obbligo (ipotesi di cui alle lettere a, b e c).

Fabbricati abitativi e fabbricati strumentali: la distinzione in base al catasto

Secondo la [C.M. n.27/E/06](#), la distinzione tra immobili strumentali ed altri immobili deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. Anche nella impostazione dettata ad opera del D.L. n.223/06, dunque, si deve adottare il medesimo criterio distintivo elaborato in relazione alla pregressa normativa, riscontrando che nella categoria degli immobili abitativi (non definiti in tal modo, bensì come beni diversi da quelli strumentali) rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

⁵ Trattasi degli interventi diversi da quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Per converso, riprendendo le considerazioni contenute nella circolare n.36 del 21 luglio 1989, richiamando la nota 3/330 del 2 febbraio 1989 della Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, sono riconducibili alla categoria dei fabbricati oggettivamente strumentali quelli classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D, ed E, nonché 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 assume, invece, alcuna rilevanza l'eventuale appostazione dell'immobile nel bilancio del soggetto proprietario, così come il differente utilizzo di fatto dello stesso.

Se, in sintesi, l'appartenenza all'una o all'altra categoria discende dalla risultanza catastale, dovremmo concludere che un box, categoria C/6, rappresenta un fabbricato strumentale e, come tale, deve essere trattato secondo le indicazioni del punto 8-ter dell'articolo 10.

I mutamenti nel caso dell'esistenza del vincolo di pertinenzialità

Ricordati i tratti essenziali della disciplina di cui sopra, si denota come il regime di imponibilità di una transazione immobiliare⁶ sia solitamente subordinato all'esistenza di particolari situazioni di natura oggettiva (tipologia di fabbricato, momento della cessione rispetto all'ultimazione dei lavori), oppure alla esistenza di un limitato o nullo diritto alla detrazione dell'imposta in capo al soggetto acquirente.

In assenza di vincoli obbligatori, dunque, il regime Iva della transazione viene deciso dalla eventuale opzione del cedente che, per conseguenza, sceglie di confrontarsi, o meno, con problemi discendenti dal compimento di un'operazione esente (nello specifico, creazione di un pro rata di detrazione dell'imposta dell'anno ed, eventualmente, rettifica della detrazione per l'imposta detratta in sede di acquisto o costruzione di tutti i beni ammortizzabili).

In tal senso, si riscontra una sorta di discontinuità rispetto alla previgente disciplina, ove non si potevano configurare operazioni esenti in connessione alle cessioni di immobili, anche abitativi, poste in essere da imprese di costruzione e di ristrutturazione e da imprese immobiliari di rivendita.

Con la [circolare 12/E/ 07](#), tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha sollevato una questione relativa alle unità immobiliari che, ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), sono destinate al servizio di abitazioni, ai sensi dell'art.817 del codice civile⁷.

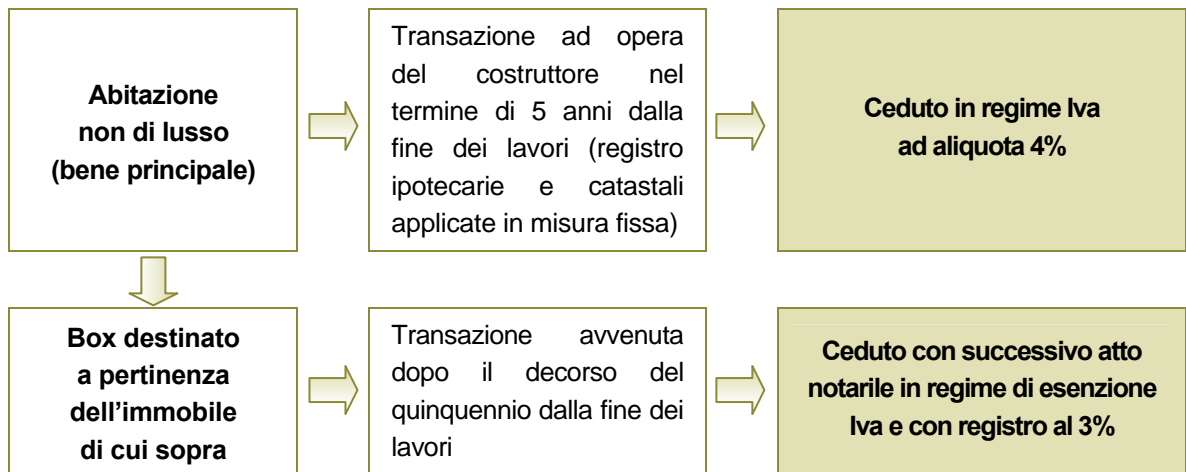
Si è ritenuto, infatti, che la sussistenza del vincolo pertinenziale evidenziato nell'atto di cessione, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consenta di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. Da ciò deriva la necessità di estendere, alla pertinenza, 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 due beni siano ceduti con atti separati.

Il documento di prassi precisa poi che l'affermazione che precede (estensione della disciplina del bene principale) non comporta il venir meno dell'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 cinque anni dalla ultimazione).

⁶ Ci riferiamo, ovviamente, ai fabbricati strumentali.

⁷ Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima.

Esempio



Da quanto sopra, discende che la scelta dell'acquirente di destinare il bene a pertinenza della prima casa, genera un'operazione esente, che potremmo definire "inattesa", in capo al cedente che, in linea di principio, aveva a magazzino un bene oggettivamente strumentale. Tale conseguenza, ovviamente, interessa direttamente quei soggetti che:

- essendo considerati costruttori del bene o soggetti che vi hanno realizzato interventi di recupero, lo cedono oltre il periodo quinquennale di obbligatoria applicazione dell'Iva;
- esercitano attività di compravendita di tali immobili, non essendone stati i costruttori.

I possibili rimedi

Dal punto di vista tecnico, non esistono rimedi possibili a tale soluzione, se non ipotizzare che, tra le condizioni commerciali previste per la cessione, venga pattuito tra le parti l'obbligo di preventiva dichiarazione dell'intenzione di istituire il vincolo di asservimento del bene pertinenza al bene principale.

A ben vedere, infatti, la particolare scelta dell'acquirente può determinare, in capo al cedente, ricadute di natura finanziaria ed economica, quali la limitazione del pro rata di detrazione e, ancor più, l'obbligo di rettifica della detrazione.

Quindi, appare quanto mai opportuno tenere in considerazione l'impatto di tali situazioni, eventualmente conteggiando un incremento del valore di cessione che possa bilanciare le conseguenze negative dell'operazione.

Esempio di clausola da inserire negli accordi

Il futuro acquirente del bene dichiara, sin da ora, che non intende asservire il bene oggetto di scambio a pertinenza di una propria abitazione principale.
Nel caso in cui ciò dovesse avvenire, le parti concordano che il corrispettivo per la cessione del bene si intende concordemente fissato dalle parti in euro

esso si evoca, quale possibile rimedio, l'istituzione di un'ulteriore attività (nello specifico di compravendita di immobili), da affiancare a quella già avviata di costruzione.

La vicenda interessa, evidentemente, il solo caso di transazioni poste in essere dal costruttore, mentre non risulta applicabile all'ipotesi di soggetto che già effettua attività di compravendita, non essendo possibile distinguere, all'interno della stessa, tra cessioni esenti e cessioni imponibili.

Tornando al caso del costruttore che intende sdoppiare la propria attività, la scelta dovrebbe portare alle seguenti conseguenze:

Le conseguenze dello sdoppiamento dell'attività

al momento della *c.d.* prima imputazione dei beni alla nuova attività, si potrebbe restare estranei dalla realizzazione di un passaggio interno di beni, se gli stessi fossero specificamente riferiti a tale ulteriore attività; si ritiene, però, che tale circostanza non ricorra nell'esempio in analisi, posto che il bene (o i beni), che si è ipotizzato siano rimasti a carico del costruttore, sono evidentemente relativi alla precedente attività di costruzione⁸;

passare i box alla attività di compravendita, allora, significa realizzare un passaggio interno, con addebito di Iva da conteggiarsi sul valore normale degli stessi, ai sensi del disposto dell'art.36 del DPR n.633/72, ultimo comma;

l'imposta, a debito nell'attività di costruzione, potrebbe essere detratta in capo all'attività di compravendita;

al momento della successiva cessione, sempre in ipotesi di pertinenza vincolata dall'acquirente alla propria abitazione principale, si tornerebbe a realizzare, sia pure in capo alla nuova attività, una operazione esente, che produce pro rata (limitatamente alla sola attività di compravendita) ed, ulteriormente, necessità di operare la rettifica della detrazione (oppure di riscontrare la indetraibilità diretta ex articolo 19, se la vendita avvenisse nel medesimo anno di cessione⁹, visto che il bene viene di fatto destinato all'effettuazione di operazioni esenti).

In sostanza, la separazione delle attività, non elimina in radice il problema, ma potrebbe limitarne quantitativamente gli effetti negativi in tema di pro rata e rettifica della detrazione; infatti, la separazione, assolverebbe allo scopo di preservare la detrazione degli altri fabbricati eventualmente in capo alla impresa e degli eventuali altri beni ammortizzabili acquistati nel periodo di sorveglianza (quinquennale o decennale), ovviamente ove ricorra la variazione sensibile del pro rata, prescritta dal co.4 dell'art.19-*bis* 2 del DPR n.633/72.



Rimane da porsi un ultimo interrogativo in merito all'esistenza dei presupposti per effettuare tale separazione; infatti, nell'attività di costruzione è connaturata anche la fase di cessione del bene prodotto sul mercato. Insomma, un conto è riscontrare che si è iniziata una nuova attività di compravendita in relazione a beni che non provengono dal proprio processo produttivo (*i.e.* realizzati da altri soggetti), altra cosa è dire che si intende "frazionare" la più ampia attività di costruzione/vendita in due differenti fasi, quella della realizzazione e quella dell'immissione sul mercato.

A ben ragionare, dunque, ove la separazione delle attività dovesse condurre a significativi benefici sul versante della detrazione (pro rata e rettifica), ci si potrebbe esporre ad una censura dell'Amministrazione che potrebbe contestare un utilizzo strumentale dell'istituto, finalizzato unicamente a cogliere un vantaggio che, altrimenti, non sarebbe spettante. Si tornerebbe, cioè, a discutere della legittimità di un comportamento definibile come abusivo, prestando il fianco a contestazioni logiche che sarebbero difficilmente contrastabili.

⁸ Nella ipotesi in cui, invece, si volesse ritenere possibile tale prima imputazione senza la realizzazione di un passaggio interno, non muterebbero le successive conclusioni, tranne nel caso in cui si voglia aderire ad una tesi di disequilibrio in cui si legittima la fuoriuscita di un bene in esenzione dall'azienda senza la conseguenza del recupero dell'Iva a suo tempo detratta per la costruzione dello stesso.

⁹ Si ricorda, infatti, che la rettifica si produce esclusivamente nell'ipotesi in cui la cessione esente avviene in un periodo differente rispetto a quello della detrazione dell'imposta.