OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di immobile strumentale compreso nell'azienda

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

Seminario di specializzazione

Aspetti fiscali nella valutazione d'azienda

Scopri di più

L'operazione di trasferimento di un **complesso aziendale** (cessione o conferimento) può riguardare anche **un insieme di beni che ricomprende anche un fabbricato** (tipicamente quello utilizzato per lo svolgimento dell'attività da parte del dante causa). In tale ambito, è necessario domandarsi se **la presenza di un immobile strumentale,** all'interno del perimetro del compendio aziendale ceduto, **comporti l'applicazione della disciplina prevista**, ai fini **delle imposte di registro** e di quelle ipotecarie e catastali, per il **trasferimento di tali beni**, ossia l'imposta di **registro in misura fissa** e **l'imposta ipo-catastale** nella **misura del 4%**. È opportuno, a tal fine, ricordare le disposizioni Iva di cui all'articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, e soprattutto dell'articolo 1-bis, della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990, in merito agli **immobili strumentali**. In particolare, l'articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, 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 ristrutturatici);
- 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'articolo 35, comma 10-bis, D.L. 223/2006, modificando le disposizioni del D.Lgs. 347/1990, dispone che, **per tutte le cessioni di immobili strumentali**, di cui all'articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, sia **esenti che imponibili Iva**, si applica **l'imposta ipotecaria del 3% e catastale dell'1%.** Ora, alla luce di quanto esposto, è necessario verificare

la **corretta tassazione della cessione del fabbricato strumentale unitamente all'azienda**, soprattutto per quanto riguarda le imposte ipotecarie e catastali. In particolare, si deve comprendere se **le stesse si applichino nella misura del 4%,** in quanto ancorata ad un **trasferimento di immobile strumentale** di cui al n. 8-ter, dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, ovvero nella misura "ordinaria" di **euro 50 ciascuna.**

La risposta deve essere ricercata nel **corretto campo di applicazione** dell'articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, poiché solo **per tali cessioni si rende applicabile**, in forza di espresso richiamo, l'imposta ipotecaria e catastale nella **misura del 4% (3% + 1%)**. Ora, la citata disposizione prende in considerazione le cessioni 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 D.P.R. 633/1972, e quindi si tratta 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'articolo 2, comma 3, lett. b), D.P.R. 633/1972, esclude espressamente dal **novero delle cessioni di beni i trasferimenti di azienda**. Alla luce di tali considerazioni, si deve concludere nel senso che **la cessione di immobile nell'ambito del trasferimento d'azienda** non **possa rientrare nella fattispecie** di cui all'articolo 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972, 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**.