

SETTORE

IVA

**CESSIONE UNITÀ IMMOBILIARE “ARREDATA”:  
OPERAZIONE UNITARIA / OPERAZIONI DISTINTE?**

RIFERIMENTI

- Art. 13-ter, Regolamento UE n. 282/2011
- Art. 12, DPR n. 633/72
- Tabella A, Parte II e III, DPR n. 633/72
- Risoluzione Agenzia Entrate 14.4.2021, n. 25/E

IN SINTESI

*L'Agenzia delle Entrate ha chiarito recentemente la disciplina IVA applicabile alla cessione “a corpo” di un'unità immobiliare con cucina, precisando che:*

- *la stessa non identifica un'unica operazione. La cessione della cucina non può essere considerata “accessoria” alla cessione dell'unità immobiliare;*
- *la cessione della cucina non può beneficiare di un'aliquota IVA ridotta (4% / 10%) ma va assoggettata all'aliquota IVA ordinaria (22%).*

*L'Agenzia esclude inoltre che la cessione della cucina dal produttore / installatore costituisca a un'operazione avente ad oggetto un bene finito, fornito per la costruzione / ristrutturazione dell'unità immobiliare. Pertanto, anche tale cessione va assoggettata all'aliquota IVA ordinaria.*

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

**SO**  
fisco  
SCHEDE OPERATIVE

**ilnotiziario**



RIPRODUZIONE VIETATA

Con la recente Risoluzione 14.4.2021, n. 25/E, l'Agenzia ha fornito una serie di chiarimenti in merito al trattamento IVA applicabile alle **cessioni di unità immobiliari "arredate"**.

Il caso affrontato dall'Agenzia riguarda una società operante nel settore immobiliare che commercializza unità abitative mediante:

- la costruzione ex novo;
- la valorizzazione di patrimoni esistenti.

Per gli "acquisti sulla carta", la società **include una cucina arredata** negli accordi che definiscono le **caratteristiche che le unità devono soddisfare alla consegna**. L'unità abitativa è **ceduta nel suo complesso "a corpo"** a fronte di un **corrispettivo predeterminato**.

La società ritiene di poter applicare l'aliquota IVA ridotta:

- del **4%** di cui al n. 21, Tabella A, parte II, DPR n. 633/72, riferita all'acquisto della "prima casa", ad eccezione delle abitazioni di categoria catastale A/1, A/8 e A/9;
- del **10%** di cui al n. 127-undecies, Tabella A, parte III, DPR n. 633/72, riferita all'acquisto / costruzione di immobili abitativi "non prima casa".

A tal fine, per sostenere che all'intero corrispettivo della cessione dell'unità abitativa, con prezzo "a corpo", compresa la cucina, possa essere applicata l'aliquota IVA ridotta (4% / 10%) propria della cessione dell'unità immobiliare, la società ritiene che la cessione della **cucina** abbia **natura accessoria** rispetto alla cessione dell'unità immobiliare e richiama il Regolamento UE n. 282/2011, che fornisce la definizione di bene immobile, e le Note Esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, in base ai quali:

- sono considerati **beni immobili** (art. 13-ter, Regolamento UE n. 282/2011)
  - qualsiasi fabbricato / edificio eretto sul suolo / ad esso **incorporato**, sopra / sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
  - qualsiasi elemento che sia stato **installato** e formi parte integrante di un fabbricato / edificio e in mancanza del quale il fabbricato / edificio **risulti incompleto**, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
  - qualsiasi elemento, apparecchio o congegno **installato in modo permanente** in un fabbricato / edificio che **non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato / edificio**;
- **la cucina componibile è considerata parte integrante del fabbricato / edificio**, in quanto **non può essere spostata senza distruggere o alterare il fabbricato / edificio** (par. 118, Note Esplicative emanate il 26.10.2015).

La società chiede inoltre se la cucina **ceduta dal produttore / installatore**, possa essere considerata quale **"bene finito"**, con applicazione dell'aliquota IVA ridotta:

- del **4%** di cui al n. 24, Tabella A, parte II, DPR n. 633/72, riferita alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, **forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati** di cui all'art. 13, Legge n. 408/49, c.d. Legge Tupini;
- del **10%** di cui al n. 127-terdecies, Tabella A, parte III, DPR n. 633/72, riferita alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, **forniti per la realizzazione degli interventi di recupero** di cui all'art. 31, Legge n. 457/78, esclusi quelli di cui alle lett. a) e b) del comma 1.

#### TRATTAMENTO APPLICABILE ALLA "CESSIONE A CORPO"

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 25/E in esame, al fine di individuare il corretto trattamento IVA applicabile alla cessione c.d. "cessione a corpo" di un'unità immobiliare arredata con una cucina, è necessario valutare se tale cessione **costituisca un'operazione unica** oppure se sia **costituita da due operazioni distinte**.

Dopo aver evidenziato che, le predette disposizioni contenute nelle 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"**, l'Agenzia precisa che la fattispecie in esame,

ha per oggetto una **cessione di beni territorialmente rilevante in Italia** e che pertanto tali Note Esplicative **non possono essere considerate pertinenti**.

Una **cucina arredata collocata all'interno di una unità abitativa non possiede le caratteristiche proprie dei beni immobili** di cui all'art. 13-ter, Regolamento UE n. 282/2011, ossia, **non può dirsi:**

- **incorporata** nel fabbricato / edificio, in quanto, **agevolmente smontabile e rimovibile**;
- **parte integrante** del fabbricato / edificio, poiché in mancanza della cucina arredata il fabbricato / edificio **non può dirsi incompleto**;
- **installata in modo permanente** nel fabbricato / edificio, poiché **può essere rimossa senza distruggere o alterare** il fabbricato / edificio.

La stessa Agenzia delle Entrate **esclude inoltre** che la cessione della cucina rappresenti un'**operazione accessoria** rispetto alla cessione dell'unità immobiliare ex art. 12, DPR n. 633/72.

A tal fine, dopo aver rammentato che:

- 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**"* (sentenze 18.1.2018, causa C-463/16; 25.2.99, causa C-349/96, 19.7.2012, causa C-44/11; 16.4.2015, causa C42/14; 8.12.2016, causa C-208/15);
- la Corte di Cassazione, ha sancito che *"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**"* (sentenza 16.11.2011, n. 24049);

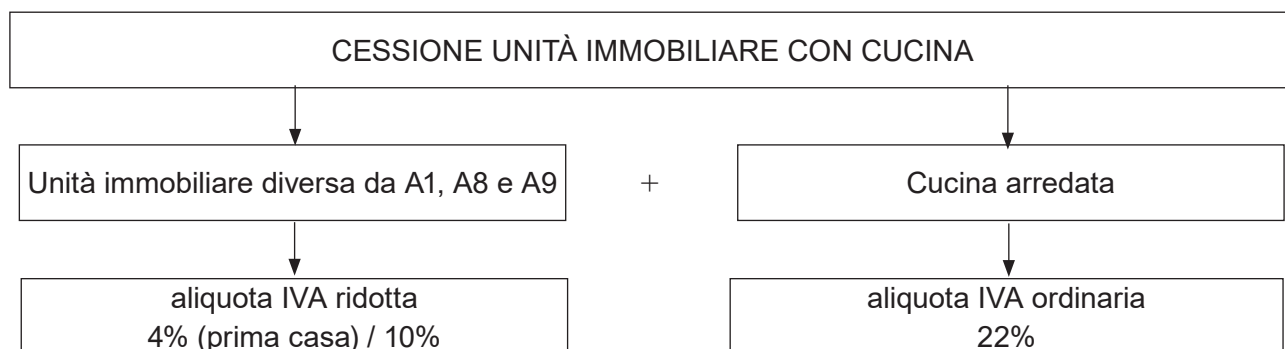
richiamando quanto già chiarito con la Risoluzione 12.6.2001, n. 88/E, l'Agenzia precisa che:

- per individuare le operazioni accessorie è necessario **verificare concretamente il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale e il valore comparativo delle varie prestazioni**;
- affinché un'operazione possa definirsi accessoria, è necessario che la stessa **integri, completi e renda possibile** l'operazione principale.

Considerato quanto sopra, la cessione della cucina:

- **non può costituire un mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell'operazione principale né per la sua realizzazione** (la cessione dell'unità immobiliare può concludersi a prescindere dalla fornitura della cucina arredata);
- **non costituisce un elemento senza il quale la cessione dell'unità immobiliare (operazione principale) non sarebbe possibile**;

Di conseguenza la cessione dell'unità abitativa di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, costituisce una **cessione di beni distinta da quella avente a oggetto la cucina da assoggettare all'aliquota IVA ordinaria (22%)**.



**TRATTAMENTO APPLICABILE ALL'ACQUISTO DELLA CUCINA**

Con riferimento alla possibilità di considerare la cucina un "bene finito" agevolabile ai fini IVA ai sensi dei predetti n. 24 e 127-terdecies, l'Agenzia richiama quanto già chiarito nella Circolare 2.3.94, n. 1/E e nella Risoluzione 30.3.98, n. 22/E, ossia che per "beni finiti"



*"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**".*

Possono essere considerati "beni finiti", inoltre:

- **le scale a chiocciola, a giorno o retrattili in legno / altro materiale.** Come precisato nella Risoluzione 9.3.96, n. 39/E tali beni, possono essere ricompresi tra i "beni finiti" sia da un punto di vista **funzionale che strutturale**. Trattasi, infatti, 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**";
- **le porte / ascensori / lavandini.** Come precisato nella RM 18.10.82, n. 353485, tali beni, anche se devono incorporarsi nel fabbricato per divenire funzionali, **non perdono la loro individualità né si trasformano in beni diversi**.

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate con la Risposta 21.2.2020, n. 71 ha chiarito che costituiscono altresì "beni finiti":

- **le ringhiere per balconi / recinzioni** complete di ogni elemento (pilastrini, sistemi di fissaggio, corrimano, ecc.);
- **le tettoie per balconi / terrazze** che vengono montate sul pavimento e sulla facciata dell'edificio.



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 e i muri.

In merito al concetto di "beni finiti", l'Agenzia sottolinea che:

- la **specificità 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;**
- il **carattere distintivo** del bene finito è l'**avvenuta ultimazione del processo produttivo**, "**da ciò derivando che tale bene si trova, per definizione, nella fase finale della commercializzazione**".

Alla luce di quanto sopra, dopo aver chiarito che **una cucina funzionante, completa di tutti gli elementi** (elettrodomestici, mobili, sedie, tavoli, cassettiere, mensole, credenze, ripiani):

- è composta da un insieme di elementi che, complessivamente intesi, **non possiedono le caratteristiche proprie dei "beni finiti"**;
- è **formata da beni ed elementi che non sono destinati a incorporarsi e divenire parte della costruzione** (nonostante la cucina arredata conservi una propria individualità);

l'Agenzia specifica che la cessione della cucina dal produttore / installatore:

- **non costituisce un'operazione avente ad oggetto un "bene finito"**;
- va assoggettata all'aliquota IVA ordinaria (22%).

