

RISOLUZIONE N. /E



Divisione Contribuenti

Roma,

Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese

OGGETTO: Cessione di unità immobiliare con cucina - Trattamento ai fini IVA

QUESITO

ALFA (di seguito “Società” o “Istante”) afferma di operare nel settore immobiliare e di voler commercializzare unità abitative, sia mediante la costruzione *ex novo*, sia tramite la valorizzazione di patrimoni esistenti.

Con riferimento agli “acquisti sulla carta”, l’Istante intende includere la cucina arredata negli accordi che definiscono le caratteristiche che le predette unità devono soddisfare alla consegna. Non esclude, inoltre, di inserire una cucina arredata anche in abitazioni cedute successivamente al loro sviluppo, in quanto ritiene che la sua presenza ne faciliti la cessione.

Tanto nell’ipotesi di inclusione della cucina in base ad un accordo con il cliente, quanto nel caso di installazione in assenza di preventivo accordo, l’unità abitativa nel suo complesso è ceduta “a corpo” per un corrispettivo predeterminato.

Nei casi di cessione di unità immobiliare già allestita, qualora la cucina non fosse di gradimento del nuovo proprietario, i costi per la disinstallazione, lo smaltimento e per la nuova cucina sarebbero ad esclusivo e totale carico di quest’ultimo.

Ciò premesso, l’Istante chiede di sapere:

- 1) quale sia l'aliquota IVA applicabile alle cessioni di unità immobiliari, con prezzo "a corpo", nelle quali sia stata installata una cucina. Nello specifico, chiede di confermare che la cessione di unità abitative, aventi categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, con prezzo "a corpo", possa scontare l'aliquota del 10 per cento in forza del n. 127-*undecies* della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA") ovvero, qualora ne sussistano le condizioni, l'aliquota del 4 per cento ai sensi del n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al medesimo Decreto IVA;
- 2) nel presupposto che la cucina possa essere considerata quale "bene finito", se alla cessione della stessa dal produttore o installatore alla Società possa applicarsi l'aliquota del 4 per cento di cui al n. 24 della Tabella A, Parte II, allegata al Decreto IVA riferito ai "*beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (...)*" o l'aliquota del 10 per cento di cui al n. 127-*terdecies* della predetta Tabella A, Parte III, relativo alle "*cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (...)*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1

L'Istante ritiene che alla cessione di un'unità abitativa "a corpo", nella quale sia stata installata una cucina ed il cui prezzo comprenda tale elemento, debba essere applicata l'aliquota IVA del 4 per cento, in presenza dei benefici "prima casa", o quella del 10 per cento negli altri casi, in quanto la cucina ha perso la propria individualità divenendo, unitamente a bagni, armadiature a muro o infissi, un tutt'uno con l'immobile.

Al riguardo, la Società richiama l'articolo 13 *ter*, lettere *c*) e *d*), del Regolamento (UE) n. 282/2011, introdotto dal Regolamento di esecuzione (UE) n.

1042/2013, che fornisce una definizione armonizzata di “*bene immobile*”, nonché le Note Esplicative del 26 ottobre 2015 della Commissione Europea, secondo cui nella definizione di bene immobile devono essere compresi sia beni che non possono essere spostati agevolmente sia beni che possono essere spostati ma che sono “strettamente connessi” o “integrati” agli immobili. Tali note ricomprendono espressamente la cucina tra gli elementi che sono parte integrante di un fabbricato o di un edificio e che non possono essere spostati senza distruggerlo o alterarlo. A parere dell’Istante, inoltre, i principi contenuti nelle Note sono avvalorati anche da alcune pronunce della Corte di Giustizia dell’Unione Europea (cfr. Causa C-17/18) nonché dalla definizione di bene immobile contenuta nella Circolare n. 38 del 23 giugno 2010 (cfr. paragrafo 1.8).

In subordine rispetto a tale soluzione interpretativa, l’Istante ritiene che nella cessione di un’unità abitativa con prezzo “a corpo”, dove sia stata installata una cucina, l’intero corrispettivo debba scontare l’aliquota propria della cessione dell’unità immobiliare, in quanto la cessione della cucina avrebbe natura accessoria rispetto all’operazione principale (ovvero la cessione dell’unità abitativa).

Quesito 2

Con riferimento all’aliquota IVA applicabile alla cessione della cucina dal produttore o installatore alla Società, l’Istante è dell’avviso che le cucine debbano essere incluse tra i “beni finiti” la cui cessione può essere assoggettata ad aliquota ridotta ai sensi della Tabella A, Parte II, n. 24 e Parte III, n. 127-*terdecies*, allegata al Decreto IVA. Non ritiene rilevante la previsione della nota n. 273 del 23 settembre 1993, con la quale l’Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la cessione di mobili necessari all’attrezzaggio di un padiglione di “servizi” di una caserma (cucina, pizzeria, refettorio) non avesse le caratteristiche per potersi qualificare “cessione di beni finiti”.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito 1

Per la soluzione del presente quesito occorre valutare se la cessione di una cucina funzionante all'interno di un'unità immobiliare (c.d. cessione "a corpo") costituisca, sotto il profilo IVA, un'unica operazione immobiliare oppure un'operazione distinta.

A tal fine, a supporto della "cessione a corpo", la Società richiama *in primis*:

- l'articolo 13-ter del Regolamento (CE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 (di seguito, "il Regolamento"), il quale stabilisce che "*ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati «beni immobili»: b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile; c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori; d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio*";
- le "Note Esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA (...)" del 26 ottobre 2015, in base alle quali la cucina componibile è parte integrante del fabbricato o dell'edificio, in quanto non può essere spostata senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio (cfr. paragrafo 118).

Sul punto, non si concorda con l'Istante per le seguenti motivazioni.

Le citate Note Esplicative forniscono informazioni generali unicamente "*sulle norme dell'UE in materia di IVA concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili*", nonché spiegazioni su come tali norme vadano intese secondo la Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea.

La fattispecie in esame, invece, ha per oggetto una cessione di beni territorialmente rilevante, ai fini IVA, in Italia. Le citate Note Esplicative non possono, pertanto, considerarsi pertinenti.

Si ritiene, inoltre, che una cucina funzionante collocata all'interno di una unità abitativa non possieda le caratteristiche proprie dei beni immobili come definiti dal citato articolo 13-ter del Regolamento.

A parere della scrivente, infatti, una cucina arredata non può dirsi:

- incorporata nel fabbricato o nell'edificio, essendo, di norma, agevolmente smontabile e rimuovibile;
- parte integrante di un fabbricato o di un edificio: in mancanza di una cucina arredata il fabbricato o l'edificio non può dirsi incompleto, diversamente da quanto accadrebbe per l'eventuale mancanza di porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- installata in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, potendo essere rimossa senza di per sé distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio stesso.

Nel caso di specie, non si ravvisano nemmeno le condizioni per considerare la cessione della cucina quale operazione accessoria alla cessione dell'unità immobiliare ad uso abitativo.

Per l'articolo 12 del Decreto IVA, *“Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale”*.

In merito ai criteri in base ai quali un'operazione possa, agli effetti dell'IVA, qualificarsi accessoria, la Corte di Giustizia UE ha precisato che *“una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per*

fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore” (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 18 gennaio 2018, causa C-463/16; sentenza del 25 febbraio 1999, causa C-349/96; sentenza del 19 luglio 2012, causa C-44/11; sentenza del 16 aprile 2015, causa C-42/14, sentenza dell’8 dicembre 2016, causa C-208/15).

Tali principi sono stati recepiti dalla Suprema Corte di Cassazione secondo cui *“la prestazione accessoria deve essere (...) strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l’effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè (...), l’elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l’operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (...)*” (Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 24049 del 16 novembre 2011).

Coerentemente con i predetti principi, con la risoluzione n. 88 del 12 giugno 2001, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che per individuare le operazioni accessorie occorre verificare concretamente il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale e il valore comparativo delle varie prestazioni. La stessa risoluzione ha precisato, altresì, che *“le operazioni accessorie devono avere la funzione di integrare, completare e rendere possibile la prestazione principale”*.

Sulla base di questa ricostruzione, la cessione di una cucina funzionante non può costituire un mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell’operazione principale né per la sua realizzazione, ben potendo la cessione di una unità immobiliare concludersi a prescindere dalla fornitura di una cucina arredata.

In altri termini, la cessione di una cucina funzionante non costituisce un elemento senza il quale l’operazione principale di vendita dell’unità immobiliare non sarebbe possibile.

Per le ragioni sopra esposte, si ritiene che la cessione delle unità abitative di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, costituisca, ai fini IVA, una cessione di beni distinta da quella avente a oggetto la cucina.

Prescindendo dal trattamento fiscale riservabile alla cessione dell'unità immobiliare – non oggetto di quesito – si ritiene, pertanto, che la cessione di una cucina debba considerarsi come un'operazione distinta dalla cessione dell'unità immobiliare ed essere assoggettata ad aliquota IVA ordinaria.

Quesito 2

Il n. 24 della Tabella A, Parte II, allegata al Decreto IVA stabilisce che sono soggette all'aliquota IVA del 4 per cento le cessioni di *“beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, (...)”*.

Il n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alla cessione dei *“beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo”*.

Dall'esposizione delle previsioni sopra richiamate discende, in sostanza, che alla cessione dei beni finiti, diversi, quindi, dalle materie prime e semilavorate, è applicabile:

- l'aliquota IVA del 4 per cento, quando sono forniti per la costruzione, anche in economia, di fabbricati di tipo economico aventi le caratteristiche richieste dalla Legge Tupini nonché delle costruzioni rurali;
- l'aliquota IVA del 10 per cento, quando, fra l'altro, sono forniti per la realizzazione di specifici interventi di recupero.

Secondo quanto chiarito dalla circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, paragrafo 14 (cfr. anche risoluzione 22/E del 30 marzo 1998), per “beni finiti” cui si applicano le aliquote IVA agevolate *“si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero non perdono la loro*

individualità, pur incorporandosi nell'immobile. (...) Sono da considerare beni finiti, a titolo esemplificativo, gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas eccetera (...)". Non esiste, dunque, un'elencazione tassativa dei beni finiti.

La risoluzione n. 39 del 9 marzo 1996, ad esempio, ha chiarito che le scale a chiocciola, a giorno o retrattili in legno o altro materiale, possono essere annoverate tra i "beni finiti" sia da un punto di vista funzionale che strutturale, trattandosi di "*beni aventi caratteristiche tali da poter essere sostituiti in modo assolutamente autonomo dalla struttura della quale fanno parte e che conservano, quindi, la propria individualità*".

Sempre a titolo esemplificativo, sono stati considerati "beni finiti" "*le porte, gli ascensori, i lavandini ecc., in quanto, anche se devono incorporarsi nel fabbricato per divenire funzionali, tuttavia non perdono la loro individualità né si trasformano in beni diversi. Viceversa sono da considerare materie prime e semilavorate, le tegole, le maioliche, i mattoni, in quanto, unitamente ad altri beni, concorrono a formare il tetto, i pavimenti, i muri*" (risoluzione n. 353485 del 18 ottobre 1982).

In merito al concetto di "beni finiti", si ricorda, inoltre, che:

a) la risoluzione n. 22 del 30 marzo 1998 ha precisato che "*la specifica individualità e funzionalità del bene finito non viene meno qualora esso concorra a realizzare la costruzione dell'opera. Il bene finito, infatti, è tale in quanto, pur incorporandosi nella costruzione, è comunque riconoscibile e non perde le proprie caratteristiche, tanto da essere suscettibile di ripetute utilizzazioni*";

b) carattere distintivo del bene finito è, in ogni caso, l'avvenuta ultimazione del processo produttivo, da ciò derivando che tale bene si trova, per definizione, nella fase finale della commercializzazione (cfr. risoluzione n. 353485 del 1982 citata, nonché risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007).

Alla luce della prassi sopra richiamata, si ritiene che una cucina funzionante, completa di tutti gli elementi normalmente impiegati per lo scopo a cui è destinata (elettrodomestici, mobili, sedie, tavoli, cassettiere, mensole, credenze, ripiani, etc.), sia composta da un insieme di elementi che, complessivamente intesi, non sembrano possedere le caratteristiche proprie dei beni finiti secondo le indicazioni sopra fornite.

Una cucina arredata, infatti, sebbene sia in grado di conservare una propria individualità, è formata da beni ed elementi che, di norma, non sono destinati a incorporarsi e divenire parte della costruzione secondo i chiarimenti di prassi sopra illustrati.

Per le ragioni sopra esposte, si ritiene che la cessione della cucina dal produttore o installatore alla Società non costituisca un'operazione avente ad oggetto un bene finito. Conseguentemente, detta operazione deve essere assoggettata a IVA con l'aliquota ordinaria.

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

LA DIRETTRICE CENTRALE

Danila D'Eramo

Firmato digitalmente