

Cassazione. La tassazione della cessione dei fabbricati strumentali in corso di costruzione

Bene non finito, il fisco dipende dall'acquirente

**Angelo Busani
Elisabetta Smaniotto**

■ Se sia in corso la **costruzione di un fabbricato** destinato a essere strumentale per l'esercizio di una impresa, la sua cessione:

■ non è qualificabile in termini di cessione di "fabbricato strumentale", ma di "bene in corso di lavorazione", se acquirente è un soggetto passivo di imposta;

■ è invece qualificabile come cessione di bene uscito dal circuito produttivo, se acquirente è un "consumatore" finale, il quale poi porti a compimento i lavori di costruzione.

Sono queste le conclusioni della sentenza della **Cassazione** n. 23499 del 18 novembre 2016, la quale, pur giudicando su

una fattispecie verificatasi in un'epoca nella quale il regime di esenzione dall'**Iva** delle cessioni dei fabbricati strumentali era diversamente disciplinato rispetto alla normativa attualmente vigente, enuncia un principio che comunque dispiega rilevanti conseguenze anche ora.

Infatti, ritenere che si tratti della cessione di un bene in corso di lavorazione (e non di un fabbricato strumentale) comporta la conseguenza che la ces-

IL PRINCIPIO

Se chi acquista è un imprenditore la cessione dell'edificio in corso di costruzione è imponibile a Iva

sione è imponibile a Iva e che sono dovute nella misura fissa di 200 euro le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Invece, qualificare la cessione come avente a oggetto un fabbricato strumentale significa, attualmente, che la cessione è imponibile a Iva (sono tali le cessioni di fabbricati strumentali che siano poste in essere entro i cinque anni dall'ultimazione dei lavori), che l'imposta di registro è dovuta in misura fissa e che le imposte ipotecaria e catastale sono da assolvere nella complessiva misura del 4 per cento.

La decisione 23499 della Cassazione è dunque importante, sia perché è la prima volta che la giurisprudenza di legittimità affronta il tema della tassazione

della cessione dei fabbricati strumentali in corso di costruzione; e anche perché, quando la prassi amministrativa ha trattato questa materia (circolare 1° marzo 2007, n. 122, risoluzione 8 maggio 2007 n. 91 e circolare 12 marzo 2010 n. 12), non ha mai distinto tra l'acquisto effettuato da un soggetto passivo dell'Iva e l'acquisto effettuato da un consumatore finale.

Il ragionamento svolto dalla Cassazione è che se si cede un fabbricato in corso di costruzione, non lo si può ancora considerare come un fabbricato "strumentale" (la cui cessione comporta l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella rispettiva misura del 3 e dell'1 per cento). Lo status di "fabbricato strumentale" si

consegue infatti solo con l'ultimazione dei lavori, mentre, nel periodo della sua costruzione, il manufatto deve considerarsi ancora parte del circuito produttivo dell'impresa cedente (perché non può essere considerato come fabbricato non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni), con la conseguenza che la sua cessione non è qualificabile in termini di cessione di fabbricato strumentale, ma in termini di bene in corso di lavorazione. Ne deriva che se l'acquirente è un soggetto imprenditore, il quale continua il "ciclo produttivo", la cessione dell'edificio in corso di costruzione è imponibile a Iva, ciò che provoca, per il principio di alternatività, l'abbattimento alla misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale.

Se invece l'acquirente sia un soggetto privato, la cessione del

manufatto in corso di lavorazione ne interrompe il ciclo produttivo: in questo caso, il manufatto può considerarsi avere natura strumentale e la sua cessione provoca appunto l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale con l'aliquota complessiva del 4%, da applicare al prezzo di cessione.

Secondo la Cassazione, se il caso dell'acquisto del consumatore finale venisse equiparato a quello dell'acquisto effettuato da un soggetto passivo Iva, si legittimerebbero operazioni elusive che non si giustificerebbero alla luce di quella che deve intendersi essere la ratio della normativa in questione, finalizzata ad assoggettare all'Iva le cessioni di beni strumentali non ultimati che avvengono nell'ambito del circuito produttivo e non sono poste in essere a favore del consumatore finale.