

**Compravendite.** La Cassazione sulla cessione di fabbricati strumentali

# Immobili in costruzione, così cambia il Registro

**Angelo Busani  
Elisabetta Smaniotto**

La cessione del fabbricato in costruzione, fattispecie che la legge non disciplina espressamente e che, pertanto, suscita perplessità operative, tiene banco nella recente giurisprudenza: da ultimo, con la sentenza 22138 del 22 settembre 2017, la Cassazione ha ribadito che l'atto avente per oggetto la cessione di un fabbricato strumentale non ancora ultimato, da parte dell'impresa che lo sta costruendo, è imponibile a Iva e ad esso si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, a condizione che l'acquirente non sia il consumatore finale, il quale proceda in proprio all'ultimazione dei lavori. In quest'ultimo caso si rientra, invece, nell'ordinaria applicazione dell'articolo 10, comma 8-ter, del Dpr 637/72: la cessione è imponi-

bile a Iva e l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, ma le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella rispettiva misura del 3 e dell'1 per cento.

In sostanza, per la Cassazione

## LA DISTINZIONE

La misura dell'imposta di registro può cambiare a seconda dell'acquirente consumatore finale o meno

(la quale, con la sentenza 22138, ribadisce quanto affermato dalla sentenza n. 23499/16), se la cessione avviene a favore del consumatore finale il bene ceduto esce dal circuito produttivo e, quindi, si applica ad essa la tassazione che la legge ordinariamente dispone

per la cessione dei beni strumentali da parte di un'impresa costruttrice. Se, invece, il bene rimane nel circuito produttivo in quanto acquistato da un'impresa che non sia qualificabile come "consumatore finale", non si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ma solo nella misura fissa. In precedenza, la Corte di legittimità era stata più tranchant: secondo la sentenza 22767/16, nel caso della cessione di un albergo in corso di costruzione, il solo fatto che l'edificio fosse stato classato come D/2 in Catasto rendeva l'atto soggetto a imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Tornando alle sentenze 22138 e 23499, con riferimento alla cessione dei fabbricati strumentali in corso di costruzione o finiti di costruire da meno di 5 anni, si hanno dunque i seguenti tre regimi:

1 la cessione del fabbricato ultimato, imponibile a Iva e a cui si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4 per cento;

2 la cessione al consumatore finale del fabbricato in corso di lavorazione, cui si applica la medesima tassazione sopra illustrata alla lettera a);

3 la cessione del fabbricato a soggetto diverso dal consumatore finale, imponibile a Iva e a cui si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

L'Amministrazione, dal canto suo, ha affrontato la materia della cessione dei fabbricati in corso di costruzione con meno specificità rispetto alla Cassazione, perché non ha distinto il caso della cessione al consumatore finale: nella circolare n. 18/E del 2013 si afferma, infatti, che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto pas-

sivo di imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, «trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo» va assoggettata a Iva e che, «in attuazione del principio di alternatività Iva-registro, per tali trasferimenti le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa».

Quanto al concetto di fabbricato in corso di ristrutturazione o di costruzione, non è tale quello che non sia stato ancora materialmente "lavorato", seppur siano stati rilasciati i titoli edilizi abilitanti l'intervento (circulari n. 12/E del 2007 e 18/E del 2013); mentre, d'altro canto, si considerano "ultimati" i fabbricati divenuti idonei ad espletare la loro funzione, o concessi in uso a terzi, o dichiarati ultimati dal direttore dei lavori (circulari n. 12/E del 2007 e 18/E del 2013).