

IMPOSTE INDIRETTE

Imposte ipotecarie e catastali nella cessione di immobili strumentali

di **Sandro Cerato**

La **cessione degli immobili strumentali** da parte delle imprese resta soggetta alle **imposte ipotecarie e catastali** del 4% complessive, nonché dell'**imposta di registro** fissa di euro 200, anche dopo le modifiche apportate dall'articolo 26 D.L. 104/2013, che ha riformulato la **tassazione ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali delle cessioni di immobili**, a far data dal 1° gennaio 2014.

Focalizzando l'attenzione sulle cessioni di immobili strumentali (intendendosi per tali quelli classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E), da parte delle imprese, è opportuno premettere che le stesse rientrano nell'ambito di applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972.

Tuttavia, a prescindere dal trattamento Iva, **l'imposta di registro è applicata sempre in misura fissa di euro 200** (misura così elevata a far data dal 1° gennaio 2014), mentre le imposte ipotecarie e catastali sono applicate rispettivamente nella misura del 3% e dell'1% (come stabilito dall'articolo 10 e 1-bis della Tariffa allegata al Testo Unico delle imposte ipotecarie e catastali).

Nella pianificazione fiscale relativa agli immobili in questione, da parte delle imprese, **è necessario quindi "mettere in conto" il carico fiscale**, in capo all'acquirente, del 4% complessivo a titolo di imposte ipotecarie e catastali, cui aggiungere l'Iva, per la quale tuttavia, a seguito delle modifiche intervenute con il D.L. 83/2012, con effetto dal 26 giugno 2012, possono profilarsi **diverse soluzioni**, e ciò in dipendenza del soggetto che pone in essere la cessione (articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972).

In particolare, è necessario distinguere le cessioni in due gruppi: quelle poste in essere dalle **imprese che hanno costruito o ristrutturato l'immobile entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori**, e le cessioni poste in essere da altri soggetti passivi, includendo in tale ambito anche le imprese che hanno costruito o ristrutturato laddove cedano oltre il quinquennio rispetto all'ultimazione dei lavori. Le cessioni rientranti nel primo gruppo sono qualificate in ogni caso imponibili Iva (per obbligo), con applicazione della stessa nei modi ordinari tramite **l'esercizio della rivalsa** (Iva esposta in fattura) escludendo quindi la possibilità di inversione contabile (o *reverse charge*). Il motivo appare evidente, talché tali imprese hanno assolto **l'Iva sulle spese di costruzione o ristrutturazione**, con la conseguenza che la mancata rivalsa all'atto della vendita entro i cinque anni porterebbe le stesse in possibile deficit finanziario, dovendo in tal modo

gestire il recupero del credito Iva tramite compensazione o rimborso, con tutti i limiti e gli adempimenti richiesti.

Al contrario, le **altre cessioni** rientrano naturalmente nel regime di esenzione, salva la **possibilità di optare per l'applicazione dell'Iva**, da eseguirsi nel relativo atto di compravendita, nel qual caso l'imposta è applicata con il **regime dell'inversione contabile**, ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lett. a-bis, D.P.R. 633/1972. In tale ipotesi, quindi, debitore del tributo è l'acquirente che, previa **integrazione della fattura** del cedente, annota il documento stesso sia nel registro delle fatture (articolo 23), sia in quello degli acquisti (articolo 25), con conseguente neutralità dell'Iva, salve le ipotesi in cui il soggetto soffra di limitazioni alla detrazione dell'Iva (si pensi ai cd. "pro-ratisti"), nel qual caso l'imposta viene effettivamente versata. È evidente che **tale inversione contabile non può trovare applicazione in presenza di acquirente non soggetto passivo d'imposta** (tipicamente un privato), con la conseguenza che la stessa viene addebitata in via di rivalsa da parte del cedente all'atto della vendita.

Come detto in precedenza, le descritte fattispecie di cessione di immobili strumentali **scontano in ogni caso le imposte ipotecarie e catastali nella misura complessiva del 4%, come confermato anche dalla Circolare n. 2/E/2014**. Tuttavia, è bene ricordare che con la Circolare n. 12/E/2007, l'Agenzia delle entrate ha correttamente precisato che la cessione dell'immobile (anche strumentale) non ancora ultimato non rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, con conseguenti riflessi anche nell'applicazione delle altre imposte indirette. In particolare, a partire dal 1° gennaio 2014, per effetto delle novità introdotte dall'articolo 26 D.L. 104/2013, le **cessioni di fabbricati strumentali non ancora ultimati** da parte delle imprese sono soggette, oltre all'Iva, all'imposta di registro, ipotecaria e catastale, nella misura fissa di euro 200 ciascuna.