

## Norme & Tributi

### Fisco e sentenze

# Immobile non ultimato, vendita con Iva al 22%

## Imposte indirette

È cessione di area edificabile se è stata sospesa la costruzione del fabbricato

Si applicano il registro e le ipocatastali in misura fissa

Angelo Busani

La vendita di un fabbricato non ultimato perché i lavori di costruzione sono stati sospesi va considerata come una cessione di un'area edificabile: quindi, una cessione imponibile a Iva con aliquota 22% e con le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

In questo senso è la risposta a un'interpello n. 365 del 6 luglio 2022 nella quale l'agenzia delle Entrate osserva il caso di una vendita effettuata da una procedura esecutiva a carico di un'impresa andata in default, con la conseguenza che la vendita ha avuto a oggetto, appunto, un fabbricato in corso di costruzione in un momento in cui i lavori di costruzione non erano più in corso a causa del dissesto del costruttore.

Argomentando la sua soluzione, l'Agenzia osserva che la vendita di un fabbricato non ultimato non può essere considerata soggetta al regime (di imponibilità o di esenzione, a seconda dei casi) di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del dpr 633/1972, in quanto dette norme non contem-

plano il fabbricato non ultimato. Secondo l'Agenzia, dunque, in tali casi, si tratta del trasferimento «di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata a Iva», «prescindendo... dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente».

Queste espressioni destano sorpresa perché, se è vero che l'Amministrazione da tempo reitera questo concetto (si vedano le circolari n. 12/E/2007, 8/E/2009, 12/E/2010, 18/E/2013, 22/E/2013 e, da ultimo la risposta a interpello n. 241/2020, sulla quale si veda «Il Sole 24 Ore» del 5 agosto 2020), la Cassazione da tempo non concorda con l'opinione del fisco, seppur mostrando un orientamento ondivago.

Nella giurisprudenza di legittimità, infatti, talora la cessione del fabbricato non ultimato è stata ritenuta parificata alla cessione del fabbricato finito (decisione n. 22767/2016), talora si è distinto il trattamento fiscale

in base alla qualità soggettiva dell'acquirente e, cioè, se si tratti, o meno, del cosiddetto «consumatore finale» (n. 23499/2016, n. 22138/2017, 2910/2018) mentre, d'ultimo lato, seguendo quest'ultima idea, il concetto di «atto esente da Iva» è stato confusamente associato all'imposizione proporzionale di registro (n. 27123/2020), quando, invece, nel caso della cessione del fabbricato strumentale, se si tratta di fattispecie esente da Iva, l'imposta di registro è evidentemente dovuta in misura fissa.

Tornando all'interpello 365/2022, l'Agenzia enuclea dunque una nuova categoria, accanto a quella dei fabbricati finiti e a quella dei fabbricati non ultimati: vale a dire, la categoria dei fabbricati non ultimati con lavori di costruzione non in corso, la cui cessione è da parificare a quella dell'area edificabile: imponibile a Iva e con tre imposte fisse.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## IN SINTESI

### Il principio

La vendita di un fabbricato non ultimato perché i lavori di costruzione sono stati sospesi va considerata come una cessione di un'area edificabile. Quindi, la cessione è imponibile a Iva al 22% e si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa

### Il caso esaminato

La risposta a interpello 365/2022

delle Entrate ha affrontato il caso di una vendita effettuata da una procedura esecutiva a carico di un'impresa andata in default, con la conseguenza che la vendita

### Nuova categoria

L'Agenzia enuclea dunque una nuova categoria, accanto a quella dei fabbricati finiti e a quella dei fabbricati non ultimati: quella dei fabbricati non ultimati con lavori di costruzione non in corso

## Srl a ristretta base. il socio può contestare la rettifica

## Cassazione

Non è rilevante il giudicato nei confronti dell'ente partecipato

Dario Deotto  
Luigi Lovecchio

Il socio di una società di capitali a ristretta base che non ha ricevuto l'atto di accertamento della società può sempre contestare, nella rettifica che lo riguarda, anche il quantum della rettifica fatta a quest'ultima, senza che rilevi l'eventuale giudicato formatosi nei riguardi dell'ente partecipato. La precisazione, per nulla scontata, è contenuta nell'ordinanza 21356/2022 della Cassazione. Va detto che la pronuncia non appare sempre del tutto lineare, anche se il criterio di diritto enunciato al termine di essa sembra sufficientemente preciso.

Si trattava di un socio di una società fallita al cui curatore era stato notificato un avviso di accertamento resosi definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato. Il socio aveva ricevuto l'atto di accertamento del maggior reddito di capitale riveniente dalla imputazione degli utili in nero della società fallita ma non aveva partecipato al giudizio instaurato da questa, in quanto non destinatario del relativo provvedimento impositivo.

In sede di impugnazione dell'atto riferito alla sua quota di utili, il socio aveva dedotto motivi che attenevano alla rettifica eseguita in capo alla società. La Ctr aveva tuttavia rigettato le ragioni del contribuente, asserendo che, stante il giudicato sull'avviso della società, il socio non poteva più muovere alcuna contestazione in proposito. La Cassazione ha invece riformato la sentenza di secondo grado, affermando il principio secondo cui, laddove il socio non sia stato destinatario dell'accertamento della società e non abbia quindi partecipato al giudizio intentato da quest'ultima, egli conserva il diritto di eccepire non solo ragioni afferenti, ad esempio, alla sua estraneità rispetto alla gestione sociale ma anche motivi riferiti alla infondatezza/illegittimità dell'accertamento "madre".

Si tratta di pronuncia che, in un certo senso, argina la deriva giurisprudenziale volta a replicare nelle società di capitali a ristretta base il principio di tassazione per trasparenza, tipico delle società di persone.

In proposito, si segnala, ad esempio, l'ordinanza 21295 di martedì 5 luglio con cui la Cassazione afferma che il maggior reddito di capitale deve essere imputato ai soci che rivestono tale qualifica alla chiusura del periodo d'imposta. Ai soci receduti in corso d'anno, dunque, non può essere attribuito alcun utile in nero. Questa trasposizione di regole proprie della trasparenza al di fuori della casistica disciplinata negli articoli 5 e 116 del Tuir lascia molto perplessi.

Oltre tutto, gli uffici trasferiscono ai soci (come «utili in nero») lo stesso imponente accertato in capo alla società, senza scomputare le maggiori imposte accertate nei confronti di quest'ultima. E' chiaro, però, che l'«utile» percepito dai soci può essere presuntivamente considerato tale soltanto se viene depurato dalle imposte gravanti sulla società in relazione al maggiore reddito accertato nei confronti della stessa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**NT+FISCO**  
**SPECIALE/ Forfettari, cosa cambia con la fattura elettronica**  
Cosa cambia per i forfettari dopo l'obbligo di fattura elettronica scattato il 1° luglio 2022. Nello speciale di NT+ Fisco la raccolta degli articoli.  
Lo speciale sui forfettari su: [ntplusfisco.ilsole24ore.com](http://ntplusfisco.ilsole24ore.com)

## L'analisi

PROPOSTA UE SUI DATI SANITARI È UNA SFIDA E UNA GRANDE CH...

di Giovanni Apolone

L'articolo di Valeria Falce sulla proposta della Ue di regolamentare l'utilizzo dei dati di tipo sanitario dei cittadini e dei pazienti, creando uno spazio dove possano essere raccolti e utilizzati a fini diversi (European Health Data Space, Ehds) - si veda Il Sole 24 Ore del 21 giugno scorso - rappresenta una sfida e una grande opportunità. Una sfida per la difficoltà di garantire i diritti dei cittadini, la trasformazione di documenti prevalentemente cartacei in formato digitale, assicurare la sicurezza del dato conservato e il controllo dell'accesso, e la necessaria standardizzazione tra paesi e all'interno di paesi dove esiste una frammentazione nell'offerta sanitaria tra le varie regioni, come accade in Italia. Una opportunità in quanto rappresenta un altro passo avanti verso un aumento della accessibilità, reperibilità e riutilizzabilità di dati personali, con enormi potenzialità per la creazione di più efficienti servizi sanitari e favorire la ricerca e l'innovazione. Si creeranno infatti grandi *databases* che faciliteranno la conduzione di studi su nuove tecnologie e, soprattutto, l'identificazione di interventi volti a ridurre le inaccettabili disuguaglianze ora esistenti tra paesi e regioni all'interno di alcuni paesi, in termini di accesso alle cure, qualità delle stesse e esiti clinici e sanitari. Il diritto al riuso, per quanto controllato e condizionato agli obblighi, aumenterà il dialogo e la collaborazione tra i paesi comunitari.

È necessario però che vi sia una maggior uniformità tra i vari paesi nell'interpretazione e implementazione del General Data Protection Regulation, Gdpr. L'Italia lo ha declinato in una forma molto più restrittiva di altri paesi e in sostanza limita l'utilizzo dei dati raccolti a fini sanitari per condurre ricerca in ambito clinico e sanitario e riduce la possibilità di partecipare a progettualità europee che prevedono il riutilizzo di dati sanitari e la loro condivisione. Questo fatto è stato commentato dall'articolo dell'avvocato Luigi Cajazzo (si veda Il Sole 24Ore del 4 maggio scorso) sul tema della interpretazione delle norme vigenti sulla cosiddetta *privacy*, nel contesto delle attività di ricerca degli Irccs. In Italia questi 53 Istituti di "Ricerca e cura a carattere scientifico" (Irccs) svolgono una importante attività scientifica in diversi ambiti e discipline, sono la spina dorsale di più ampi *network* di ricerca e partecipano a numerosi partenariati europei nel contesto dei programmi finanziati dalla Unione Europea. Come messo ben in evidenza nell'articolo di Luigi Cajazzo, l'attuale interpretazione restrittiva delle norme vigenti di fatto limita le

potenzialità di ricerca in Italia e una efficiente partecipazione a progetti europei, per quanto un preciso articolo, il 110 bis, comma 4, permetta agli Irccs in teoria di muoversi con una maggiore autonomia «in ragione del carattere strumentale dell'attività di assistenza sanitaria svolta dai predetti istituti rispetto alla ricerca». Come suggerito da Cajazzo, sarebbe auspicabile un intervento interpretativo dell'Autorità garante che permetta un utilizzo pieno dei dati raccolti a fine clinico-sanitario, la loro integrazione e condivisione tra Irccs. Ricordo infatti che ogni Irccs conduce le sue attività di ricerca traslazionale, clinica e sanitaria in accordo alla propria area di riconoscimento e seguendo un piano di ricerca istituzionale triennale, approvato dal Ministero della Salute che vigila periodicamente il rispetto di tali attività.

Un'auspicabile diversa interpretazione del già citato articolo potrebbe permettere un utilizzo di dati raccolti a fine primario clinico-sanitario, un riutilizzo di dati che provengano da altri studi condotti nel contesto del piano di ricerca istituzionale triennale e la loro condivisione tra Irccs. Oltre a permettere una ricerca più vicina ai bisogni dei nostri pazienti e a ridurre i costi della ricerca stessa, in quanto al fine di rispondere a bisogni inevasi non sarebbe necessario condurre nuove raccolte di dati ma basterebbe condurre nuovi studi su "vecchi" dati, una interpretazione più in linea con lo spirito del citato articolo. Il riutilizzo di dati già esistenti ridurrebbe inoltre la necessità di ideare, preparare e condurre nuovi studi con una notevole riduzione del carico amministrativo per gli istituti e dei costi. Tutto ciò non lederebbe il diritto dei pazienti di ricevere le informazioni corrette e di fornire un consenso al trattamento dei propri dati a fine di ricerca in quanto, come già in essere, riceverebbero una informazione completa e esaustiva e una specifica richiesta di poter utilizzare tali dati nel contesto delle attività di ricerca istituzionali dello specifico Irccs. Inoltre, ogni nuovo studio che preveda un riutilizzo di dati o una loro condivisione con altri Irccs sarebbe sottoposto alla valutazione e approvazione del competente Comitato etico.

Ben venga quindi lo Spazio Europeo per i dati sanitari, ma ci dobbiamo preparare per poterne sfruttare le enormi potenzialità.

\*Direttore Scientifico Fondazione Irccs Istituto Nazionale dei Tumori di Milano  
\*Coordinatore Nazionale Irccs pubblici  
\*Presidente eletto di Oeci, Organization of the European Cancer Institutes

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole  
**24 ORE**

SPECIALE ABBONAMENTO DEDICATO ALLA FINANZA PERSONALE

## Il sabato è il giorno perfetto per informarti sui tuoi risparmi e investimenti



### ASSICURATI 3 STRUMENTI INSIEME CON UN UNICO ABBONAMENTO

#### Il Sole 24 Ore

Il Quotidiano del sabato in edizione digitale  
Notizie, commenti e analisi sull'economia reale. Con l'edizione digitale hai la comodità di leggere Il Sole 24 Ore ovunque e a partire dalle 00:30 da qualsiasi dispositivo.

#### Plus24

La tua bussola settimanale mirata al mondo del risparmio  
Per chi desidera orientarsi tra le differenti forme di investimento. Ogni sabato inchieste, focus e tabelle per gestire al meglio le proprie risorse economiche.

#### Mercati+

L'informazione finanziaria Premium del Sole 24 Ore  
Notizie e approfondimenti per chi investe e tutti i dati dei Mercati e i servizi in tempo reale.

PROVA PER UN MESE a solo €1  
[ilsole24ore.com/quotidiansabato](http://ilsole24ore.com/quotidiansabato)

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## IL DECRETO IN GAZZETTA

### Marchi, 500 euro per istanza nullità

Fissato in 500 euro l'ammontare dei diritti dovuti per la domanda di nullità o decadenza della registrazione di marchi. È stato pubblicato ieri sulla Gazzetta Ufficiale il decreto del ministero dello Sviluppo economico che determina tali diritti. L'adempimento è previsto dal decreto legislativo 10 febbraio 2006, n. 296) aggiungendo la lettera D-bis alla tabella allegata che indica l'importo di 500 euro per la domanda di nullità.

economico, di concerto con il ministro dell'Economia e delle finanze. Il decreto ieri in Gazzetta modifica dunque a sua volta il Dm Mise 2 aprile 2007 (relativo alla «Determinazione dei diritti sui brevetti e sui modelli, in attuazione del comma 851, dell'art. 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296») aggiungendo la lettera D-bis alla tabella allegata che indica l'importo di 500 euro per la domanda di nullità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA