

AGEVOLAZIONI ■ La risoluzione del 17 marzo dell'agenzia delle Entrate chiarisce la disciplina sulle autorimesse

Iva meno generosa con i box auto

I benefici sulle opere di recupero, finora estesi a tutte le tipologie, valgono solo per le ristrutturazioni e i restauri

La risoluzione del 17 marzo che chiarisce la disciplina dell'Iva sui garage offre l'opportunità per riprendere l'annosa questione delle aliquote ridotte nel settore dell'edilizia, dopo che il 31 dicembre 2005 è scaduta l'agevolazione sugli interventi di manutenzione realizzati su edifici a prevalente destinazione abitativa privata.

Un ulteriore slittamento di quest'ultima agevolazione è ancora materialmente possibile, dato che con la direttiva del Consiglio europeo 2006/18/Ce del 14 febbraio 2006 (pubblicata sulla «Gazzetta Ufficiale» delle Comunità L51 del 22 febbraio scorso), è stata prorogata fino al 2010 l'Iva agevolata sui servizi ad alta intensità di manodopera, tra cui rientrano gli interventi di manutenzione edilizia. L'ultima parola è dunque al nostro legislatore, il quale non ha finora disposto nulla al riguardo.

● **Gli interventi di recupero.** Perciò dall'inizio dell'anno, per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria (rispettivamente lettere a e b dell'articolo 31 della legge 457 del 1978), l'Iva è sempre

del 20%, mentre per gli interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica (lettere c, d ed e dell'articolo 31 della legge 457 del 1978) l'aliquota da applicare ai contratti d'appalto e alla cessione dei beni finiti è del 10 per cento.

Derogano a questa situazione gli interventi di manutenzione straordinaria effettuati su edifici di edilizia residenziale pubblica limitatamente, tuttavia, alle sole prestazioni di servizi per i quali si applica l'ali-

quota ridotta del 10 per cento. ● **Barriere architettoniche.** Inoltre, si ricorda che attualmente l'ambito di operatività dell'aliquota ridotta si riflette anche per alcune operazioni individuabili nella costruzione di determinati manufatti e fabbricati, nella loro vendita e nel superamento o abbattimento delle cosiddette "barriere architettoniche".

Per la realizzazione di queste ultime è prevista l'aliquota

ridotta nella misura del 4% limitatamente, tuttavia, alle prestazioni di servizi realizzati tramite contratti d'appalto.

Sugli edifici «Tupini» resta il 10 per cento

● **Opere di urbanizzazione ed edifici assimilati ai «Tupini».** Quanto all'attività di costruzione, l'aliquota ridotta del 10% è riconosciuta per la realizzazione delle cosiddette opere di urbanizzazione primaria e secondaria come strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, eccetera e i cosiddetti

edifici assimilati ai «Tupini»: gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandi, eccetera.

La stessa aliquota del 10% si applica altresì per la vendita delle due richiamate categorie di fabbricati.

● **Costruzione e vendita di fabbricati.** Relativamente agli immobili a destinazione abitativa è prevista l'aliquota del 4% per la costruzione di fabbricati che comprendono unità abitative non di lusso di cui al decreto

ministeriale 2 agosto 1969 e/o uffici e negozi in determinate proporzioni (si tratta dei cosiddetti fabbricati «Tupini» così come individuati all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408) se realizzati dalle imprese di costruzione e dai cosiddetti soggetti "prima casa".

Tutti gli altri soggetti che realizzano questi immobili scontano, invece, l'aliquota ridotta del 10 per cento.

● **Acquisti «prima casa».** La vendita delle abitazioni con caratteristiche non di lusso sconta sempre l'aliquota del 10% a meno che l'acquirente non dichiari nell'atto di acquisto di essere un soggetto "prima casa", nel qual caso si applica l'aliquota del 4 per cento.

● **Costruzione di fabbricati rurali.** La stessa aliquota agevolata del 4% si applica altresì alla costruzione dei fabbricati rurali purché destinati a ospitare chi coltiva il fondo cui è asservito l'immobile.

INTERVENTI E CESSIONI CON IMPOSTA AGEVOLATA

I CATEGORIA

■ Costruzione

1. Fabbricati «Tupini»

- Acquisto di "beni finiti" (voce 24, Iva 4%)
- Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto (voci 39, Iva 4% e 127-quaterdecies, Iva 10%)

2. Fabbricati rurali a destinazione abitativa

- Acquisto di "beni finiti" (voce 24, Iva 4%)
- Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto (voce 39)

3. Edifici assimilati ai fabbricati «Tupini»

- Acquisto di "beni finiti" (voce 127-sexies, Iva 10%)
- Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto (voce 127-septies, Iva 10%)

4. Opere di urbanizzazione primaria e secondaria

- Acquisto di "beni finiti" (voce 127-sexies, Iva 10%)
- Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto (voce 127-septies, Iva 10%)

■ Interventi di restauro e ristrutturazione

6. Su tutti gli edifici

- Acquisto di "beni finiti" (voce 127-terdecies, Iva 10%)
- Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto (voce 127-quaterdecies, Iva 10%)

■ Interventi di manutenzione straordinaria

- 7. Sugli edifici di edilizia residenziale pubblica
- Prestazioni di servizi (voce 127-duodecies, Iva 10%)

■ Interventi per il superamento delle barriere architettoniche

8. Su tutti gli edifici

- Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto (voce 41-ter, Iva 4%)

II CATEGORIA

ALIENAZIONE DI OPERE EDILIZIE

■ Cessione

- 1. Fabbricati o porzioni di fabbricati «Tupini» — Ancorché non ultimati (voci 21, Iva 4% e 127-undecies, Iva 10%)
- 2. Fabbricati rurali a destinazione abitativa — Ancorché non ultimati (voce 21-bis, Iva 4%)
- 3. Edifici assimilati ai fabbricati «Tupini» (voce 127-quinquies, Iva 10%)
- 4. Opere di urbanizzazione primaria e secondaria (voce 127-quinquies, Iva 10%)
- 5. Fabbricati o porzioni di fabbricati su cui sono stati effettuati gli interventi di recupero (voce 127-quinquiesdecies, Iva 10%)

PAGINA A CURA DI GIAMPAOLO GIULIANI

I DOCUMENTI DEL LUNEDÌ
Le risoluzioni n. 39/E del 17 marzo 2006 e n. 25/E del 25 febbraio 2005
www.ilsole24ore.com/norme



Ogni garage ha la sua aliquota

Le agevolazioni per la realizzazione del box auto. Si estendono alla costruzione successiva con i requisiti «prima casa»



AMPLIAMENTO

CASA NON DI LUSO

«PRIMA CASA»

IVA 4%

CASA DI LUSO

NON «PRIMA CASA»

IVA 10%

INTERVENTO DI RECUPERO

IVA 10%

PARCHEGGI TOGNOLI

«PRIMA CASA»

IVA 4%

NON «PRIMA CASA»

IVA 10%

«PRIMA CASA»

IVA 4%

ALTRE IPOTESI

IVA 20%

Costruzioni con lo sconto

I contribuenti in possesso dei requisiti "prima casa" possono realizzare un'autorimessa da destinare a pertinenza della propria abitazione con aliquota del 4 per cento. La conferma arriva dall'agenzia delle Entrate che con la risoluzione 39/E del 17 marzo ha riconosciuto «che la norma agevolativa sia riferibile anche alle ipotesi in cui l'acquisizione del box si realizzi mediante un contratto d'opera o di appalto aventi ad oggetto la relativa costruzione, ancorché realizzata in un momento successivo alla realizzazione o acquisto dell'abitazione principale». Una precisazione importante che aggiunge un'altra tessera al complesso mosaico rappresentato dalla disciplina Iva delle unità pertinenziali, quali possono essere considerate le autorimesse e i box auto.

In effetti, proprio per la loro caratteristica di poter essere asserviti ad altre unità immobiliari (seguendone la disciplina Iva), ci sono numerose difficoltà nell'individuare la corretta aliquota d'applicare sia alle operazioni di vendita che a quelle di costruzione.

• **Un esempio.** Si pensi a un garage che alienato separatamente avrebbe dovuto essere ceduto con aliquota ordinaria del 20 per cento, mentre se fosse venduto a un soggetto "prima casa" sconterebbe il 4 per cento, o ancora, se fosse alienato insieme a un'abitazione con caratteristiche non di lusso cui è già asservito, l'aliquota d'applicare sarebbe quella del 10 per cento.

Allo stesso modo, in caso di costruzione di garage da destinare a pertinenza di immobili già esistenti è possibile fruire dell'aliquota del 4% se i committenti dei lavori sono soggetti "prima casa", ovvero potrà essere applicata l'aliquota del 10% se i box auto sono realizzati nell'ambito di un intervento di recupero oppure sono considerati dei parcheggi Tognoli.

In questo contesto, volendo fare chiarezza sulle aliquote Iva d'applicare per la realizzazione di autorimesse, è importante premettere che laddove dei privati intervengono su edifici già esistenti o nel sottosuolo di aree pertinenziali esterne al fabbricato per realizzare dei garage operano sulla base della cosiddetta legge Tognoli — legge del 24 marzo 1989 n. 122, che al comma 1, articolo 9 dispone: «I proprietari di immobili possono realizzare nel sottosuolo degli stessi ovvero nei locali siti al piano terreno dei fabbricati parcheggi da destinare a pertinenza delle singole unità immobiliari, anche in deroga agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi vigenti. Tali parcheggi possono essere realizzati, ad uso esclusivo dei residenti, anche nel sottosuolo

di aree pertinenziali esterne al fabbricato, purché non in contrasto con i piani urbani del traffico, tenuto conto dell'uso della superficie sovrastante e compatibilmente con la tutela dei corpi idrici».

Ogni qual volta garage e box auto siano realizzati nel rispetto della richiamata normativa, quanto disposto dal successivo articolo 11, comma 1, della legge Tognoli, deve ritenersi decisivo ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 10% sia per loro realizzazione (appalto e acquisto dei "beni finiti": 127 sexies, 127 septies, tabella A, parte III allegata al Dpr 633/72) sia per la loro successiva cessione (voce 127 quinquies, tabella A, parte III

allegata al Dpr 633/72).

È il caso di ricordare che l'articolo 9 della legge 122/89 impone a pena di nullità che i parcheggi vengano alienati insieme alle unità immobiliari alle quali sono legati da vincolo pertinenziale. A ogni modo, nell'ipotesi di garage realizzati in fabbricati composti da più abitazioni, sarà possibile applicare l'aliquota ridotta del 4% laddove tutti i privati committenti siano in possesso dei requisiti prima casa; diversamente occorrerà differenziare le singole posizioni per potere applicare l'aliquota del 4 ovvero del 10 per cento.

Prelievo pesante in agguato

La legge Tognoli consente di realizzare dei garage godendo dell'aliquota ridotta del 10%, ovvero quella del 4%, se i committenti siano soggetti "prima casa". Tuttavia la stessa legge Tognoli non esaurisce tutte le ipotesi che permettono la realizzazione di autorimesse.

Infatti, i privati possono realizzarle per asservirle alla propria abitazione costruendo, ad esempio, anche un separato corpo di fabbrica su area pertinenziale dell'immobile principale (la legge Tognoli parla infatti di «sottosuolo di aree pertinenziali esterne al fabbricato») ovvero ampliando in termini volumetrici l'abitazione senza creare tuttavia una

va, fatta salva, come già detto l'ipotesi in cui i committenti sono soggetti "prima casa" e i garage realizzati non superino l'unità per ogni singolo committente.

Infatti, nelle operazioni di compravendita i soggetti "prima casa" possono acquisire con aliquota ridotta una unità accatastata: C/2 — magazzini e locali di deposito; C/6 — stalle scuderie, rimesse e autorimesse; C/7 — tettoie chiuse e aperte. E questo contemporaneamente o successivamente all'abitazione a cui verrà asservita «limitatamente ad una per ciascuna categoria» (articolo 1, tariffa 1, nota II bis, comma 3, Dpr 131/86) per cui è possibile, ad

esempio, acquistare un garage che contenga due autovetture (non essendo previsti limiti dimensionali dalla norma fiscale). Non è ammesso acquistare con aliquota ridotta due garage.

● **Ampliamenti.** Nell'ampliamento dell'abitazione senza che la realizzazione del garage determini una diversa unità immobiliare, ma costituisca semplicemente un nuovo vano, si deve tenere presente che l'attività è da sempre pacificamente considerata dall'amministrazione finanziaria (per tutte la risoluzione del 9 marzo 1985 n. 400039) attività di costruzione, sicché all'operazione di ampliamento si applica la stessa aliquota Iva prevista per la costruzione del fabbricato.

Oggi questa soluzione è ritenuta pacificamente ammessa anche per i soggetti "prima casa". Sul punto è infatti intervenuta l'amministrazione finanziaria con la risoluzione del 25 febbraio 2005 n. 25/E dove ha chiarito «che anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi all'ampliamento di una "prima casa" sia applicabile l'aliquota ridotta del 4%, e che a tal fine chi commette i lavori, ove non possieda anche un'altra abitazione nel medesimo comune, diversa da quella che va ad ampliare, sia legittimato a dichiarare all'appaltatore di non essere titolare di diritti su altra abitazione nel comune».

Infine, per quel che concerne gli interventi di recupero che portino alla realizzazione di garage e posti macchina non rientranti nella casistica dei parcheggi della legge Tognoli, questi saranno comunque assoggettati ad aliquota ridotta del 10% (voce 127 terdecies e 127 quaterdecies, tabella A, parte III allegata al Dpr 633/72), purché beninteso i lavori siano rubricabili come interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, rispettivamente lettere c, d ed e dell'articolo 31 della legge 457/78.

nuova unità immobiliare, o, ancora, attraverso un intervento di recupero che determini una nuova destinazione d'uso delle singole unità immobiliari con creazione di garage (si deve tenere presente che rientrano nella tipologia degli interventi Tognoli quei recuperi che realizzano garage «nel sottosuolo degli stessi ovvero nei locali siti al piano terreno dei fabbricati»).

● **Corpo separato.** Relativamente alla prima fattispecie in cui i contribuenti realizzino un separato corpo di fabbrica, si applicherà l'aliquota ordinaria del 20%, poiché non opera alcuna ipotesi agevolati-

Vincolati all'immobile principale

Le due unità devono essere anche vendute insieme

Per gli acquisti di box auto, la circostanza che un soggetto possieda i requisiti "prima casa" è della massima importanza. Soltanto in questa ipotesi è possibile per l'acquirente fruire dell'aliquota del 4% la quale, in ogni caso, resta circoscritta unicamente a un solo box auto.

• **I requisiti.** Quando l'acquirente non possiede i requisiti prima casa per il quale il legislatore fiscale è intervenuto derogando i principi dell'istituto della pertinenza stabiliti nel Codice civile (articoli 816 e seguenti), le parti devono tenere

presente che se il garage viene venduto contemporaneamente all'unità abitativa cui è già asservito esso seguirà l'aliquota Iva e il regime di quest'ultima. Diversamente se il box auto non costituisce già pertinenza dell'abitazione (a nulla influendo la volontà dell'acquirente di volerlo destinare a questa funzione), la cessione è sottoposta a una propria autonoma disciplina.

Infatti, perché la pertinenza possa incidere nella determinazione dell'Imposta sul valore aggiunto essa deve sussistere al trasferimento dell'immobile (stipulazione dell'atto di compravendita) che rappresenta per co-

si dire, il momento decisivo ai fini impositivi Iva.

In sostanza questo significa che l'estensione al box auto dell'aliquota e del regime applicato al bene principale è ammessa unicamente quando al momento della transazione le due unità immobiliari sono tra loro già asservite in quanto l'acquirente non è materialmente in grado di creare un vincolo pertinenziale tra l'abitazione di cui ha già la proprietà e il box auto di cui si accinge all'acquisto (secondo giurisprudenza prevalente, infatti, legittimato a imprimere il vincolo pertinenziale è chi possiede la titolarità del diritto di proprietà di entrambi i beni).

• **Le imprese.** Pertanto, se l'impresa cedente vende un garage asservito a un immobile a destinazione abitativa applicherà anche alla cessione del box auto il 20% o il 10% a seconda che l'abitazione possieda o meno i requisiti non di lusso così come stabiliti dal Dm 2 agosto 1969 ovvero, sia stata oggetto di un intervento di recupero o ristrutturazione.

• **Esenzioni.** Occorre ricordare che la cessione dell'unità abitativa può avvenire anche in esenzione d'Iva (n. 8-bis, articolo 10, Dpr 633/72), per cui anche i box auto, se pertinenze di queste abitazioni, sono ceduti in esenzione Iva e assoggettati a imposta di

registro in misura proporzionale (3% se l'acquirente è prima casa 7% in tutti gli altri casi).

Si ricorda che sono operazioni esenti da Iva le cessioni di unità abitative (attenzione: esenti e non fuori campo Iva come avviene quando il cedente è un privato) salvo per i soggetti che ordinariamente agiscono sul mercato immobiliare, vale a dire le imprese di costruzione, imprese costruttrici, immobiliari di compravendita, società di leasing ovvero che vi hanno effettuato interventi di recupero o ristrutturazione o immobiliari di compravendita.

Diversamente, cioè in assenza del vincolo pertinenziale e della

dichiarazione dell'acquirente di essere un soggetto "prima casa", la cessione di box auto è sempre imponibile a Iva ed è sottoposta a una propria specifica disciplina che prevede l'aliquota ridotta del 10% nel caso in cui il garage

insista in un fabbricato cosiddetto "Tupini" (articolo 13 legge 408/49) e sia ceduto dall'impresa costruttrice ovvero, si tratti di un parcheggio "Tognoli" (articolo 9, comma 1, legge 122/89).

In tutti gli altri casi, invece, si applica sempre l'aliquota ordinaria del 20 per cento.