



Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Roma, 12 marzo 2010

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze. Tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale

1. Premessa

Nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività del contenzioso tributario, la scrivente ha individuato alcune problematiche in ordine alla tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale degli atti di compravendita tra le stesse parti contraenti, imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, aventi ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze.

Si tratta, in particolare, dell'ipotesi di cessione di un'abitazione e due *box*, cantine o posti auto, già oggetto di esame nella risoluzione n. 139/E del 20 giugno 2007.

Al riguardo, sono stati rilevati comportamenti non uniformi degli uffici che hanno dato luogo ad un rilevante contenzioso.

Alcuni uffici, infatti, hanno ritenuto applicabili più imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa in relazione al trasferimento di ciascuna pertinenza ove queste scontino aliquote IVA differenziate.

Tale circostanza, com'è noto, può verificarsi, tra l'altro, nell'ipotesi frequente di applicazione del trattamento agevolato previsto per la c.d. "prima casa". In tal caso, infatti, l'aliquota IVA agevolata del 4 per cento è applicabile solo alla cessione del fabbricato abitativo e limitatamente ad una pertinenza per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7, mentre le pertinenze ulteriori scontano l'aliquota del 10 o 20 per cento.

Con la presente circolare, premesse alcune considerazioni di carattere generale in tema di tassazione degli atti che contengono più disposizioni, si forniscono istruzioni in merito alla corretta gestione del contenzioso pendente.

2. La tassazione degli atti contenenti più disposizioni

Ai sensi dell'articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), *"L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"*.

Il successivo articolo 21 del medesimo TUR stabilisce, al comma 1, che *"se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto"*, mentre al comma 2 statuisce che *"se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa"*.

Con riferimento agli atti contenenti una pluralità di disposizioni, l'articolo 21 del TUR detta, quindi, criteri diversi per l'applicazione dell'imposta distinguendo l'ipotesi in cui più disposizioni siano tra loro indipendenti, ossia non derivanti necessariamente le une dalle altre, da quella in cui le disposizioni siano, invece, legate da un nesso di reciproca interdipendenza tale da renderle derivanti le une dalle altre.

Ai fini dell'applicazione della norma in esame, la Corte di Cassazione fa usualmente richiamo alla distinzione, di matrice civilistica, tra negozio complesso e negozi collegati, che deve essere effettuata con riferimento alla causa, ossia alla funzione economico-sociale che identifica e qualifica il negozio giuridico.

In particolare, seppure in entrambe le ipotesi sia dato ravvisare una pluralità di disposizioni, occorre distinguere a seconda che esse diano vita ad un mero collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, seppur fra loro funzionalmente connesse, oppure se le diverse disposizioni, derivando le une dalle altre, integrino un atto complesso, riconducibile ad un'unica causa nella quale si fondono i ricorrenti elementi di più negozi tipici o atipici (Cassazione Civile, sentenze Sez. III, n. 18884 del 10 luglio 2008; Sez. V, n. 18374 del 31 agosto 2007; Sez. V, n. 10789 del 7 giugno 2004; Sez. I, n. 8142 del 6 settembre 1996).

Ne consegue che, come chiarito dalla Suprema Corte con la citata sentenza n. 8142 del 1996, *“l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre”*. Diversamente, *“Le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre”*.

In definitiva, in sede di tassazione occorre procedere con una puntuale disamina delle pattuizioni contrattuali volta ad individuare gli effetti giuridici che l'atto è idoneo a produrre; in particolare, qualora si è in presenza di un atto

contenente una pluralità di disposizioni, occorre attribuire rilevanza al nesso causale che intercorre tra le disposizioni stesse.

3. Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile abitativo e di più pertinenze

Le controversie oggetto di esame, come evidenziato in premessa, riguardano le modalità di tassazione degli atti di compravendita tra le stesse parti di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, imponibili ad IVA.

Ovviamente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale – che ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale) – è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

Trattandosi di compravendite imponibili ad IVA, si ha riguardo nella fattispecie all'ipotesi di cessione dell'immobile e delle relative pertinenze effettuata dall'impresa costruttrice o dall'impresa che vi ha eseguito gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. Al riguardo, si ricorda che tale limite temporale non trova applicazione 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.

Al di fuori delle ipotesi descritte, la compravendita di un immobile abitativo è esente da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8-bis) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Di seguito si evidenzia il trattamento della fattispecie ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, precisando che lo stesso prescinde dall'applicazione o meno alla compravendita delle agevolazioni per la "prima casa", che incidono soltanto sull'individuazione dell'aliquota IVA applicabile (4 per cento piuttosto che 10 o 20).

3.1. Imposta di registro

L'articolo 40, comma 1, del TUR dispone che *“Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non e' dovuta ... ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8- bis) ...”*.

Ne consegue che, in virtù del principio di alternatività sancito dalla norma citata, la cessione imponibile ad IVA sconta l'imposta di registro in misura fissa, pari a euro 168,00.

Ciò premesso, occorre stabilire se l'imposta di registro in misura fissa trovi applicazione una sola volta o più volte, in relazione al numero di pertinenze trasferite.

Sulla base delle considerazioni svolte nel paragrafo 2 in merito alla portata dell'articolo 21 del TUR, si ritiene che le diverse disposizioni contenute in un atto di compravendita tra le stesse parti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze siano riconducibili ad un unico schema negoziale e che derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Si è, quindi, in presenza di un unico negozio complesso, ascrivibile allo schema del comma 2 del citato articolo 21, per cui l'imposta di registro in misura fissa trova applicazione una sola volta per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.

3.2. Imposte ipotecaria e catastale

Ai fini dell'applicazione dell'imposta ipotecaria, la nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC) prevede, per i fabbricati diversi da quelli strumentali, che l'imposta "*... si applica nella misura fissa di euro 168,00 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto*".

Anche ai fini dell'imposta catastale, l'articolo 10, comma 2, del TUIC prevede che per i medesimi fabbricati la stessa "*è dovuta nella misura fissa di euro 168,00 per le volture eseguite in dipendenza ... di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto*".

Nella fattispecie in esame di cessione imponibile ad IVA di un fabbricato abitativo e delle relative pertinenze, l'esistenza del vincolo pertinenziale evidenziato nell'atto di cessione vale a qualificare come non strumentali le pertinenze medesime ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio *box* e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), secondo le condizioni e i criteri illustrati nella circolare n. 12/E del 1° marzo 2007.

Tutto ciò premesso, anche con riguardo alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa occorre stabilire se le stesse siano applicabili una sola volta o più volte, in relazione al numero di pertinenze trasferite ed alla relativa aliquota IVA.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene – in presenza di un unico negozio complesso tra le medesime parti contraenti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze – che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta.

4. Gestione del contenzioso pendente

Con riferimento alla fattispecie prospettata, gli uffici devono considerare corretta la liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale solo ove conforme al trattamento in precedenza descritto.

Si invitano, pertanto, gli uffici a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio – la pretesa tributaria qualora non conforme al corretto trattamento tributario della fattispecie come sopra delineato, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.