

## IVA

---

### ***Vendita delle pertinenze immobiliari: regime Iva***

di **Cristoforo Florio**

L'[ordinanza della Corte di Cassazione n. 1129 del 17.01.2019](#) fornisce lo spunto per ripercorrere gli elementi essenziali del **regime Iva** applicabile alle **vendite delle pertinenze immobiliari**, chiarendo che l'acquisto di un box auto **in data successiva a quella dell'immobile a cui è legato** non preclude l'**applicazione dell'aliquota agevolata al 10%**.

Più specificamente, il caso affrontato dai Supremi Giudici riguardava l'applicabilità dell'Iva agevolata ad una serie di **atti di vendita di garages** posti in essere dalla medesima società costruttrice degli stessi.

In particolare, la citata società alienava i suddetti immobili quali **pertinenze di appartamenti venduti in anni precedenti** come "seconde case", applicando a tali cessioni l'**aliquota Iva del 10%**.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate **contestava al contribuente** l'applicazione dell'[articolo 16 D.P.R. 633/1972](#) (aliquota Iva), del [n. 127 undecies della tabella A, parte III, D.P.R. 633/1972](#) (**aliquota agevolata Iva al 10%** per le "seconde case" non di lusso) e della [nota 2 bis, articolo 1, parte I, Tariffa, D.P.R. 131/1986](#) (c.d. "agevolazione prima casa").

L'Amministrazione finanziaria riteneva, infatti, che - al fine di applicare l'**aliquota Iva al 10%** alle vendite separate di autorimesse rispetto alle unità principali - **non era sufficiente che i menzionati box fossero stati dichiarati come "pertinenze" in sede di atto notarile** ma occorreva, invece, **la contestualità delle cessioni**.

Nel caso di specie, invece, la cessione delle pertinenze era avvenuta **separatamente e in un momento successivo** rispetto alla cessione degli immobili principali.

Tuttavia, dopo il primo e il secondo grado di giudizio che avevano avuto esito favorevole per la società venditrice dei box auto, l'ordinanza in commento respingeva le doglianze dell'Agenzia delle Entrate, **condannandola al pagamento delle spese di lite** e confermando l'esito dei giudizi di merito.

Ma vediamo qual è la **normativa** sul punto e la **prassi** amministrativa che si è pronunciata in merito.

Sotto il **profilo civilistico**, ai sensi dell'[articolo 817 cod. civ.](#), sono pertinenze "(...) le **cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa** (...)"; inoltre e sempre a

mente della citata norma di legge, “(...) **la destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un [diritto reale](#) sulla medesima (...)**”.

Come recentemente chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate (v. [risposta n. 83 del 22.11.2018](#)), il vincolo pertinenziale, così come definito dalla norma civilistica citata, richiede la **sussistenza di due elementi**:

- **presupposto oggettivo**, che consiste nella **destinazione durevole e funzionale a servizio o ad ornamento intercorrente tra un bene e un altro** (bene principale) per il migliore uso di quest'ultimo;
- **presupposto soggettivo**, che si traduce nella volontà, manifestata dal titolare del bene principale o da chi ne abbia sul medesimo un diritto reale, di porre la pertinenza in un **rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale** (v. [circolare AdE 38 /E/2005](#), par. 7).

È inoltre richiesto che il **vincolo di pertinenzialità** sia **evidenziato nell'atto di cessione** ([circolare AdE 10/E/2010](#)).

Inoltre e sempre sul piano civilistico, in base al successivo [articolo 818 cod. civ.](#), “(...) **gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto (...)**” e “(...) **le pertinenze possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici (...)**”.

In ambito tributario, l'assimilazione del regime giuridico della pertinenza con il bene principale è **prevista nell'ambito dell'imposta di registro**: l'[articolo 21, comma 3, D.P.R. 131/1986](#) (c.d. “**Testo Unico dell'imposta di registro**”), stabilisce – infatti – che “(...) **le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio o ornamento sono destinate (...)**” (sul punto v. anche quanto chiarito dalla [circolare AdE 38 /E/2005](#)).

Nel mondo Iva, invece, **non esiste una specifica disposizione** come nell'ambito dell'**imposta di registro** o, almeno, non che si riferisca così precisamente alle “pertinenze”; tant'è che, **in sede di prima applicazione delle disposizioni di cui D.L. 223/2006** (con il quale era stata riformata integralmente la **disciplina dell'Iva nel settore immobiliare**), erano sorti non pochi **dubbi** circa il **regime Iva applicabile alle cessioni di tali “accessori”**.

A ben vedere, tuttavia, la **norma di riferimento** c'è e può individuarsi nell'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#) che dispone – come **regola generale** – che “(...) **le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni (...), effettuati direttamente dal cedente (...), non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale (...)**”.

A seguito delle novità di cui **D.L. 223/2006** l'Agenzia delle Entrate emanò la [circolare 12/E/2007](#), con la quale fu chiarito che la **sussistenza del nesso pertinenziale** “(...) **consente 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 (...)*” fermo restando che tale qualificazione della pertinenza **non fa venire meno l'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.

Ad esempio, il trattamento applicabile alla cessione – **da parte del costruttore** – di un box destinato a pertinenza di un immobile abitativo è determinato in base alla disciplina dettata per i **fabbricati appartenenti alla categoria catastale A** (esclusa A10), ma l'operazione risulterà in concreto rientrante nel **regime di esenzione Iva se la cessione del box è posta in essere oltre cinque anni dalla ultimazione della costruzione** e il costruttore **non opti per l'applicazione dell'Iva**, a prescindere dal trattamento Iva del bene principale che, sempre esemplificando, potrebbe essere stato ceduto precedentemente in regime di **imponibilità Iva per obbligo**, in quanto **abitazione ristrutturata e venduta** entro i cinque anni dall'ultimazione dell'intervento edilizio.

Va detto che, già in passato, il Ministero delle Finanze – con [circolare 1/1994](#) – aveva avuto modo di chiarire, nel commentare la **disciplina Iva in tema di agevolazione “prima casa”**, che *“(…) qualora oggetto del contratto sia l'acquisto di un box, purché costituisca pertinenza della abitazione, il trasferimento può ritenersi compreso nella norma agevolativa, sia che abbia luogo con lo stesso atto di acquisto della abitazione, sia che avvenga mediante successivo atto separato (...)”*.

Tuttavia, con la successiva [circolare 19/E/2001](#), era stato chiarito – sempre **nel commentare l'agevolazione “prima casa”** – che *“(…) l'aliquota Iva prevista per la cessione del bene principale è comunque applicabile alla pertinenza se i due immobili sono acquistati con il medesimo atto (...)”* ma se i due beni vengono acquistati con **atto separato** *“(…) l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della “prima casa” nelle ipotesi sopra indicate, mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluente per la determinazione dell'imposta (...)”*.

Sul punto il **Notariato**, con lo **Studio n. 144-2007/T**, aveva evidenziato che qualche ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate considerava **“pertinenza”**, nell'acquisto degli immobili abitativi, una sola cantina ed un solo box, **escludendo per il secondo box il rapporto pertinenziale**.

Ma questa era una **errata e distorta lettura della [circolare 12/E/2007](#)** che, nel ricordare l'applicabilità dei benefici “prima casa”, parlava di **“una sola pertinenza per ciascuna categoria”** riferendosi evidentemente allo specifico limite espressamente previsto dalla normativa “prima casa”, *“(…) ma si tratta di normative diverse ed indipendenti; quindi, diversamente dalla normativa “prima casa”, nessuna limitazione di numero e di tipologia catastale è applicabile alla tassazione in esame (...)”*.

Conclusivamente, **non vi sono norme nell'Iva che impediscono di trattare la pertinenza con la stessa qualificazione fiscale del bene principale**, pur con le limitazioni sopra illustrate e

precisate dalla [circolare 12/E/2007](#).

Inoltre, non ci sono disposizioni nell'ambito del **D.P.R. 633/1972** che richiedono, ai fini della **pertinenzialità Iva**, la **contestualità temporale** della **cessione del bene principale e della/e sua/e pertinenza/e**.

