

Giurisprudenza

## Cessione di fabbricato non ultimato: c'è l'Iva, se a comprare è un'impresa

12 Gennaio 2017

L'operazione non è esente, ma deve essere assoggettata al tributo, con conseguente applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa e non proporzionale



In tema di Iva, l'articolo 10, primo comma, n. 8-ter, del Dpr n. 633/1972, prevede tra l'altro, in linea generale, il regime di esenzione dal tributo per le cessioni di immobili strumentali, con esclusione peraltro sia delle cessioni di tali tipologie di fabbricati che vengono effettuate (entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento) dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica (che sono, quindi, imponibili al tributo), sia di quelle in cui il soggetto cedente ha espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione a Iva nell'ambito dello stesso atto di cessione.

In relazione a tali disposizioni, con la sentenza 23499/2016, la Corte di cassazione è stata chiamata a pronunciarsi in merito a una particolare fattispecie in cui una società, nell'anno 2006, aveva ceduto a un'altra impresa un lotto di terreno edificabile con un sovrastante fabbricato non abitativo ancora in corso di costruzione, assoggettando tale cessione a Iva e applicando le imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale, rispettivamente, del 3% e dell'1% della base imponibile della cessione, secondo quanto previsto dall'articolo 1-bis della tariffa allegata al Dlgs n. 347/1990 e dall'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali).

Successivamente, peraltro, in considerazione dell'assoggettamento a Iva dell'effettuata cessione, l'impresa acquirente aveva presentato all'Amministrazione finanziaria una richiesta di rimborso

delle somme (ritenute) indebitamente versate a titolo di imposte ipocatastali nella suddetta misura proporzionale, in luogo della misura fissa (stabilita *ex lege* in 200 euro).

L'ufficio competente, tuttavia, aveva disatteso tale richiesta di rimborso, sul rilievo che il fabbricato (contrariamente a quanto ritenuto dalla parte interessata), ancorché non ultimato, fosse comunque da ritenere oggettivamente "strumentale" all'esercizio dell'attività dell'impresa cedente, e che, quindi, la relativa cessione era da un lato esente da Iva ai sensi del citato articolo 10, n. 8-ter, del Dpr n. 633, mentre dall'altro lato le imposte ipocatastali (oggetto della richiesta di rimborso) erano effettivamente dovute nella suddetta misura proporzionale.

Investita della questione, la Corte - dopo aver sostanzialmente condiviso l'orientamento manifestato, sul punto, dall'Agenzia delle Entrate nei paragrafi 10 e 11 della circolare n. 12/2007, illustrativa delle modifiche al regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati all'epoca introdotte dal Dl n. 223/2006 - ha affermato il principio secondo cui il fatto della non ancora avvenuta ultimazione del fabbricato, al momento della relativa vendita (come nella specie), impedisce di poter considerare l'immobile in questione alla stregua di un "fabbricato strumentale" (la cui cessione sarebbe esente da Iva e comporterebbe l'applicazione delle imposte ipocatastali nella suddetta misura proporzionale), in quanto detto *status* discende, appunto, solo dall'effettiva ultimazione dei lavori (momento, quest'ultimo, che l'Agenzia delle Entrate, nella stessa sopracitata circolare n. 12/2007, ha individuato nel momento in cui l'immobile "...è idoneo ad espletare la sua funzione ovvero ad essere destinato all'uso").

Ad avviso dei giudici di legittimità, pertanto, nel periodo temporale in cui avviene la costruzione dell'immobile, quest'ultimo deve considerarsi come facente ancora parte del "circuito produttivo" dell'impresa cedente, ragione per cui, qualora sia *medio tempore* intervenuta la cessione del bene, lo stesso non può essere qualificato alla stregua di un "fabbricato non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni" (come sono, appunto, gli immobili strumentali), trattandosi piuttosto di un bene in corso di lavorazione.

In tale ottica, la Cassazione ha quindi concluso nel senso che, qualora il soggetto acquirente dell'immobile sia un soggetto Iva (così come nella fattispecie dedotta in controversia) il quale, completando l'immobile in vista del suo successivo utilizzo nella propria attività d'impresa, termina il "ciclo produttivo" relativo allo stesso immobile, in tal caso la cessione dell'edificio non ultimato risulta essere imponibile a Iva (con la conseguente applicazione delle imposte ipocatastali in misura fissa); nella diversa ipotesi in cui l'acquirente dell'immobile risulti invece essere un soggetto privato-consumatore finale (che provvede in proprio all'ultimazione dei lavori mediante, ad esempio, un contratto di appalto), ad avviso della Corte, tale diverso *status* soggettivo determinerebbe di per sé l'interruzione del ciclo produttivo dell'immobile ceduto, il quale dovrebbe per tale motivo considerarsi comunque "strumentale" e quindi, come tale, dovrebbe andare esente

dal tributo all'atto della relativa vendita (con conseguente applicazione delle imposte ipocatastali nella misura proporzionale, così come sopra determinata, sul corrispettivo pattuito).

Da parte nostra - oltre a dover evidenziare in linea generale, in tale seconda ipotesi, la difficoltà di individuare, in concreto, quali siano i casi in cui i soggetti privati-consumatori finali abbiano interesse ad acquistare fabbricati strumentali - è altresì da evidenziare come la posizione al riguardo assunta dalla Corte (la quale, peraltro, sul punto ribadisce quanto già affermato nella recentissima sentenza n. 22757 del 9 novembre 2016) si discosti nettamente dall'orientamento manifestato dall'Amministrazione finanziaria nella sopra citata circolare n. 12/2007, nella quale era stato infatti espressamente affermato che la cessione di un immobile ancora in corso di costruzione “..deve essere <in ogni caso> assoggettata ad IVA” (non operando, quindi, alcuna diversificazione di disciplina dell'operazione a seconda dello *status* giuridico del soggetto acquirente).

*a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME*

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/cessione-fabbricato-non-ultimato-ce-liva-se-comprare-e-unimpresa>