

Risposta n. 404/2023

***OGGETTO: IVA – Imposta di registro – Cessione di un complesso immobiliare locato
– art. 2 D.P.R. n. 633 del 1972 – Art. 40 D.P.R. n. 131 del 1986.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, ALFA S.p.A. (di seguito, anche "ALFA") è uno dei principali General Contractors italiani per la realizzazione di opere complesse, tra cui infrastrutture stradali e autostradali anche in concessione, lavori in galleria, aeroporti, dighe, infrastrutture industriali, costruzioni ferroviarie ed interventi di edilizia sanitaria e residenziale.

ALFA è proprietaria di un complesso immobiliare denominato Y Residence (di seguito, anche "Complesso") sito in ..., locato principalmente a BETA.

Il Y Residence è sito in ... e, come risulta dalla relazione ventennale resa dal notaio ..., risulta iscritto al catasto di ...come segue:

- Catasto Fabbricati:

- a) Foglio ... categoria D/2, rendita catastale: euro XXX;
- b) Foglio ..., categoria A/10, rendita catastale: euro XXX;

- Catasto Terreni:

- c) Foglio ..., ente urbano;
- d) Foglio ..., ente urbano;
- e) Foglio ..., ente urbano;
- f) Foglio ..., reddito dominicale euro XX, reddito agrario euro XX;
- g) Foglio ..., reddito dominicale euro XX, reddito agrario euro XX;
- h) Foglio ..., reddito dominicale euro XX, reddito agrario euro XX.

I terreni di cui alle lettere c), d) ed e) risultano pertinenziali ai fabbricati di cui alle lettere a) e b), mentre i terreni di cui alle lettere f), g) ed h) risultano a destinazione agricola.

Nel xx/xx/xx, ALFA e GAMMA hanno costituito una Joint Venture, successivamente formalizzatasi nella società DELTA, volta alla realizzazione, su specifica richiesta avanzata da BETA, del Y Residence.

La costruzione del Complesso è avvenuta tra marzo xx e luglio xx ed è stata finanziata mediante un contratto di locazione finanziaria stipulato tra DELTA e *BANCA Leasing S.p.A.*, con un investimento di oltre XXX.

A seguito dell'uscita del socio GAMMA, in data xx/xx/xx ALFA ha incorporato la società DELTA, subentrando nel contratto di locazione finanziaria.

Nel corso del xx, al termine del contratto di locazione finanziaria, ALFA ha esercitato l'opzione di riscatto, divenendo piena proprietaria del Complesso.

Il Y Residence è stato costruito e sviluppato secondo le esigenze e gli standard costruttivi più stringenti ed è stato definito, ai sensi del Decreto Assessoriale n. xx emesso dall'Assessorato Regionale al Territorio e Ambiente in data xx/xx/xx, "*complesso insediativo di tipo speciale autonomo in ambito chiuso e ad uso esclusivo delle famiglie del ...*".

Attualmente, all'interno del Y Residence vivono xx famiglie, per una popolazione totale di circa xx persone. Il Complesso comprende strade, xx unità abitative di diverse tipologie (unifamiliari, a 3 o a 4 camere da letto, al fine di soddisfare le esigenze delle famiglie ospitate), aree verdi, campi sportivi, aree giochi, infrastrutture ed edifici di servizio (quali l'edificio di manutenzione, la guardiola, la portineria centrale, l'edificio destinato ad attività commerciali e servizi, i servizi igienici e il locale pompe).

Il Y Residence è dotato di recinzione perimetrale, ha due accessi, uno principale e uno secondario, ed è presidiato e sorvegliato durante l'intero arco della giornata e della notte da BETA; la regolamentazione degli accessi e l'autorizzazione all'ingresso, tramite il rilascio di pass permanenti o temporanei, è affidata a BETA.

Il Complesso è autonomo dal punto di vista idrico ed è munito di argini di difesa contro piene ed alluvioni; è dotato di servizi sottostrada per la distribuzione elettrica, telefonica, antenna tv, acqua potabile, cabine elettriche MT/BT, antincendio, irrigazione, fognatura e drenaggio. Il Complesso è stato destinato, fin dall'origine, ad essere locato a BETA ed è stato costruito con questo scopo specifico. Il rapporto con BETA è disciplinato dal contratto di locazione immobiliare N.xxx stipulato antecedentemente alla costruzione del Complesso, e più precisamente in data xx/xx/xx, con decorrenza a far data dall'ultimazione dell'ultimo blocco di unità abitative.

Il Contratto di Locazione prevedeva, originariamente, una durata di x anni, rinnovabile per ulteriori 4 periodi di x anni ciascuno, per un totale massimo di x anni, ed è stato modificato con atto del xx/xx/xx col quale, tra l'altro, sono state previste una proroga della durata e una proroga del periodo di preavviso di risoluzione.

In base al Contratto di Locazione sono a carico del locatore tutti i lavori di manutenzione del Y Residence, dettagliati in un apposito allegato tecnico (le "Manutenzioni"); ciò al fine di assicurare l'ordinaria funzionalità e il decoro del Complesso. In sede di stipula del Rinnovo, sono state poste a carico del locatore anche una serie di migliorie da apportare al Complesso (i "Rinnovi").

All'interno del Y Residence è presente un edificio, denominato "Community Center", di circa xx mq, concesso in locazione da ALFA a vari soggetti terzi (le "Locazioni Commerciali") che, in piena autonomia organizzativa, erogano alcuni servizi alle famiglie residenti, quali il servizio di baby-sitting, attività ludiche, minimarket, refreshment truck, bar, pizzeria, wine bar e ristorante.

In sede di presentazione dell'istanza, la Società aveva rappresentato che erano in atto le trattative tra ALFA e la società EPSILON SPV S.r.l. per realizzare un'operazione di cessione del Complesso, con subentro nei contratti di locazione esistenti (l'"Operazione"), e, a tal fine, aveva allegato la bozza di contratto preliminare di compravendita in corso di definizione, dal quale risulta, tra l'altro, che il prezzo della compravendita è fissato in XXX dollari.

Con documentazione integrativa inviata in data xx/xx/xx, a seguito di apposita richiesta della scrivente, l'istante ha inviato, tra gli altri documenti, anche il contratto di compravendita del Complesso stipulato in data xx/xx/xx.

A seguito dell'acquisto del Complesso, EPSILON SPV subentrerà nel Contratto di Locazione, così come modificato a seguito del Rinnovo.

Parimenti, EPSILON SPV subentrerà nelle Locazioni Commerciali in essere, per le quali le apposite licenze ed i requisiti professionali per lo svolgimento delle attività commerciali sono nella titolarità dei locatari. ALFA, infatti, non è titolare di licenze o autorizzazioni amministrative specifiche per le attività commerciali svolte all'interno del Complesso.

Con riferimento alle Manutenzioni, l'Istante specifica che le stesse sono state nel tempo effettuate da ALFA sia mediante propri dipendenti, mezzi ed attrezzature, che attraverso appaltatori. Tali beni, dipendenti e rapporti giuridici non costituiranno oggetto di trasferimento a EPSILON SPV e rimarranno nella sfera giuridica ed esclusiva titolarità di ALFA.

Secondo quanto riportato dall'istante, anche in sede di documentazione integrativa, la volontà di EPSILON SPV, che ha come oggetto sociale l'investimento in progetti di partenariato pubblico e privato e di project finance, in progetti immobiliari e in progetti di produzione di energia, è rappresentata esclusivamente dall'acquisto e dal godimento del complesso immobiliare, con subingresso *ex lege* nei contratti di locazione immobiliari esistenti con il conduttore principale, costituito da BETA, e con gli altri esercenti attività commerciali.

Dalla documentazione integrativa prodotta dall'istante, risulta, altresì, che, a seguito dell'acquisto del Complesso, EPSILON SPV, che non ha personale dipendente, ha incaricato ALFA dell'esecuzione delle Manutenzioni e dei Rinnovi, in quanto soggetto già in possesso di una specifica struttura organizzativa (personale in parte in house

ed in parte in outsourcing) all'uopo dedicata. L'istante rappresenta che, grazie alle competenze acquisite come General Contractor sia nel settore delle costruzioni che nel settore impiantistico e tecnologico, ALFA è un *one-stop solution provider*, in grado di accompagnare con la propria struttura organizzata il cliente durante l'intero ciclo di vita di un'opera: dalla pianificazione alla progettazione, alla realizzazione e messa in servizio, alla conduzione e manutenzione

Tanto premesso, il dubbio interpretativo dell'istante verte sulla corretta qualificazione giuridico-tributaria della prospettata operazione di compravendita del Y Residence e, conseguentemente, sulla corretta individuazione del regime tributario applicabile alla medesima. In particolare, è interesse dell'Istante conoscere il parere dell'Agenzia delle Entrate al fine di chiarire se la prospettata cessione del Y Residence configuri una cessione di immobile soggetta ad Imposta sul Valore Aggiunto, oppure una cessione d'azienda, esclusa dal campo di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto e soggetta ad imposta di registro ex DPR n. 131/1986.

Nello specifico, è interesse dell'istante comprendere se la citata operazione debba essere inquadrata tra le cessioni di immobili o tra quelle d'azienda, con le relative conseguenze sul piano fiscale.

Infatti,

- quale cessione di immobili l'operazione sarebbe soggetta:

i. ad IVA ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972, con applicazione, su opzione del cedente, del regime di cui all'art. 17, comma 6, lettera a-bis), con riferimento

ai beni di cui alle lettere a), b), c), d) ed e) citate innanzi in relazione all'identificazione catastale dei beni oggetto di cessione;

ii. ad Imposta di Registro con aliquota del 15% ai sensi dell'art. 1, paragrafo 3, della Tariffa (parte I) allegata al DPR n. 131/1986, per i terreni di cui alle lettere f), g) ed h) citate innanzi in relazione all'identificazione catastale dei beni oggetto di cessione;

iii. ad Imposta di Registro in misura fissa, in forza del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro disciplinato dall'art. 40 del DPR n.131/1986, per i beni sub i.;

iv. ad imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale rispettivamente del 3% ai sensi dell'art. 1 bis Tariffa D. Lgs n. 347/1990 e del 1% ai sensi dell'art. 10, co. 1, del D. Lgs. n. 347/1990 per i beni sub i. e ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per i beni sub ii.;

- di contro, ove considerata cessione di azienda sarebbe:

i. esclusa dal campo di applicazione dell'IVA a norma dell'art. 2, co. 3, lett. b), del DPR n. 633/72;

ii. soggetta ad imposta di registro ai sensi di quanto previsto dal DPR n. 131/1986 e relativa Tariffa;

iii. soggetta ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, ai sensi dell'art. 1 Tariffa parte I del DPR n.131/86, così come modificato dall'art 10, comma 3, del D. Lgs. n. 23/2011.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo la Società istante, la configurata operazione rappresenta una cessione avente ad oggetto singoli immobili ed è qualificabile, pertanto, come una cessione di singoli beni, non atti a costituire un complesso organizzato configurabile come azienda, da assoggettare alle relative disposizioni in materia di IVA.

Dopo aver richiamato i principali riferimenti normativi, di prassi e di giurisprudenza, in merito alla nozione di azienda (tra cui in particolare la Risposta ad Interpello n. 43/2022 in occasione della quale è stato chiarito che *"in sostanza, l'azienda può essere definita come un insieme di beni eterogenei, costituenti un complesso caratterizzato da "unità funzionale", determinata dal coordinamento realizzato dall'imprenditore tra i diversi elementi patrimoniali e dall'unitaria destinazione dei medesimi a uno specifico fine produttivo. I fattori essenziali dell'azienda si possono quindi individuare nell'organizzazione, nei beni e nel loro fine per l'esercizio dell'impresa"*), l'istante ne desume che, al fine di individuare una cessione di azienda, gli elementi ceduti devono essere organizzati dal cedente per l'esercizio dell'attività di impresa e autonomamente idonei a consentire la continuazione dell'attività da parte del cessionario.

Secondo l'istante, nel caso di specie mancano gli elementi essenziali caratterizzanti l'azienda; in particolare nella fattispecie concreta difettano:

1. *complementarità ed organizzazione*: i beni facenti parte dell'azienda devono essere legati tra loro da un rapporto di complementarità strumentale ed organizzati a cura del cedente per l'esercizio dell'attività di impresa, oltre che caratterizzati dalla destinazione a tale fine comune. Nel caso di specie, secondo l'istante, oggetto

dell'Operazione è l'acquisizione di un complesso immobiliare *stand alone* e non di un complesso di beni, in quanto non vengono trasferiti elementi organizzati ma solo singoli beni - il fabbricato inteso nella sua interezza e concretezza - che non costituiscono "*cose materiali, mobili e immobili, beni immateriali, rapporti di lavoro, debiti e crediti con la clientela ed in genere tutti gli elementi organizzati in senso funzionale per l'esercizio di un'impresa*" (sentenza Cass. 11.08.90 n.8219). Non si rinviene, a parere dell'istante, nemmeno la mera potenzialità produttiva dei beni trasferiti, dato che la società cedente non li ha organizzati per l'esercizio di impresa, ma unicamente per il mero godimento (locazione immobiliare). A sostegno della sua tesi l'istante riferisce che tutto ciò che avviene all'interno del Complesso è nell'esclusivo controllo di BETA, che regola gli accessi e la possibilità di risiedere all'interno del Y Residence;

2. *risorse umane*: affinché vi sia azienda, i beni devono essere organizzati per fini imprenditoriali e l'istante ritiene che un processo imprenditoriale non possa derivare da un immobile locato, come nel caso in parola. Secondo l'istante, nella locazione manca un elemento fondamentale della produzione o dello scambio di beni e servizi necessari per generare nuova ricchezza, ossia il lavoro. Nella fattispecie oggetto di interpello nessun dipendente viene trasferito all'acquirente dell'immobile, risultando quindi l'operazione come la prosecuzione di un'attività di mero godimento di un bene. Secondo quanto chiarito dalla Cassazione con la sentenza del 30 gennaio 2007, n. 1913 "*carattere precipuo dell'azienda, secondo la nozione civilistica dell'istituto, è "l'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa", intesa come attività di coesione funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarietà strumentale tra beni destinati alla produzione. Pertanto se va ravvisata una cessione di azienda tutte le volte in*

cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa, occorre pur sempre che il complesso di beni sia già organizzato come tale dal precedente imprenditore. Perché se è vero che non si richiede che l'esercizio di impresa sia attuale bastando la preordinazione dei beni strumentali tra loro interdipendenti ad integrare la potenzialità produttiva dell'azienda che permane ancorché non risultino cedute le pregresse relazioni finanziarie, commerciali e personali, è altresì vero che deve comunque preesistere tale collegamento funzionale per farne oggetto di cessione nella sua interezza da parte della venditrice";

3. *avviamento*: l'istante rappresenta che l'organizzazione dei beni non basta di per sé stessa a qualificare l'azienda come tale, ma è necessario che il complesso aziendale sia idoneo a creare, attraverso la produzione e lo scambio di beni e servizi, nuova ricchezza in modo tale che l'insieme di beni abbia un valore diverso e superiore rispetto alla somma dei singoli elementi che la compongono, valore misurabile anche in termini monetari (sentenza Cass. 08.06.2018 n.14999). Nelle cessioni d'azienda è sovente presente, e le parti vanno a definirne un corrispettivo, l'avviamento inteso come potenzialità del complesso aziendale di creare, tramite la sua organizzazione, un reddito: nel caso di specie, invece, nulla viene previsto e corrisposto a titolo di avviamento, individuandosi nell'immobile l'unico bene ceduto;

4. *trasferimento di soli beni immobili senza autorizzazioni/licenze amministrative specifiche*: oggetto del trasferimento sono i singoli beni immobili locati a terzi, considerato che ALFA non è titolare di alcuna autorizzazione/licenza in relazione al

Y Residence che possa riferirsi alla gestione, anche in via meramente potenziale, di un'attività commerciale;

5. *prosecuzione dell'attività di godimento del bene*: lo scopo dell'Operazione, secondo quanto indicato dall'istante, è quello di proseguire nel godimento del bene, e tale godimento si esplica nel subentro nel contratto di locazione immobiliare esistente con BETA e con gli altri soggetti: esso rappresenta lo scopo economico dell'operazione. Né, a parere dell'istante, può intendersi come imprenditoriale l'attività di locazione di immobili. Al riguardo, l'istante riprende la Risposta ad interpello n. 278/2020, in cui l'Agenzia delle Entrate afferma che *"al fine di considerare imprenditoriale l'attività di locazione, si ritengono idonei alcuni elementi quali la fornitura, insieme alla messa a disposizione dell'abitazione, di servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con le finalità residenziali degli immobili, quali, ad esempio, la somministrazione dei pasti, la messa a disposizione di auto o altri mezzi a noleggio, o l'offerta di guide turistiche o di altri servizi collaterali"*.

Da tutto quanto sopra ne consegue, a parere dell'istante, che nel caso di specie non possa ravvisarsi una specifica azienda, mancando gli elementi caratterizzanti della stessa, così come individuabili dalla normativa civilistica e dalla nozione elaborata da dottrina, prassi e giurisprudenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 19 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di seguito, "Direttiva n. 112 del 2006"), in cui è stato rifiuto l'art 5 n. 8 della Direttiva n.77/388/CEE del 17 maggio 1977, prevede che *"In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o*

sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente".

L'Italia si è avvalsa dell'opzione recependo tale indicazioni nell'articolo 2, terzo comma, lettere b) e f) del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (d'ora in avanti anche Decreto Iva), a mente del quale non sono considerate cessioni di beni *"le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda"* (lettera b) e *"i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti"* (lettera f).

La nozione di azienda rilevante ai fini in esame coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica ed in particolare con quanto disposto dall'articolo 2555 del codice civile che qualifica l'azienda come *"il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

Con vari documenti di prassi, allineandosi alla elaborazione della giurisprudenza unionale e nazionale in relazione alla nozione di azienda, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'"azienda" va intesa in senso ampio, comprensiva cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa. Seguendo l'insegnamento giurisprudenziale consolidato è stato precisato, in particolare, che *"... la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi quale universitas di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa"* (così, testualmente, la Circ. Min. Finanze n. 320 del 19 dicembre 1997

e, in senso conforme, *ex multis*, le Risoluzioni 3 aprile 2006, n. 48/E, 13 dicembre 2007, n. 371/E, 31 ottobre 2008, n. 417/E, 10 aprile 2012, n. 33/E).

In merito alla distinzione tra una cessione di azienda e cessione di singoli beni, secondo i giudici comunitari, "*occorre effettuare una valutazione globale delle circostanze di fatto che caratterizzano l'operazione di cui trattasi per determinare se essa rientri nella nozione di trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi della sesta direttiva. In tale ambito deve essere accordata particolare importanza **alla natura dell'attività economica che si intende proseguire***" (cfr. punto 32 sentenza 10 novembre 2011, causa C-444/10).

I principi elaborati dalla Corte di Giustizia UE sono stati recepiti anche dalla Corte di Cassazione. In particolare, nella sentenza 10 ottobre 2008, n. 24913, in linea con un orientamento della giurisprudenza di legittimità ormai consolidato, la Suprema Corte ha chiarito che si ha cessione d'azienda quando oggetto del trasferimento, anche nelle intenzioni delle parti, è non una mera pluralità di beni, bensì un complesso organico unitariamente considerato, per il quale emerga *ex-ante* la complessiva attitudine, anche solo potenziale, all'esercizio di impresa (cfr. anche sentenza Cassazione n. 13580 del 2007), ovvero sia quando "*i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali)*" (cfr., *ex multis*, sentenze Cassazione, n. 23587 del 2007, n. 19544 del 2012).

Con particolare riferimento al trasferimento di un complesso di beni immobili, la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa con riferimento a diverse fattispecie.

Nella sentenza n. 3888 del 2020, seppur riferita alla distinzione tra locazione di immobile e affitto di azienda, i giudici di legittimità hanno offerto alcuni chiarimenti rilevanti ai fini della perimetrazione della nozione di azienda, chiarendo, in particolare, che *"... un elemento discreativo decisivo è la preesistenza dell'impresa, o se si vuole, la preesistenza dell'elemento organizzativo sui beni oggetto del contratto, nel senso che qualora invece l'impresa sia iniziata dall'avente causa, o sia costui a dare per la prima volta una organizzazione ai beni cedutigli in godimento, non potrà ovviamente parlarsi di affitto di azienda, vicenda che presuppone la preesistenza di quest'ultima al contratto....Il che impone quindi di considerare, ai fini della distinzione tra affitto e locazione, anche l'elemento dell'avviamento, quale indice della preesistenza di un'impresa, e dunque della organizzazione dei beni oggetto di contratto. **Ma soprattutto occorrerà considerare il rilievo e l'importanza oggettivamente rivestiti dall'immobile rispetto agli altri beni o servizi oggetto del contratto"**.*

Avuto riguardo a quest'ultimo punto, come ribadito nella sentenza n. 6067 del 2022 *"la differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto d'azienda consiste nel fatto che nella prima ipotesi l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente e assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione e coordinazione. Nell'affitto d'azienda, invece, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili e immobili, legati tra di*

loro da un vincolo di interdipendenza e complementarità per il conseguimento di un determinato fine produttivo, sicché l'oggetto del contratto è costituito dall'anzidetto complesso unitario" (cfr. Cass. 25.09.2019, n. 23851, Cass 28.05.2009 n. 12543, Cass. 15.03.2007 n. 5989 e Cass. civ., Sez. III, 27 giugno 2002, n. 9354).

Nelle sentenze citate, dunque, la Cassazione giunge alla conclusione che ai fini dell'esistenza di un'azienda assume rilievo la preesistenza di una organizzazione in forma di azienda dei beni oggetto del contratto; in secondo luogo, ove si accerti che i beni al momento del trasferimento erano organizzati per l'esercizio dell'impresa già dal dante causa, occorre verificare se le parti abbiano inteso trasferire o concedere il godimento del complesso organizzato, oppure semplicemente di un bene immobile, rispetto al quale gli altri beni e servizi risultano strumentali e marginali rispetto al godimento del bene, restando poi libero l'avente causa di organizzare *ex novo* un'azienda propria.

Tanto premesso, al fine di stabilire se nel caso oggetto della presente istanza di interpello il trasferimento del complesso immobiliare "Y Residence" sia qualificabile come cessione di un complesso aziendale oppure come cessione di bene immobile, è necessario verificare le caratteristiche dell'operazione di cui trattasi desumibili dalle condizioni previste nel contratto di locazione originario stipulato con BETA e nel relativo rinnovo, nonché dalle previsioni contenute nel contratto di compravendita del complesso immobiliare, prodotti a corredo dell'istanza.

In particolare, ALFA si occupa della messa a disposizione del complesso immobiliare, della manutenzione ordinaria e straordinaria dello stesso (tra cui riparazione di strade e marciapiedi), per la quale percepisce un canone specifico previsto dal contratto, e della gestione degli spazi comuni (parchi e giardini comuni, area giochi,

campi sportivi); inoltre provvede allo smaltimento dei rifiuti e delle acque di scarico e agli allacci delle utenze (allo stato attuale, il complesso è infatti già dotato di servizi per la distribuzione elettrica, telefonica, dell'acqua potabile, di sistemi di fognatura e drenaggio). ALFA svolge tali attività sia con mezzi e personale propri, sia mediante appalti concessi a terzi. Nella modifica del contratto di locazione (avvenuta con atto del xx/xx/xx), oltre a prorogare la durata del contratto fino al xx, il locatore si è impegnato a realizzare anche altre migliorie (*i.e.* i Progetti) attinenti non solo alle singole unità abitative (*i.e.* ripostigli, sistemi di misurazione del consumo di acqua, sistemi di riscaldamento/raffrescamento, etc), ma anche al complesso considerato unitariamente, come la realizzazione di una Club House, di un nuovo parco, di una piscina, di un nuovo sistema di recinzione.

Come emerge anche dal preliminare del contratto di compravendita, con la cessione del complesso immobiliare, il cessionario subentra *ex lege* nel contratto di locazione con BETA, e si impegna, pertanto, a rispettare tutti gli obblighi a carico del locatore, sia quelli assunti con il contratto originario sia quelli previsti nella modifica del contratto, ivi inclusi gli obblighi relativi alla realizzazione delle opere e dei progetti sopra indicati. Inoltre con la cessione del complesso immobiliare, il cessionario subentra *ex lege* anche nei contratti di locazione stipulati con gli esercenti le attività commerciali all'interno del Community Center, ed entrano nella sua disponibilità anche gli edifici di servizio (tra i quali sono compresi l'edificio di manutenzione, la guardiola, la portineria centrale).

Il subentro nel contratto di locazione con BETA da parte di EPSILON SPV S.r.l. è, dunque, un effetto del trasferimento, così come il subentro nei contratti di locazione con gli esercenti le attività commerciali.

Inoltre, ai fini che qui interessano, giova evidenziare che con il trasferimento del complesso immobiliare non si verifica un passaggio di personale dalla cedente alla cessionaria, né risultano cedute le relazioni finanziarie, commerciali e personali, e tantomeno è stato valorizzato l'elemento patrimoniale dell'avviamento.

Infine, come risulta dalla documentazione integrativa inviata dall'istante, la società EPSILON SPV S.r.l. *"non ha personale dipendente e gestisce in outsourcing tutti gli aspetti amministrativi. La sua attività è limitata alla acquisizione ed al godimento del complesso immobiliare e quindi alla gestione del rapporto locativo ed alla cura delle relative manutenzioni, anch'esse appaltate in outsourcing."*

Alla luce di quanto sopra esposto, anche se il complesso immobiliare "Y Residence" è costituito da una molteplicità di beni immobili diversi, in relazione agli stessi non sembrano emergere gli elementi della complementarietà e dell'organizzazione di beni funzionale all'esercizio dell'impresa che, nei termini anzidetti, contraddistinguono un complesso aziendale.

In definitiva, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, si ritiene che l'operazione descritta sia qualificabile ai fini IVA come cessione di immobili rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il regime IVA applicabile alla cessione di cui trattasi è strettamente connesso alla natura degli immobili trasferiti, desumibile dalla classificazione catastale degli stessi.

Ai fini che qui interessano, giova rammentare che, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8-ter) del DPR n. 633 del 1972, la cessione dei fabbricati strumentali per natura, vale a dire quelli appartenenti alle categorie catastali B, C, D, E e A/10, è imponibile ad IVA *ex lege*, se effettuata entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione eseguito sugli stessi, oppure su opzione del cedente manifestata nel contratto di cessione. In tale ultimo caso, l'IVA deve essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633 del 1972. Resta, invece, esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, a norma dell'art. 2, terzo comma, lett. c), del Decreto IVA, la cessione dei terreni a destinazione agricola.

Ciò posto, in virtù del principio c.d. di "alternatività IVA/registro" disciplinato dall'articolo 40 del decreto del Presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131, *"Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. [...] La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 [...]"*».

Pertanto, l'operazione di cessione dei fabbricati strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter) del DPR n. 633 del 1972 sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Con riferimento ai predetti fabbricati sono, inoltre, dovute le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale rispettivamente del 3 per cento ai sensi dell'art. 1 bis della Tariffa allegata al decreto legislativo del 31 ottobre 1990, n. 347 e dell'1 per cento ai sensi dell'art. 10, comma 1, del medesimo testo normativo [cfr. beni di cui alle lettere

a), b), c), d) ed e) del paragrafo "Identificazione catastale dei beni oggetto di cessione" dell'istanza].

La cessione dei terreni agricoli [cfr. beni di cui alle lettere f), g) ed h) del citato paragrafo "Identificazione catastale dei beni oggetto di cessione"], esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, sconta l'imposta di registro proporzionale nella misura del 15 per cento ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986. Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa di 50 euro ciascuna.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**