

Cessione di fabbricati strumentali non ultimati e regime IVA

23 Giugno 2020
Lucia Ripa

Abstract

L'ordinanza n. 7908/2020 della Cassazione supplisce alla carenza normativa sul regime IVA delle cessioni di fabbricati strumentali non ultimati, sviluppando l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

Indice:

1. Qual è il regime IVA delle cessioni di fabbricati strumentali?
2. Come la pensa l'Agenzia delle Entrate?
3. L'importanza dell'ordinanza n. 7908/2020

1. Qual è il regime IVA delle cessioni di fabbricati strumentali?

L'**articolo 10**, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/72 **esenta da IVA** le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali.

Essi sono quei fabbricati che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di utilizzazione diversa da quella strumentale per l'attività d'impresa senza dover adottare radicali trasformazioni. La norma, dunque, esenta da IVA solo le vendite di fabbricati strumentali finiti, mentre quelle di fabbricati strumentali non ultimati sono soggette ad IVA.

Conseguentemente, le cessioni di fabbricati non ultimati, per il principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro, sancito dall'**articolo 40, D.P.R. 131/86**, saranno assoggettate ad imposta di registro ed imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Non è, perciò, di secondaria importanza comprendere quando un fabbricato strumentale diventi tale e distinguerlo da quello non ultimato.

Tuttavia, il legislatore ha lasciato agli interpreti l'onere di una tale definizione.

2. Come la pensa l'Agenzia delle Entrate?

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 1 marzo 2007, [n.12/E](#) ha chiarito che la cessione di un fabbricato non ultimato sia esclusa dall'ambito applicativo dell'articolo 10, comma 1, n. 8 ter), D.P.R. 633/72, ossia dall'esenzione.

La ragione addotta dall'Agenzia delle Entrate è che il bene strumentale non ultimato non è uscito dal circuito produttivo e, perciò, la sua vendita deve essere sempre soggetta ad IVA.

In merito, vorrei aprire una breve parentesi per sgombrare il campo da equivoci terminologici: le operazioni soggette ad IVA non una categoria che comprende, al suo interno, sia le operazioni imponibili (quelle che, tecnicamente, la C.M. 12/E/2007 definisce come soggette ad IVA) che quelle esenti.

Perciò, la vera dicotomia riguarda le operazioni soggette ad IVA e quelle escluse da IVA e l'Agenzia delle Entrate con l'espressione "soggetta ad IVA" intendeva dire "imponibile ad IVA".

Analoghe considerazioni sono espresse nella circolare 12 marzo 2010, n. 12/E in cui l'Agenzia delle Entrate individua il momento di **ultimazione della costruzione con riferimento a quello in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo**. Citando la precedente circolare [n. 38/E](#) del 12 agosto 2005 in materia di accertamento dei requisiti "prima casa", l'Agenzia delle Entrate conclude che si debba ritenere 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 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, articoli 23 e 24.

Inoltre, si deve ritenere **ultimato anche il fabbricato concesso in uso a terzi**, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, **poiché** anche in questo caso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, **presenta tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata**.

3. L'importanza dell'ordinanza n. 7908/2020

Il contenzioso portato davanti alla Suprema Corte riguarda l'applicazione delle imposte ipocatastali sulla vendita ad una società di leasing di impianti fotovoltaici "in costruzione". L'Agenzia delle Entrate aveva rettificato la vendita chiedendo le imposte ipocatastali in misura proporzionale, in quanto, a suo avviso, la vendita era esente ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8 ter), D.P.R. 633/72.

Il contribuente riteneva, invece, che si trattasse di beni non ultimati e, dunque, aveva considerato la vendita imponibile ad IVA.

La Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto corretta l'applicazione al caso in esame della tassazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Infatti, riteneva che gli impianti fotovoltaici, che per loro natura sono beni strumentali, ancorché in costruzione al momento della vendita, proprio a causa della vendita e successiva locazione all'utilizzatore dovevano ritenersi “usciti dal circuito produttivo” della società di leasing, in quanto – da questo momento producono il diritto al pagamento dei canoni locatizi da parte dell'utilizzatore finale.

La domanda che viene posta alla Cassazione da parte della società venditrice riguarda la qualificazione giuridica della natura strumentale o meno dei beni oggetto della cessione.

Per la società ricorrente gli impianti fotovoltaici, pur essendo astrattamente qualificabili come beni strumentali, per le intrinseche caratteristiche che le designano al servizio dell'attività di impresa, risultando in corso di costruzione al momento della cessione, non presenterebbero il carattere di strumentalità al servizio dell'impresa.

Inoltre, la società riteneva che, poiché, l'immobile oggetto di compravendita necessitava di opere di completamento, non poteva ritenersi uscito dal circuito produttivo.

La Cassazione, dopo aver riepilogato l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate e la sua *ratio*, conclude confermando la sentenza di secondo grado.

Infatti, ritiene che il fabbricato strumentale si debba considerare uscito dal circuito produttivo e, dunque, ultimato quando viene ceduto non solo ad un privato (consumatore finale per definizione), ma anche ad un “consumatore finale-impresa”, a condizione che il bene sia utilizzato come strumentale e non destinato alla vendita.

Ed, in effetti, la società di leasing concedeva in locazione l'impianto che era utilizzato come bene strumentale.

È in questa affermazione che risiede l'importanza dell'ordinanza 7908/2020: la Cassazione ha fatto proprio l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, in particolare quello espresso nella Circolare 38/2015, e lo ha sviluppato.

Non solo il bene strumentale esce dal circuito produttivo e, perciò, è ultimato quanto viene ceduto ad un consumatore finale, ma anche quando viene ceduto ad una società di leasing, che, con il contratto di *lease back*, utilizza l'impianto, anche se non terminato, come bene strumentale.

Dunque, in entrambe le cessioni si applicherà il regime di esenzione e, di converso, l'imposta di registro ed ipocatastali in misura proporzionale.

TAG: *imposta di registro, IVA, Leasing (contratto di)*

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere

(anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.