

CESSIONE DI AZIENDA COMPRENSIVA DI FABBRICATO STRUMENTALE – OPZIONE IVA – DETRAZIONE

Si chiede di conoscere se, nell'ipotesi di una cessione da parte di una società di un ramo d'azienda comprensivo di un fabbricato (un ristorante) possa trovare applicazione, per la parte di corrispettivo riferito a quest'ultimo, la specifica disciplina relativa alla tassazione delle cessioni dei fabbricati strumentali per natura (iva su opzione, imposta di registro in misura fissa, imposta ipotecaria nella misura del 3%, imposta catastale nella misura dell'1%).

Si chiede inoltre se l'Agenzia delle entrate possa (come fa quando si vende un bene strumentale senza opzione IVA) procedere al recupero dell'iva detratta per il fabbricato.

In risposta al primo quesito si ritiene di confermare le conclusioni di cui alla precedente risposta di questo Ufficio Studi (cfr. A. Lomonaco, *Applicabilità dell'art. 1-bis della tariffa, d.lgs. n. 347/1990 al trasferimento di immobili strumentali avvenuto nell'ambito di una cessione di azienda*, quesito n. 36-2009/T, in *Studi e materiali*, 2009, 877 ss., alla quale si rinvia), secondo cui «posto, quindi, che la cessione di azienda deve essere considerata unitariamente quale operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, non è possibile attribuire autonoma rilevanza, ai fini di quest'ultima imposta, al trasferimento di un fabbricato strumentale per natura che sia compreso nella suddetta cessione di azienda. Ne deriva, pertanto, che non è possibile ritenere applicabile l'imposta di registro in misura fissa e le imposte ipotecaria e catastale proporzionali» nella misura complessiva del 4 per cento.

Con riguardo al secondo quesito relativo ad un eventuale recupero della detrazione effettuata in relazione all'acquisto dell'immobile strumentale successivamente ceduto quale bene aziendale (quindi fuori campo IVA), occorre tener conto del complesso quadro normativo afferente il regime del diritto alla detrazione dell'IVA (cfr. per approfondimenti v. FORTE, *Il nuovo manuale dell'Iva 2015*, 777 ss).

Il diritto alla detrazione del tributo può essere legittimamente esercitato a condizione che i beni facenti parte del complesso aziendale, successivamente oggetto di cessione, siano inerenti all'attività esercitata. Tale requisito deve però essere inteso in senso ampio, cioè non solo facendo riferimento ai beni acquistati nell'esercizio dell'attività, ma anche effettivamente destinati ad operazioni (attive) che attribuiscono al contribuente il diritto alla detrazione dell'Iva. Il ragionamento potrà essere meglio compreso facendo riferimento alle disposizioni comunitarie.

In particolare, il principio di inerenza è previsto dall'art. 168 della direttiva n. 2006/112/CE, in base al quale la detrazione può essere esercitata dal soggetto passivo, *“nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta”*. Tale principio è stato recepito dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, sia pure in maniera meno stringente rispetto alla disposizione comunitaria, prevedendo la detraibilità dell'Iva a monte, a condizione che i beni ed i servizi acquistati non siano afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta.

Nell'ambito del sistema normativo delineato dal D.P.R. n. 633/1972 trova applicazione, in conformità alla citata normativa, il principio della detrazione immediata. Tale diritto può essere esercitato, in linea di principio, nel medesimo periodo di imposta in cui è sorto, cioè allorquando il tributo è divenuto esigibile, secondo la disciplina di cui all'art. 6 del Decreto Iva.

Il legislatore nazionale non ha volutamente subordinato l'esercizio del diritto alla detrazione all'effettivo impiego dei beni (e servizi) acquistati nell'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo. "Un collegamento eccessivamente rigido alla destinazione o all'utilizzo avrebbe nella sostanza impedito l'applicazione del principio di detrazione immediata dell'Iva assolta a monte che, nel sistema normativo delineato dal decreto Iva, viene riconosciuta presuntivamente e provvisoriamente ai soggetti passivi del tributo" (FORTE, *Il nuovo manuale, cit.*, 785-786).

Il diritto alla detrazione è riconosciuto immediatamente, quindi all'atto dell'esigibilità del tributo, anche se le operazioni imponibili risulteranno effettivamente poste in essere nei successivi esercizi. In buona sostanza il diritto alla detrazione può essere fatto valere anche se i beni o i servizi acquistati non sono stati ancora utilizzati per l'effettuazione delle operazioni attive.

La circostanza che la detrazione di cui all'art. 19 in rassegna sia condizionata dal regime delle operazioni attive può rendere necessaria una valutazione "prospettica" dell'afferenza dell'acquisto alle operazioni che attribuiscono il suddetto diritto alla detrazione (operazioni imponibili). Ove la valutazione iniziale (prospettica) si manifesti successivamente infondata sarà necessario procedere ad una rettifica della detrazione originariamente operata. Tale rettifica dovrà eventualmente essere effettuata ai sensi dell'art. 19 – bis2 del D.P.R. n. 633/1972 (così Min. dell'economia e finanze, circ. n. 328/E del 24 dicembre 1997).

Per ciò che riguarda il quesito in esame dovrà essere verificato se l'atto di cessione di azienda, quale operazione fuori campo Iva, costituisca o meno un'operazione in grado di far sorgere l'obbligo della rettifica della detrazione relativamente ai beni compresi nel complesso aziendale. La soluzione è desumibile dal combinato disposto dell'art. 19, commi 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972.

Il comma 2 preclude il diritto alla detrazione dell'imposta "*relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2*". La disposizione concorre alla concreta attuazione del principio di neutralità dell'Iva. Il legislatore (nazionale e comunitario) ha inteso così impedire che il soggetto passivo cedente potesse ottenere il beneficio della detrazione del tributo pur ponendo in essere un'operazione integralmente detassata. In buona sostanza ha inteso negare il diritto alla detrazione ogniqualvolta che il bene oggetto della cessione fosse immesso in consumo arrivando a destinazione al consumatore finale senza "scontare" alcuna tassazione ⁽⁴⁾. L'indetraibilità dell'Iva riguarda sia gli acquisti afferenti le operazioni esenti eventualmente poste in essere, ma anche le operazioni non soggette (escluse) al tributo ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta, come già ricordato, di una disposizione essenziale ai fini Iva per la concreta attuazione del principio di neutralità. La norma è applicabile anche nei casi in cui il soggetto passivo ponga in essere, occasionalmente, operazioni fuori campo.

Si consideri ad esempio, un'impresa la cui attività è rappresentata dalla realizzazione e vendita di macchinari. Si tratta senza alcuna incertezza di operazioni imponibili. Si consideri ancora che la stessa impresa possiede un terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria acquistato a

titolo di investimento molti anni addietro. Prima di procedere alla vendita l'impresa chiede ad un professionista di effettuare una perizia con l'intento di "accertare" il valore del terreno e fissare un prezzo di vendita congruo. In tale ipotesi l'Iva relativa alla prestazione professionale deve essere considerata indetraibile ai sensi del citato art. 19. Infatti, si tratta di una prestazione afferente un'operazione fuori campo Iva; la mancata previsione dell'indetraibilità avrebbe determinato un indebito vantaggio per il contribuente. La non neutralità si sarebbe trasformata in un beneficio a seguito dell'esercizio (indebito) del diritto alla detrazione.

In questo caso trova applicazione il meccanismo del prorata fisico e non quello percentuale disciplinato dall'art. 19, comma 5 del Decreto Iva. Il rapporto di prorata percentuale è riservato solo ai contribuenti che pongono in essere, non occasionalmente, operazioni esenti. Invece se l'indetraibilità del tributo è collegata alle operazioni escluse da Iva (art. 19, comma 2), il contribuente deve individuare gli acquisti di beni e servizi direttamente afferenti le operazioni fuori campo Iva al fine di determinare correttamente la quota parte di Iva indetraibile. Nell'esempio l'operazione è semplice in quanto è sufficiente fare riferimento all'Iva addebitata in via di rivalsa dal professionista che ha effettuato la perizia sul terreno non edificabile.

L'art. 19 prevede, però alcune eccezioni al principio in esame. Il successivo comma 3 prosegue affermando che *"L'indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da ... c) operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b) d) ed f); ..."*. Nell'ambito di tali operazioni sono comprese le cessioni di aziende, i passaggi di beni in occasione di fusioni, scissioni, etc. Pertanto, rimane ferma la detrazione dell'Iva relativa ai beni acquistati e oggetto di un successivo atto di cessione di azienda. E' irrilevante che tale atto di cessione costituisca un'operazione fuori campo Iva, in quanto a seguito della citata deroga, prevista espressamente dal legislatore, non sorge l'esigenza di riprendere a tassazione – come sarà tra breve dimostrato - il tributo già considerato in detrazione all'atto dell'acquisto.

Il legislatore ha così previsto espressamente un numero limitato di deroghe con riferimento alle fattispecie individuate dal citato comma 3. Non rileva che le operazioni attive poste in essere siano escluse dal campo di applicazione dell'Iva. La circostanza non pregiudica l'esercizio del diritto alla detrazione.

Dopo aver affermato che la cessione di azienda in esame è correttamente riconducibile nell'ipotesi di deroga di cui al comma 3, lett. c), deve essere ulteriormente verificata l'inapplicabilità del meccanismo della rettifica della detrazione disciplinato dall'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972. Ciò al fine di scongiurare il rischio, per l'impresa cedente, di essere obbligata a versare, sia pure in parte, l'Iva precedentemente considerata in detrazione all'atto dell'acquisto degli immobili facenti parte del complesso aziendale ⁽²⁾.

E' immediatamente intuibile come l'anzidetto meccanismo non possa essere applicato. Sarebbe illogico, dopo che il legislatore al comma 3 ha espressamente previsto l'inapplicabilità (la deroga) del principio che nega la detrazione dell'Iva per gli acquisti afferenti le operazioni fuori campo Iva, prevedere, al successivo art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, l'esigenza di rettificare la detrazione.

L'esame del problema deve essere però completato comprendendo il riferimento effettuato dal comma 2 al meccanismo della rettifica della detrazione. Preliminarmente la disposizione prevede, come ricordato, l'indetraibilità dell'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi *"afferenti*

operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta". Successivamente la stessa disposizione recita: "salvo il disposto dell'articolo 19-bis2."

Il legislatore si è preoccupato di disciplinare l'ipotesi in cui i beni acquistati siano destinati inizialmente ad attività esenti o non soggette ad Iva, ma successivamente potessero verificarsi "accadimenti" tali che gli stessi beni fossero afferenti ad attività imponibili. In questo caso è necessario riconoscere, sia pure *ex post* al contribuente il diritto alla detrazione del tributo. La rettifica della detrazione, la cui applicabilità è espressamente riconosciuta dal legislatore, determina un risultato positivo, cioè il diritto postumo alla detrazione del tributo.

In questo senso può ben essere spiegato il rinvio all'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633/1972, ma la medesima soluzione non può valere – nel caso del quesito - per ciò che riguarda le rettifiche di segno inverso, che obbligherebbero il contribuente a versare l'Iva precedentemente detratta. La soluzione si desume dal successivo comma 3 che, come ricordato, disciplina espressamente la deroga all'indetraibilità del tributo per l'acquisto di beni oggetto di successiva cessione in quanto facenti parte di un complesso aziendale.

Al fine di verificare l'inapplicabilità, al caso di specie, del meccanismo della rettifica della detrazione, non deve indurre in errore l'indicazione di cui all'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972. La disposizione prevede *«se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche»*.

La disposizione disciplina la diversa ipotesi in cui il soggetto cedente abbia ottenuto la disponibilità dei beni oggetto di successiva cessione con un atto di cessione di azienda ⁽³⁾. Nel caso in esame l'atto di cessione di azienda è stato posto in essere successivamente, invece i beni facenti parte del complesso aziendale (oggetto di cessione) sono stati presumibilmente acquistati. Conseguentemente la disposizione non è applicabile alla fattispecie del quesito.

La disposizione è semplicemente e strettamente collegata al periodo di "osservazione" da prendere in considerazione al fine di verificare l'eventuale applicazione del meccanismo della rettifica della detrazione. L'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 richiede di tenere in considerazione le eventuali variazioni di destinazione dei beni, inizialmente impiegati per operazioni che hanno attribuito il diritto alla detrazione, e successivamente sono stati impiegati per attività esenti o escluse da Iva. Le eventuali variazioni di utilizzo fanno scattare il meccanismo della rettifica, ma a condizione che tali eventi si verifichino in un arco temporale ben circoscritto. Per gli immobili il limite temporale massimo è di dieci anni; invece per gli altri beni strumentali è di cinque anni. Le eventuali variazioni di utilizzo effettuate oltre tale arco temporale non determinano l'applicazione del meccanismo della rettifica della detrazione.

Il comma 7 in rassegna impone al cedente di verificare il mancato compimento del decennio, al fine di applicare l'anzidetta rettifica, facendo riferimento non alla data di acquisizione dei beni avvenuta con l'acquisto del complesso aziendale, ma alla data di acquisto (dei beni) da parte del precedente cedente.

Si consideri, ad esempio, l'impresa Alfa che ha acquistato un ufficio in data dieci gennaio 2013. Successivamente la stessa impresa Alfa effettua, in data 31 marzo del 2015, la cessione di un complesso aziendale nei confronti di Beta comprendendo anche il predetto immobile. L'operazione è fuori campo Iva, ma non determina – fino a questo momento - l'applicazione del meccanismo della rettifica della detrazione nonostante Alfa abbia precedentemente considerato in detrazione l'Iva. Infatti, nonostante la cessione del complesso aziendale sia un'operazione fuori campo Iva, la detrazione è consentita in virtù della deroga di cui all'art. 19, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972. Beta, però, intende vendere il bene immobile facente parte del complesso aziendale oggetto della precedente acquisizione. L'impresa cedente non è costruttrice e pone in essere un'operazione esente da Iva ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8 – ter) del D.P.R. n. 633/1972 non manifestando l'intenzione di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva.

Sorge, in tale ipotesi, l'esigenza di rettificare la detrazione dell'Iva in quanto l'impresa Beta ha posto in essere un'operazione esente da Iva a fronte dell'acquisto di un immobile con il beneficio della detrazione. A tal proposito non sarebbe corretto osservare che il soggetto cedente (Beta) non ha considerato in detrazione il tributo avendo acquisito l'immobile con un atto di acquisto di azienda. Il beneficio della detrazione deve essere verificato in capo ad Alfa che l'ha esercitato all'atto dell'acquisto prima di cedere il complesso aziendale nei confronti di Beta. L'interpretazione è stata fornita correttamente dalla dottrina sia pure con riferimento alla diversa ipotesi dell'autoconsumo. Secondo quanto affermato da tale orientamento, nel caso in cui il bene sia pervenuto per effetto di un "passaggio" escluso dall'applicazione dell'Iva in base al principio della continuità dell'impresa (es. trasformazione societaria, cessione d'azienda, etc), non potrà ritenersi perciò realizzato il presupposto dell'esclusione dell'autoconsumo, occorrendo a tal fine risalire "a monte" e verificare se la detrazione sia stata o meno operata al momento dell'ingresso del bene nella sfera dell'impresa del "dante causa" (cfr RICCA, *Escluso da Iva, l'autoconsumo di beni acquistati senza detrazione dell'imposta*, in Corr. Trib., 2008, 2100).

La medesima soluzione è applicabile al caso in esame con la necessità di verificare se l'Iva sia stata considerata in detrazione non in capo all'ultimo cedente, che ha acquistato l'immobile per effetto dell'acquisto dell'azienda, che evidentemente non poteva considerare in detrazione l'Iva non addebitata, ma in capo al primo cedente (Alfa che ha ceduto l'azienda a Beta). Una diversa soluzione condurrebbe ad escludere l'applicazione del meccanismo della rettifica della detrazione nei confronti di Beta, con la conseguente e successiva cessione di un singolo bene (l'immobile) completamente detassata pur avendo l'originario proprietario fruito della detrazione del tributo. Risulterebbe conseguentemente violato il principio di neutralità con l'ulteriore necessità di evitare tale conseguenza con l'applicazione del meccanismo della rettifica.

Una conferma in tal senso è rinvenibile nel comma 7 in esame in quanto si precisa che al fine del mancato decorso del periodo di dieci anni per l'applicazione della predetta rettifica, si deve fare riferimento alla data di acquisto dell'immobile da parte di Alfa e non alla data di acquisto del complesso aziendale da parte di Beta. La rettifica della detrazione deve essere effettuata allorquando Beta vende successivamente, l'immobile. Se la vendita è effettuata da Beta nell'anno 2016 ed Alfa (il primo proprietario), ha acquistato l'immobile nell'anno 2013, la rettifica alla detrazione è pari a sette decimi dell'Iva a suo tempo detratta. Infatti, all'atto della vendita, effettuata nel 2016, mancano sette anni al compimento del decennio rispetto all'acquisto

avvenuto nel 2013. Il comma 7 in esame precisa la necessità di fare riferimento alla data di acquisto del bene da parte del primo cedente del complesso aziendale. Viceversa, mancando tale previsione, il computo della rettifica della detrazione, avrebbe dovuto essere effettuato verificando gli anni mancanti al compimento del decennio partendo dal 2015, cioè dalla data di acquisizione del complesso aziendale da parte di Beta.

E' di tutta evidenza, quindi, come l'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 disciplini una fattispecie diversa da quella di cui al quesito in esame, relativamente alla quale non è applicabile il meccanismo della rettifica della detrazione. Conseguentemente l'Iva considerata in detrazione originariamente ha dato luogo ad un credito non più rettificabile fatto salvo l'ordinario potere di accertamento dell'Agenzia delle entrate.

Nicola Forte - Annarita Lomonaco

-
- 1)** Si tratta della stessa logica che ha indotto il legislatore ad assimilare alle cessioni di beni le operazioni di autoconsumo o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 2, comma 2, n. 5) del D.P.R. n. 633/1972. In questo caso la neutralità dell'operazione si ottiene mediante la predetta operazione di assimilazione. Viceversa se l'operazione attiva posta in essere è fuori campo Iva, la neutralità si realizza precludendo l'esercizio del diritto alla detrazione del tributo.
 - 2)** In particolare, se fosse applicabile l'anzidetto meccanismo della rettifica l'impresa cedente dovrebbe versare l'Iva già detratta nella misura corrispondente al numero di anni mancanti al compimento di un decennio rispetto all'anno di acquisto degli immobili. Conseguentemente, indipendentemente dalla soluzione, se fossero decorsi più di dieci anni dalla data di acquisto, il predetto meccanismo non troverebbe in ogni caso applicazione. Il periodo di "monitoraggio" di dieci anni riguarda gli immobili. Per gli altri beni ammortizzabili il periodo di "osservazione" è più breve ed è di cinque anni (cfr l'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633/1972).
 - 3)** O anche conferimento, scissione o fusione.