

Risposta n. 83

OGGETTO: Plusvalenza da cessione infraquinquennale di box auto separatamente dall'abitazione principale – Articolo 67, comma 1, lettera b), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA rappresenta che nell'anno 2015 ha acquistato un box auto (cat. C/6) destinandolo a pertinenza dell'abitazione principale acquistata nell'anno 2011, usufruendo delle agevolazioni fiscali per la prima casa.

L'istante intende attualmente vendere il box auto e chiede se la plusvalenza realizzata mediante tale vendita debba essere assoggettata a tassazione ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere b) del D.P.R. n. 917/1986.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la plusvalenza realizzata tramite la vendita del box auto non debba essere assoggettata a tassazione poiché *“si tratta di unità immobiliare adibita a pertinenza di abitazione principale dove ha stabilito la propria residenza*

per più della metà del tempo che intercorre tra l'acquisto e la vendita". A supporto richiama il quesito n. 26-2008/T in tema di "imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari - Cessione infraquinquennale di scantinato pertinenziale" (Consiglio Nazionale del Notariato).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 817 del codice civile definisce 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"*.

Pertanto, 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 (cfr. circolare del 12 agosto 2005 n. 38 /E, par. 7).

Inoltre, in base al successivo articolo 818 del codice civile, se non diversamente disposto, alle pertinenze si applica lo stesso regime giuridico stabilito per la cosa principale.

Ai fini fiscali, l'articolo 67, comma 1, lettera b) del Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR - approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, annovera fra i redditi diversi *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior*

parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari”.

La ratio della suddetta norma è quella di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalle cessioni di beni immobili posti in essere con finalità speculative. Tale intento si presume dalla circostanza che l'arco temporale che intercorre tra la data di acquisto o di costruzione dell'immobile e la data di vendita dello stesso sia inferiore a cinque anni. La presunzione viene meno, tra l'altro, nell'ipotesi in cui la cessione infraquinquennale riguardi un'unità immobiliare urbana che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la vendita, sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare (cfr. risoluzione 21 maggio 2007, n. 105; risoluzione del 28 gennaio 2009, n. 23).

L'articolo 36, comma 2, del TUIR dispone che *“Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari”.*

L'articolo 10, comma 3-bis, del TUIR stabilisce che *“Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente”.* Costituiscono, inoltre, pertinenze, ai sensi dello stesso articolo 10, *“le cose immobili di cui all'art. 817 del codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche”.*

La circolare del 1 marzo 2007, n. 12, par. 2, ha precisato che *“la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene*

principale". Naturalmente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale, è necessario, tra l'altro, che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione (cfr. anche risoluzione 31/01/2008, n. 1, circolare 25/05/1999, n. 114/E).

Sulla base delle osservazioni svolte, la cessione della pertinenza unitamente all'abitazione principale, entro cinque anni dall'acquisto non genera plusvalenza e quindi non è imponibile, sempreché per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, l'unità immobiliare urbana sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

A diverse conclusioni deve pervenirsi, invece, nel caso in cui la pertinenza venga ceduta separatamente dall'abitazione principale.

In tale ipotesi, infatti, si elide il vincolo di strumentalità funzionale della pertinenza rispetto al bene principale, per cui l'operazione posta in essere assume una diversa connotazione, avendo ad oggetto un immobile che non può essere assimilato all'abitazione principale di cui alla citata norma (art. 67, comma 1, lettera b, del TUIR).

In altri termini, il vincolo pertinenziale stabile e duraturo (cfr. citato art. 10, comma 3 bis, del TUIR) che deve intercorrere tra la cosa principale e la cosa accessoria, è destinato a venir meno nel momento in cui ALFA - esercitando una facoltà che è espressamente riconosciuta al proprietario dall'art. 818, secondo comma, del codice civile - aliena il box separatamente dall'abitazione principale.

Sulla base delle suddette considerazioni, si ritiene che nel caso prospettato la plusvalenza derivante dalla cessione infraquinquennale del box auto separatamente dall'abitazione principale, costituisca reddito diverso ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR e, quindi, soggetto ad IRPEF. Tale plusvalenza verrà, quindi, determinata con le modalità di cui al primo comma dell'art. 68 del TUIR, che così recita: "*Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene*

ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.”. Per completezza, si fa presente che, per effetto delle previsioni normative contenute nella legge n. 266 del 2005, art. 1, comma 496, (legge finanziaria per il 2006), è possibile optare per un sistema alternativo di tassazione rispetto a quello previsto dal richiamato art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR. Il citato comma 496 prevede, infatti, che “in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all’atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all’art. 67, comma 1, lett. b), del Tuir sulle plusvalenze realizzate, si applica un’imposta, sostitutiva dell’imposta sul reddito, del 20 per cento” (cfr. risoluzione del 21 maggio 2007, n. 105/E).

Infine, si precisa, che la cessione del box prima del decorso dei 5 anni dal suo acquisto determina la decadenza, limitatamente alla pertinenza, delle agevolazioni previste in materia di prima casa ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (cfr. risoluzione del 16 /02/2006 n. 31).

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente