

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Immobili strumentali ceduti unitamente all'azienda

di **Sandro Cerato**

Nell'ambito di una gestione fiscale del trasferimento di un complesso aziendale per effetto di una **cessione o di un conferimento d'azienda**, accade sovente la necessità (o volontà) di comprendere nel patrimonio trasferito **uno o più immobili relativi all'impresa, normalmente strumentali**. In questi casi, è necessario domandarsi se la presenza di un immobile strumentale, nell'ambito del compendio aziendale ceduto, comporti l'applicazione della disciplina, ai fini delle imposte di registro, **ipotecarie e catastali**, previste per il trasferimento di tali beni, ossia l'imposta di registro in misura fissa e l'imposta ipo-catastale nella misura del 4%. È necessario, a tal fine, ricordare le disposizioni in tema di Iva di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR 633/72, e soprattutto dell'art. 1-bis della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/90, in merito agli **immobili strumentali**. In particolare, il nuovo art. 10, n. 8-ter, del DPR n. 633/72, introduce una **deroga al regime di esenzione Iva**, con conseguente imponibilità Iva (in molti casi con il sistema del reverse charge), nelle seguenti ipotesi:

- **cessioni effettuate entro cinque anni** dall'ultimazione della costruzione (o ristrutturazione), da parte delle imprese costruttrici (o ristrutturatrici);
- cessioni effettuate oltre cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione, ma con opzione per l'imponibilità Iva;
- cessioni effettuate da imprese che non hanno costruito o ristrutturato l'immobile con opzione per l'Iva nell'atto di cessione.

In buona sostanza, a parte l'ipotesi del bene ceduto entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori da parte dell'impresa che lo ha costruito o ristrutturato, in tutti gli altri casi **l'Iva è applicata per opzione**, ed in regime di inversione contabile se l'acquirente è un soggetto passivo Iva.

A fianco del descritto trattamento Iva, è da segnalare la **regola di applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale**. Infatti, l'art. 35, co. 10-bis, del D.L. n. 223/06, modificando le disposizioni del D.Lgs. n. 347/90, dispone che per tutte le cessioni di immobili strumentali di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR n. 633/72, sia esenti che imponibili Iva, **si applica l'imposta ipotecaria del 3% e catastale dell'1%**. Ora, alla luce di quanto esposto, cosa accade se un immobile strumentale viene ceduto insieme all'azienda? Come si applica in tal caso l'imposta ipotecaria e catastale? Nella misura del 4%, in quanto ancorata ad un trasferimento di immobile strumentale di cui al nuovo n. 8-ter dell'art. 10, ovvero nella misura "ordinaria" oggi prevista in euro 50 ciascuna?

La risposta deve essere ricercata nel corretto campo di applicazione dell'art. 10, n. 8-ter, del

DPR n. 633/72, poiché solo per tali cessioni si rende applicabile, in forza di espresso richiamo, l'imposta ipotecaria e catastale nella misura del 4%. Ora, la citata disposizione prende in considerazione le **cessione di immobili strumentali** poste in essere da soggetti Iva, ossia operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva, in quanto dotate dei presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale. Infatti, anche se in qualche caso tali operazioni sono esenti, è bene rammentare che comunque presentano tutti i requisiti previsti dal DPR 633/72, e quindi si tratta comunque di **operazioni rilevanti ai fini Iva**.

Al contrario, la **cessione d'azienda** è operazione espressamente esclusa dall'Iva, ossia "fuori campo", per carenza del presupposto oggettivo, poiché l'art. 2, co. 3, lett. b), del DPR 633/72, esclude espressamente dal novero delle cessioni di beni i trasferimenti di azienda. Alla luce di tali considerazioni, la conclusione al quesito sopra formulato non può che essere conseguente alla logica delle disposizioni normative, nel senso che la **cessione di immobile nell'ambito del trasferimento d'azienda** non può rientrare nella fattispecie di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR 633/72, in quanto esclusa da Iva, con conseguente applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna (unitamente all'imposta di registro del 9%), e non del 4% sul valore dell'immobile.