

Massime, tecniche e tassazione notarile

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Cessioni di fabbricati strumentali per natura non ultimati

venerdì 19 giugno 2020 di Trabace Raffaele notaio in Cinisello Balsamo

La cessione nell'esercizio di impresa di un fabbricato strumentale per natura in corso di costruzione o non ultimato nei confronti di consumatore finale, che provvede all'ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, è soggetta alle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate del 3 e 1 per cento.



In tema di cessioni di fabbricati in corso di costruzione o non ultimati, la Cassazione con ordinanza n. 4861/2020, pubblicata il 24 febbraio 2020, riprendendo i principi sanciti con suoi precedenti giudicati, ribadisce quanto segue.

1) In tema di imposte ipotecaria e catastale, «a seguito delle innovazioni apportate al d.lgs. n. 347 del 1990 dalla disciplina introdotta dall'art. 35, comma 10-bis, lett. a), del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, tali imposte devono essere applicate in misura proporzionale anche se relative al trasferimento di beni immobili strumentali ed indipendentemente dall'assoggettamento di questi ultimi ad IVA.» (Cfr. Cass. Civ. Sent. 13 luglio 2017, n. 17284)

2) Le cessioni di fabbricati strumentali per natura non ultimati sono soggette/imponibili ad I.V.A., non ricadendo nell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora effettuate "nell'ambito del circuito produttivo" mentre, qualora siano poste in essere nei confronti del consumatore finale, il quale provveda all'ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, "sono sottoposte ad imposta di registro" (cfr. Cass. Civ. Sent. 18 novembre 2016, n. 23499), considerato che il principio di alternatività Iva/Registro non trova applicazione in ragione delle disposizioni di deroga di cui sopra sub 1).

Nel caso di specie si trattava di cessione nell'esercizio di impresa di un fabbricato industriale allo stato "grezzo", effettuata nei confronti di società di leasing, con il meccanismo cd sale and lease back (vendita con leasing di ritorno), edificio da ultimare (per «gli allacciamenti dei servizi igienico-sanitari, i tramezzi, i pavimenti ed ogni altra rifinitura»), con oneri a carico della parte utilizzatrice.

Le norme vigenti razione temporis prevedevano, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, la riduzione a metà delle imposte ipotecaria e catastale.

La CTR aveva confermato la decisione della CTP, favorevole al contribuente, affermando che, trattandosi di bene non ultimato «non poteva essere assoggettato all'imposta stabilita per i beni strumentali» ma (diversamente) dovevano trovare applicazione, a fronte di atto soggetto ad Iva, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, ai sensi dell'art. 40 del T.U.R. e delle corrispondenti disposizioni del D.lgs n. 347/1990.

Orbene, mentre l'argomento della Corte, di cui al punto 1) appare in linea con le norme vigenti con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali che, in fattispecie "ordinarie", vale a dire di cessioni di fabbricati strumentali per natura ultimati e idonei all'uso, si applicano nelle misure proporzionali rispettivamente del 3% e dell'1%, il ragionamento di cui al punto 2), invece, continua ad essere di difficile comprensione.

A tale conclusione la Corte approda reiterando il principio sancito dalla sentenza n. 23499/2016, secondo cui:

- le cessioni di fabbricati strumentali per natura non ultimati, effettuate nei confronti di altre "impresa edili", si considerano cessioni di beni nel circuito produttivo soggette/imponibili Iva ai sensi dell'art. 2, d.P.R. n. 633/1972 e, in quanto tali, non rientrando nel perimetro applicativo del n. 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 citato, soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa;

- le cessioni di fabbricati strumentali per natura non ultimati effettuate nei confronti di consumatori finali si considerano operazioni rientranti nell'ambito della disciplina dell'art. 10, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, e, in quanto esenti da Iva, l'atto "sottoposto all'imposta di registro".

Da quest'ultimo assunto la Corte trae il convincimento che in tali casi le imposte ipotecaria e catastale, siano dovute in misura proporzionale.

Il tema era stato già trattato da chi scrive con l'articolo intitolato Alla cessione a "privato" di immobile strumentale per natura non ultimato si applicano le imposte ipotecaria e catastale del tre e uno per cento, pubblicato su questo Quotidiano Giuridico il 25 novembre 2016.

La recente Ordinanza della Cass. Civ. n. 4861/2020, ci offre l'occasione per fare il punto della situazione, premettendo un quadro riepilogativo di normative e prassi relative alle cessioni di fabbricati in genere, effettuate nell'esercizio di imprese.

1. Fabbricati ultimati

Le disposizioni relative alle cessioni in campo Iva di fabbricati abitativi e strumentali per natura sono contenute nel d.P.R. n. 633/1972, art. 10, co.1, rispettivamente n. 8-bis) e n. 8-ter).

Ai fini della individuazione della disciplina applicabile alle diverse tipologie di fabbricati, rileva, secondo la prassi dell'AE, la classificazione catastale degli stessi, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo. (Cfr. Circolare 4 agosto 2006, n. 27/E)

Fabbricati abitativi [Categorie catastali A, esclusa A/10]

Sono esenti da Iva:

- a) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero, oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- b) le cessioni effettuate da imprese che non hanno costruito o recuperato i fabbricati.

Sono soggette/imponibili Iva

- a) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- b) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero, oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, nel caso in cui nel relativo atto la parte cedente manifesti espressamente l'opzione per l'imposizione.

[Una disciplina particolare riguarda le cessioni di alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008]

Fabbricati strumentali per natura [Categorie catastali A/10, B, C, D, E]

Sono esenti da Iva:

- a) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero, oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- b) le cessioni effettuate dalle imprese che non hanno costruito o recuperato i fabbricati stessi.

Sono soggette/imponibili Iva:

- a) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- b) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero, oltre cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e dalle imprese che non hanno costruito o recuperato i fabbricati stessi, cessioni per le quali nel relativo atto la parte cedente manifestati espressamente l'opzione per l'imposizione.

PRIMO PUNTO FERMO

Per le cessioni di fabbricati abitativi, l'opzione per l'imposizione può essere manifestata soltanto dalle imprese costruttrici/di recupero.

Per le cessioni di fabbricati strumentali per natura, invece, l'opzione per l'imposizione può essere manifestata sia dalle imprese costruttrici/di recupero, sia dalle imprese diverse da queste.

Ai sensi dell'art. 40, d.P.R. n. 131/1986, Testo Unico Imposta di Registro, per gli atti relativi a cessioni di beni soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa, attualmente di Euro 200.

Non si considerano soggette a Iva le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, co. 1°, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972.

SECONDO PUNTO FERMO

Le cessioni di immobili in genere, non rientranti nella disciplina di cui all'art. 10, co.1°, nn. 8-bis) e 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, sono soggette a Iva ai sensi dell'art. 2, del medesimo d.P.R. n. 633/1972.

Es. Le cessioni di fabbricati collabenti (categoria catastale F/2), sono soggette a Iva e all'imposta di registro in misura fissa.

TERZO PUNTO FERMO

Alle cessioni di immobili strumentali per natura, di cui all'art. 10, co. 1°, n- 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, in quanto operazioni soggette a Iva, si applica l'imposta di registro in misura fissa, sia per le cessioni imponibili, sia per quelle esenti.

QUARTO PUNTO FERMO

Alle cessioni esenti di immobili abitativi, di cui all'art. 10, co.1°, n.8-bis), d.P.R. n. 633/1972, in quanto operazioni non soggette a Iva, si applica l'imposta di registro proporzionale del 9% (2% alle condizioni "prima casa").

1.3. Imposte ipotecaria e catastale

Ai sensi del D.lgs. n. 347/1990, Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale:

- artt.2 e 10: l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni e sulle volture catastali è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro:

- art. 10, co. 2° (catastale) e Note all'art. 1, tariffa (ipotecaria): le imposte si applicano nella misura fissa per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto;

- art. 10, co. 1° (catastale) e art. 1-bis, tariffa (ipotecaria): le imposte si applicano nelle misure proporzionali dell'1% e del 3%, rispettivamente per le volture catastali e le trascrizioni relative ai trasferimenti di immobili strumentali per natura, di cui all'art. 10, co. 1°, n. 8-ter), d.P.R. 633/1972, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.

QUINTO PUNTO FERMO

Sulla base delle norme sopra citate e in deroga al principio di alternatività Iva/Registro, alle cessioni di fabbricati strumentali per natura ultimati e classificati nelle categorie catastali proprie di tali immobili, si applicano in ogni caso le imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate del 3 e 1 per cento.

2. Fabbricati in corso di costruzione o non ultimati

Preliminarmente va detto che un fabbricato in corso di costruzione, per i fini che qui interessano, può definirsi a seconda dei casi abitativo o strumentale per natura, soltanto a seguito della sua ultimazione, vale a dire “con riferimento al momento in cui l’immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo.” (Cfr. Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, paragr.10)

Pertanto, sempre secondo il citato documento di prassi, “si deve considerare ultimato l’immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l’attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata.”

In secondo luogo va precisato che la disciplina dei più volte citati nn. 8-bis) e 8-ter) dell’art. 10, d.P.R. n. 633/1972, come introdotta dal d.l. n. 223/2006, convertito dalla l. n. 248/2006, non contiene alcun riferimento al fabbricato in corso di costruzione o non ultimato. Tanto aveva indotto l’AE a ritenere, che “trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo” la relativa cessione “deve essere in ogni caso assoggettata a Iva”. (Cfr. Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E, paragr.11)

Principio confermato dall’AE con la Risoluzione 8 maggio 2007, n. 91/E, in relazione alla cessione di fabbricati interessati da lavori di ristrutturazione non portati a termine, e in particolare con la Circolare 12 marzo 2010, n. 12/E: “Nel caso in esame, pertanto, trattandosi di cessione di immobili strumentali in corso di costruzione - operazione esclusa dall’ambito applicativo dell’articolo 10 nn. 8-bis e 8-ter citati - non si applicano, rispettivamente, l’articolo 1-bis della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990 (imposta ipotecaria proporzionale del 3%) e l’articolo 10, comma 1, del medesimo decreto (imposta catastale proporzionale dell’1%), in quanto le disposizioni citate si applicano agli atti che comportano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali ai sensi dell’articolo 10, comma 1, n. 8-ter), del decreto IVA, da cui, come sopra ribadito, sono esclusi i fabbricati non ultimati. Conseguentemente, risulta pienamente operante, nella fattispecie rappresentata, il principio di alternatività tra IVA e imposte di registro, ipotecaria e catastale, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa.”

SESTO PUNTO FERMO

La disciplina di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell’art. 10, d.P.R. n. 633/1972, non esaurisce le fattispecie delle operazioni in campo Iva relative ai trasferimenti di fabbricati.

Conseguentemente sono da ritenersi in campo Iva, ma fuori dell'ambito di cui sopra, le cessioni effettuate nell'esercizio di imprese, aventi per oggetto il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sopra: fabbricati collabenti (categoria catastale F/1); fabbricati in corso di costruzione (categoria catastale F/3); fabbricati in corso di definizione (categoria catastale F/4).

Da quanto sopra emerge, in tutta evidenza, la esclusione dal perimetro applicativo del n. 8-ter) citato, delle cessioni di fabbricati strumentali per natura in corso di costruzione, così come confermato dalla stessa AE con i sopra citati documenti di prassi: Circolare n. 12/E/2007, Risoluzione n. 91/E/2007 e Circolare n. 12/E/2010.

Il quadro e i principi come sopra delineati, coerenti con le norme di legge e i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, avevano subito una drastica rivisitazione ad opera di tre decisioni dei giudici di legittimità emanate a breve distanza l'una dall'altra: la sentenza n. 22757/2016, pubblicata il 9 novembre 2016; la sentenza n. 23499/2016, pubblicata il 18 novembre 2016; la sentenza n. 22138/2017, pubblicata il 22 settembre 2017.

Denominatore comune delle tre sentenze era stato l'accoglimento della tesi sostenuta in giudizio dall'Amministrazione finanziaria - tesi non in linea con i principi sanciti dalla stessa AE con documenti di prassi sopra citati - e cioè che la cessione nell'esercizio di impresa di un fabbricato strumentale per natura in corso di costruzione o non ultimato può considerarsi fuori dell'ambito applicativo del n. 8-ter) dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972, soltanto qualora l'immobile resti nel "circuito produttivo", (circostanza che comporta in tal caso l'assoggettamento della cessione a Iva e alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa) a condizione che il trasferimento avvenga tra imprese edili, cioè quando sia il cedente, sia il cessionario, siano imprese edili. Diversamente, qualora il cessionario sia l'utilizzatore finale, il fabbricato fuoriesce dal circuito produttivo e viene equiparato a un "bene finito", con conseguente applicazione all'atto delle imposte ipotecaria e catastale nelle misure proporzionali del 3 e 1 per cento.

L'inversione di tendenza dell'AE era apparsa di dubbio fondamento, considerato, tra l'altro, che la nozione di fabbricato in corso di costruzione è una situazione oggettiva e che la disciplina della relativa cessione non può subire variazioni sulla base della posizione soggettiva della parte acquirente. In tal senso lo Studio CNN n. 181-2017/T.

Ma ancora più dubbie erano apparse le argomentazioni della Corte, laddove, al fine di supportare la fondatezza della tesi erariale in ordine alla debenza delle imposte ipotecarie e catastali rinforzate, era stato stabilito, sia nella sentenza n. 23499/2016, sia nella sentenza n. 22138/2017, la seconda riprendendo il principio dalla prima, che "ai fini di affermare che l'atto di cessione è sottoposto ad Iva, è che il bene non sia ancora uscito dal circuito produttivo sicché nel caso in cui l'immobile, non ancora completato, pervenga al consumatore finale, il quale provveda all'ultimazione dei lavori a mezzo di contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 8 ter, d.p.r. 633/1972 e l'atto va assoggettato ad imposta di registro. Tale interpretazione della norma appare conforme al dato testuale, considerato che l'art. 10, comma 8 ter, citato, esclude dall'esenzione le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro cinque anni dalla data della ultimazione della costruzione, ravvisandosi in ciò la ratio della norma che consiste nell'intento di

favorire le imprese costruttrici le quali, esse sì, possono giovare della sottoposizione ad Iva in quanto partecipano del ciclo produttivo”

Va precisato che nelle tre vicende al vaglio della Corte, l'AE non aveva contestato la imponibilità Iva delle cessioni dei fabbricati strumentali non ultimati, ma soltanto, come sopra detto, la mancata applicazione delle imposte ipotecaria e catastale rinforzate, mentre i giudici di legittimità, evidentemente per una svista, avevano fondato il loro convincimento sul presupposto che per l'applicazione delle suddette imposte in misura proporzionale la cessione dovesse essere esente da Iva (non tenendo conto del fatto che per gli immobili strumentali per natura ultimati le ipocatastali del 3+1 si applicano in ogni caso). Così come in ogni caso a tali cessioni, in quanto considerate soggette a Iva, anche quando esenti, si applica l'imposta di registro nella misura fissa, attualmente di Euro 200.

Considerata la evidenza dell'errore di prospettiva da parte della Corte, sarebbe stato logico aspettarsi, in un ulteriore giudizio sulla vicenda, un cambio di passo e, invece, come spesso accade, la tecnica del rinvio a principi sanciti in precedenti giudicati, senza verifica della loro fondatezza, ha portato la Corte, con la sentenza n. 4861/2020, ad adottare la medesima discutibile conclusione: “ - a fronte, pertanto, della certa natura strumentale dell'immobile che, nella fattispecie, ha formato oggetto di cessione, alcun effetto dirimente può riconoscersi al principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro ed ipocatastale, - qual posto a fondamento della gravata sentenza in relazione al rilevato stato grezzo dell'immobile ceduto (e, così, non ultimato; v., peraltro, Cass., 18 novembre 2016, n. 23499, per il rilievo che le cessioni di beni strumentali non ultimati sono soggette ad I.V.A., non ricadendo nell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, «ove avvengano nell'ambito del circuito produttivo ... mentre, se sono poste in essere a favore del consumatore finale, il quale provveda all'ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, sono sottoposte ad imposta di registro»), - posto che, per quanto sin qui rilevato, proprio detto principio di alternatività non trova (qui) applicazione in ragione delle disposizioni di deroga sopra ripercorse;”.

Al fine di evitare incertezze operative nell'applicazione della disciplina Iva delle cessioni di fabbricati, potrebbe essere opportuno un intervento chiarificatore da parte dell'AE, che ribadisca che una cessione nell'esercizio di impresa di un fabbricato strumentale per natura in corso di costruzione, non può in nessun caso essere considerata operazione esente da Iva e “sottoposta a imposta di registro”.

E' auspicabile inoltre che l'AE abbia a riconsiderare il percorso logico seguito nei giudizi all'esame - che fonda il presupposto applicativo delle imposte ipotecaria e catastale rinforzate sulla circostanza che la cessione sia effettuata nei confronti del consumatore finale, così di fatto equiparando un bene in produzione a uno finito - tenendo presente che tale criterio si presterebbe, da un lato a introdurre nel sistema una variabile, non prevista dalle norme, che “seleziona” la disciplina impositiva sulla base della qualifica soggettiva della parte acquirente e dall'altro ad aprire una breccia nel metodo, rivelatosi valido ed efficace, che individua la disciplina Iva, in concreto applicabile, con esclusivo riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati oggetto di cessione.

Si segnala infine che di recente la Cassazione è tornata ad affrontare la nota questione con altre due ordinanze, per stabilire che la cessione nell'esercizio di

impresa di un fabbricato strumentale per natura, asseritamente non ultimato, nei confronti di una società di leasing, determina la fuoriuscita del bene dal "circuito produttivo", alla stregua della cessione effettuata nei confronti del consumatore finale, e conseguentemente le imposte ipotecaria e catastale si applicano alla stessa, non in misura fissa, ma, bensì, nelle misure cd rinforzate del 3% e 1%.

Secondo la Corte:

- "Diversamente da quanto opinato dal ricorrente, la conclusione qui accolta (non priva di precedenti confermativi di legittimità: Cass. Civ. nn. 23499/16; 2910/18) non si fonda affatto sulla natura soggettiva della parte acquirente (società di leasing), bensì sul dato oggettivo dell'avvenuta deduzione dell'immobile acquistato in un contestuale rapporto di locazione finanziaria (e nel relativo mercato) implicante la sua utilizzazione; così palesandosi la sua suscettibilità di immediato impiego e di valorizzazione strumentale in ambito contrattuale e, dunque, giuridico-economico."

(Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n.6214/2020, pubblicata il 5 marzo 2020)

- "Solo la cessione del bene all'utilizzatore finale risulta, infatti, idonea a sottrarre l'immobile al "circuito produttivo"; l'immobile si intende uscito dal circuito produttivo anche nell'ipotesi in cui l'acquisto venga effettuato da un "consumatore finale-impresa" e non solo da un privato, a condizione che il bene sia utilizzato come bene strumentale e non destinato alla vendita." (Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n.7908/2020, pubblicata il 17 aprile 2020).

Copyright © - Riproduzione riservata



Copyright Wolters Kluwer Italia
Riproduzione riservata