

VENDITA DI AUTORIMESSE **DA PARTE DI SOGGETTI IVA**

La disciplina fiscale della cessione di autorimesse da parte di soggetti IVA ha subito notevoli modifiche per effetto del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con modificazioni in legge 4 agosto 2006 n. 248.

Preliminarmente, occorre chiarire che le cessioni delle autorimesse in oggetto rientrano sempre nel campo IVA, ai sensi dell'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972; alcune di tali cessioni sono, tuttavia, "esenti" dal pagamento dell'IVA per effetto delle previsioni contenute nell'art. 10, nn. 8-*bis* e 8-*ter*, del medesimo d.p.r. n. 633/1972, come modificato dal d.l. n. 223/2006.

I suddetti nn. 8-*bis* e 8-*ter* riguardano, rispettivamente, i fabbricati abitativi, ed i fabbricati strumentali per natura, che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni. Secondo l'Amministrazione finanziaria (Circ. Agenzia Entrate 4 agosto 2006, n. 27), "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"; con la conseguenza che tutti gli immobili ricompresi nei gruppi catastali B, C, D, E, e la categoria A/10, sono automaticamente inclusi nell'ambito degli "immobili strumentali per natura", a prescindere dal loro effettivo utilizzo (e quindi dalla loro effettiva strumentalità all'attività d'impresa dell'alienante). A questa interpretazione ci si atterrà nel seguito, pur constatando che la stessa non appare ragionevole, in quanto basa il trattamento tributario in oggetto sulla mera classificazione catastale, in assenza di una disposizione di legge che ciò preveda ed in contrasto con precedenti interpretazioni della stessa Amministrazione finanziaria (ad esempio, in tema di agevolazioni per la prima casa).

A quanto sopra consegue, quindi, che le autorimesse, in quanto classificate nella categoria C/6, sono da considerarsi ai fini IVA in esame quali "immobili strumentali per natura".

Quale ulteriore rilievo preliminare, occorre poi segnalare che l'autorimessa costituisce spesso pertinenza di altra unità immobiliare (abitativa o non abitativa); in tali ipotesi, secondo i principi generali, all'autorimessa pertinenziale si applica il regime tributario previsto per l'immobile principale. Quanto sopra deriva dal principio generale che, già a livello civilistico, attrae le pertinenze al regime giuridico del bene principale (art. 808 cod. civ.), nonché dall'analogo principio in materia tributaria, risultante espressamente, ai fini dell'imposta di registro, tra l'altro, dall'art. 23, comma 3, del t.u., e dall'art. 1 della tariffa allegata al t.u.; in materia di Iva, lo stesso principio si desume dall'art. 12 del d.p.r. n. 633/1972.

Di conseguenza, se l'autorimessa risulta essere pertinenza di un immobile abitativo, la stessa deve considerarsi assoggettata al regime fiscale proprio degli immobili abitativi, anche ai fini dell'art. 10, nn. 8-*bis* e 8-*ter*, del d.p.r. n. 633/1972.

Ulteriore considerazione: ai fini in oggetto, il rapporto di pertinenzialità può:

a) - rimanere invariato per effetto dell'atto (nel senso che l'autorimessa è adibita, sia dal venditore che dal compratore a pertinenza di un immobile abitativo);

b) - instaurarsi solo per effetto dell'atto (perché il rapporto pertinenziale, prima non preesistente, si costituisce per effetto della destinazione che l'acquirente effettua, già con propria dichiarazione, nell'atto di cessione);

c) - cessare in conseguenza dell'atto (l'autorimessa era adibita a pertinenza di abitazione dal venditore, ma non verrà adibita come tale dal compratore).

Sembra plausibile ritenere che non abbia rilevanza alcuna un rapporto di pertinenzialità che viene a cessare con l'atto (fattispecie sub *c*); non vi sono dubbi, al contrario, sulla rilevanza del rapporto pertinenziale nella fattispecie sub *a*). Qualche dubbio può sorgere, invece, nella fattispecie sub *b*), che si presenta soprattutto nei casi di acquisto di autorimessa con atto separato, al fine di adibire la stessa a pertinenza di un'abitazione preposseduta dall'acquirente. Senonché, il parallelo con altre disposizioni tributarie potrebbe suggerire di attribuire rilevanza al rapporto pertinenziale anche in questo caso: in tal senso dispone espressamente l'art. 1, nota II-*bis*, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, relativamente alle c.d. agevolazioni per la prima casa (applicabile anche agli atti soggetti ad Iva: Circ. Agenzia Entrate 1 marzo 2001 n. 19/E, paragrafo 2.2.2). Nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria riguardo al regime delle imposte indirette in presenza dell'opzione c.d. prezzo-valore (art. 1, comma 497, legge n. 266/2005), allorché oggetto dell'atto sia la sola pertinenza (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006 n. 6/E); come pure nel caso di locazione di autorimesse pertinenziali con atto separato (Ris. Min. Fin. 28 luglio 1992 n. 431369). È evidente che, in tutti questi casi, la qualifica di "ptinenziale" rileva in quanto la destinazione a pertinenza è effettuata non dal venditore, bensì dal compratore. Al rilievo secondo cui la posizione soggettiva rilevante, ai fini IVA, è quella del cedente, si può ribattere con l'osservazione che - una volta determinato, in virtù delle caratteristiche soggettive del cedente, l'ingresso o meno della cessione nel "campo IVA" - il regime dell'imposta dipende spesso dalle caratteristiche soggettive dell'acquirente (così, ad esempio, per le agevolazioni per la prima casa).

Fatte le superiori premesse, è ora possibile predisporre un prospetto sinottico del regime fiscale - ai fini delle imposte indirette - delle cessioni di autorimesse da parte di soggetti IVA.

A) - VENDITE DI AUTORIMESSE DA IMPRESE COSTRUTTRICI:

1) - Autorimessa pertinenziale alla prima casa, venduta da impresa costruttrice (entro quattro anni dall'ultimazione)

- IVA: 4%
- Imposta di registro: € 168
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

2) - Autorimessa realizzata ai sensi dell'art. 9 della legge Tognoli (n. 122/1989), adibita a pertinenza di singola unità immobiliare abitativa diversa dalla prima casa, venduta da impresa costruttrice (entro quattro anni dall'ultimazione)

- IVA: 4% (art. 11, comma 2, della legge n. 122/1989; Ris. Min. Fin. 3 aprile 1992 n. 430986. In senso contrario, tuttavia, per l'applicazione dell'aliquota del 10%, la Circ. Min. Fin. 2 marzo 1994 n. 1, paragrafo 3).
- Imposta di registro: € 168
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

3) - Autorimessa pertinenziale ad unità abitativa diversa dalla prima casa, venduta da impresa costruttrice (entro quattro anni dall'ultimazione)

- IVA: 10% (se fabbricato di lusso, aliquota del 20%)
- Imposta di registro: € 168
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

4) - Autorimessa pertinenziale alla prima casa, venduta da impresa costruttrice (dopo quattro anni dall'ultimazione)

- Esente da IVA
- Imposta di registro: 3%
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

5) - Autorimessa pertinenziale ad altra abitazione, venduta da impresa costruttrice (dopo quattro anni dall'ultimazione)

- Esente da IVA
- Imposta di registro: 7%
- Imposta ipotecaria: 2%
- Imposta catastale: 1%

6) - Autorimessa pertinenziale ad un'abitazione, venduta da impresa costruttrice (dopo quattro anni dall'ultimazione), nel caso in cui parte acquirente sia un'impresa che abbia per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirla entro tre anni

- Esente da IVA
- Imposta di registro: 1%
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

7) - Autorimessa non pertinenziale, ovvero pertinenziale a fabbricato strumentale per natura, venduta da impresa costruttrice (entro quattro anni dall'ultimazione, oppure

anche dopo i quattro anni se a favore di privati o se vi è opzione in atto per l'applicazione dell'IVA)

- IVA: 10 % in quanto "opera di urbanizzazione" (art. 127-*quinquies* della tabella "A", parte III, allegata al d.p.r. n. 633/1972; art. 4, comma 1, lett. *b*), della legge 29 settembre 1964 n. 847).

- Imposta di registro: € 168

- Imposta ipotecaria: 3%

- Imposta catastale: 1%

8) - Autorimessa realizzata ai sensi dell'art. 9 della legge Tognoli (n. 122/1989), adibita a pertinenza di singola unità immobiliare strumentale per natura, venduta da impresa costruttrice (entro quattro anni dall'ultimazione, oppure anche dopo i quattro anni se a favore di privati o se vi è opzione in atto per l'applicazione dell'IVA)

- IVA: 4% (art. 11, comma 2, della legge n. 122/1989; Ris. Min. Fin. 3 aprile 1992 n. 430986. In senso contrario, tuttavia, per l'applicazione dell'aliquota del 10%, la Circ. Min. Fin. 2 marzo 1994 n. 1, paragrafo 3).

- Imposta di registro: € 168

- Imposta ipotecaria: 3%

- Imposta catastale: 1%

9) - Autorimessa non pertinenziale, ovvero pertinenziale a fabbricato strumentale per natura, venduta da impresa costruttrice (dopo quattro anni dall'ultimazione, a favore di soggetto IVA che abbia diritto a detrazione dell'Iva in misura superiore al 25%, ed in assenza di opzione in atto per l'applicazione dell'IVA)

- Esente da IVA

- Imposta di registro: € 168

- Imposta ipotecaria: 3%

- Imposta catastale: 1%

10) - Autorimessa non pertinenziale, ovvero pertinenziale a fabbricato strumentale per natura, venduta a società di *leasing* (dal 1° ottobre 2006):

- Imposta di registro o IVA: vedi sopra, nn. 7, 8 o 9.

- Imposta ipotecaria: 1,5%

- Imposta catastale: 0,5%

B) - VENDITE DI AUTORIMESSE DA IMPRESE NON COSTRUTTRICI:

11) - Autorimessa pertinenziale alla prima casa, venduta da impresa non costruttrice

- Esente da IVA
- Imposta di registro: 3%
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

12) - Autorimessa pertinenziale ad altra abitazione, venduta da impresa non costruttrice

- Esente da IVA
- Imposta di registro: 7%
- Imposta ipotecaria: 2%
- Imposta catastale: 1%

13) - Autorimessa pertinenziale ad abitazione, venduta da impresa non costruttrice, nel caso in cui parte acquirente sia un'impresa che abbia per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni

- Esente da IVA
- Imposta di registro: 1%
- Imposta ipotecaria: € 168
- Imposta catastale: € 168

14) - Autorimessa non pertinenziale, ovvero pertinenziale a fabbricato strumentale per natura, venduta da impresa non costruttrice (a favore di privati, o se vi è opzione in atto per l'applicazione dell'IVA)

- IVA: 10 % in quanto "opera di urbanizzazione" (art. 127-*quinquies* della tabella "A", parte III, allegata al d.p.r. n. 633/1972; art. 4, comma 1, lett. *b*), della legge 29 settembre 1964 n. 847).
- Imposta di registro: € 168
- Imposta ipotecaria: 3%
- Imposta catastale: 1%

15) - Autorimessa non pertinenziale, ovvero pertinenziale a fabbricato strumentale per natura, venduta da impresa non costruttrice (a favore di soggetto IVA che abbia diritto a detrazione dell'Iva in misura superiore al 25%, ed in assenza di opzione in atto per l'applicazione dell'IVA)

- Esente da IVA
- Imposta di registro: € 168
- Imposta ipotecaria: 3%
- Imposta catastale: 1%

16) - Autorimessa non pertinenziale, ovvero pertinenziale a fabbricato strumentale per natura, venduta a società di *leasing* - nonché riscatto di immobili in *leasing* (dal 1° ottobre 2006):

- Imposta di registro o IVA: vedi sopra, nn. 14 e 15.
- Imposta ipotecaria: 1,5%
- Imposta catastale: 0,5%