Ordinanza del 17/04/2020 n. 7908 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Imposta di registro - Alternanza - Cessione di beni strumentali non ultimati- Azienda come utilizzare finale - Applicazione imposta di registro - Legittimità.

Massima:

Le cessioni di beni strumentali non ultimati (nel caso di specie impianti fotovoltaici in costruzione) ove avvengono nell'ambito del circuito produttivo, sono soggette ad IVA, mentre, se sono poste in essere a favore del consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, sono sottoposte ad imposte di registro. Solo la cessione del bene all'utilizzatore finale risulta, infatti, idonea a sottrarre l'immobile al "circuito produttivo"; l'immobile si intende uscito dal circuito produttivo anche nell'ipotesi in cui l'acquisto venga effettuato da un "consumatore finale-impresa" e non solo da un privato, a condizione che il bene sia utilizzato come bene strumentale e non destinato alla vendita.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

Con sentenza n. 4328/64/2014, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha respinto l'appello proposto dalla società Roy s.r.l. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano (hinc: CTP) concernente l'opposizione avverso tre distinti avvisi di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate richiedeva il pagamento dell'imposta ipotecaria e di quella catastale in misura proporzionale (pari ad Euro 81.175,20 per due atti impositivi ed Euro 98.675,20 con il terzo avviso), ritenendo che gli atti di trasferimento degli impianti fotovoltaici " in costruzione" alla società di leasing fossero soggette all'imposta proporzionale, trattandosi di vendite di diritto di proprietà superficiaria attinenti a beni strumentali concessi in locazione finanziaria.

Ciò, in quanto si trattava di contratti ove lo scopo dell'acquisto da parte della società di leasing consisteva nel concedere i beni in locazione finanziaria all'utilizzatore; con la conseguenza che gli atti di vendita dovevano ritenersi sottoposti alla maggiore pretesa impositiva sulla base delle

modifiche normative introdotte dalla (legge di stabilità 2011) L. n. 220 del 2010, art. 1, commi 15 e 16 alla disciplina applicabile ai fini delle imposte indirette ai contratti di cessione degli immobili strumentali(compresi quelli da costruire o in corso di costruzione), oggetto del contratto di leasing a decorrere dal primo gennaio 2011: normativa che ha stabilito l'applicazione nella misura ordinaria del 3% e dell'1% nel caso di cessione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA. La CTP di Milano, riuniti i ricorsi, li respingeva, affermando la legittimità degli avvisi impugnati.

La CTR della Lombardia, nel confermare la sentenza emessa dai primi giudici, ha ritenuto corretta l'applicazione al caso in esame della tassazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, affermando che gli impianti fotovoltaici per loro natura costituiscono beni strumentali - sebbene al momento della compravendita risultavano ancora in costruzione - in quanto trasferiti alla società di leasing che li avrebbe concessi in locazione all'utilizzatore, dietro pagamento, quale corrispettivo della cessione, del canone di leasing. Dacchè. già al momento della vendita, detti beni 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.

Avverso detta decisione, propone ricorso per cassazione la società Roy, svolgendo un unico articolato motivo, illustrato nelle memorie depositate ai sensi dell'art. 370 -bis c.p.c..

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

2. Con l'unico motivo di ricorso, la società contribuente deduce "la violazione della L. n. 220 del 2010, art. 1, commi 15 e 16 di stabilità 2011, nonchè del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10 e al D.Lgs. citato, art. 1 bis, Tariffa allegata, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 43 (TUIR); violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 ter, del D.L. n. 331 del 1993, comma 6-bis in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 bis", sostenendo che la L. di stabilità del 2011 aveva eliminato il trattamento di favore per l'acquisto di immobili tramite contratti di leasing, con la conseguenza che dal primo gennaio 2011, anche per gli acquisti di beni immobili strumentali posti in essere da società di leasing, l'imposta ipotecaria e catastale deve essere applicata con l'aliquota complessiva del 4%.

Tuttavia, ad avviso, della ricorrente è dirimente la qualificazione giuridica della natura strumentale o meno dei beni oggetto della cessione, ritenendo del tutto irrilevante l'elemento soggettivo della fattispecie, vale a dire la qualità di società di leasing della parte contrattuale acquirente.

Aggiunge, la ricorrente che l'acquisto di beni immobili non strumentali deve essere soggetto a tassazione ipbtecaria e catastale in misura fissa ai sensi del D.Lgs. citato, art. 18, comma 2 e dell'art. 1 della tariffa allegata, assumendo che si considerano beni strumentali quegli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa ò utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Ovvero sono strumentali i beni immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (in tal modo la strumentalità dipende dal rapporto tra bene e destinazione).

Ebbene, secondo la tesi difensiva della ricorrente, i beni oggetto della cessione, pur avendo in astratto natura di beni strumentali per le intrinseche caratteristiche che le designano al servizio dellrattività di impresa, risultando in corso di costruzione al momento della cessione, non presenterebbero il carattere di strumentalità al servizio dell'impresa, in quanto privi di quelle caratteristiche che li qualificano come beni strumentali.

Argomenta che l'immobile è stato trasferito alla società di leasing che lo ha acquistato per l'utilizzatore, come risulta dal contratto di compravendita.

3.La censura è priva di pregio.

Dalla sentenza impugnata si evince che al momentò del contratto di cessione, stipulato il 21 aprile 2011, l'immobile era in corso di costruzione e che lo stesso rivestiva (e riveste) la natura di immobile strumentale alla gestione corrente dell'impresa immobiliare, caratteristica non mutata per effetto 'della mancata ultimazione, anche perchè destinato ad essere concesso alle società utilizzatrici in locazione finanziaria.

Secondo la contribuente, trattandosi di immobile in corso di ristrutturazione, esso non può rientrare nella previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 ter, che prevede l'esenzione da Iva per le cessioni di fabbricati strumentali, posto che la norma stessa prevede che si debba trattare di fabbricato non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sicchè la circostanza che l'immobile non fosse ultimato escluderebbe di poterne affermare la strumentalità all'esercizio dell'impresa.

Argomenta la contribuente che il, rinvio al trasferimento di immobili strumentali di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8-ter - operato dal D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1-bis della Tariffa allegata e dal medesimo D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 1, introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 10-bis - è da intendersi limitato ai fabbricati di cui alla lettera a) della. citata norma, i cui trasferimenti sono soggetti ad IVA in quanto esclusi dal regime di favore, comprendente le cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.

E, poichè, nella specie l'immobile oggetto di compravendita necessitava di opere di completamento, esso non poteva ritenersi uscito dal circuito produttivo.

4.AI fine di disciplinare il- trattamento tributario del contratto di locazione finanziaria (leasing) applicato al settore immobiliare e di garantirne la coerenza con le disposizioni relative alle imposte di registro, ipotecaria e catastale applicate per i trasferimenti operati con strumenti contrattuali diversi dallo stesso, sono state disposte le seguenti modificazioni con la L. di stabilità del 2011: a) al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131: 1) all'art. 57, dopo il comma 1-bis è inserito il seguente: "1-ter. L'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento del

tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto"; 2) nella nota all'art. 1 della tariffa, parte II, dopo le parole: "credito al consumo," sono inserite le seguenti: "ivi compresi quelli di locazione finanziaria immobiliare,"; b) al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarià e catastale, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 11, comma 2, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: ", nonchè l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria"; c) al D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248: 1) il comma 10-ter è sostituito dal seguente: "10-ter. Per le volture catastali e le trascrizioni relative alle. cessioni di beni immobili strumentali di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 8-ter), anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dal testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, art. 37 e successive modificazioni, e dalla L. 25 gennaio 1994, n. 86, art. 14-bis, e successive modificazioni, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà"; 2) dopo il comma 10-ter è inserito il seguente: "10-ter.1. Alle cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui al testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, art. 106 e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa"; 3) il comma 10-sexies è abrogato. 16. In deroga alle disposizioni di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, per tutti i contratti di locazione finanziaria di immobili in corso di esecuzione alla data del 1 gennaio 2011 le parti sono tenute a versare un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale da corrispondere in unica soluzione entro il 31 marzo 2011, le cui modalità di versamento sono determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 gennaio 2011. La misura del tributo è definita applicando all'importo, determinato secondo le modalità previste dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 10-sexies, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, una riduzione di una percentuale pari al 4 per cento moltiplicato per gli anni di durata residua del Contratto.

5.L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 1 marzo 2007, n. 12/E ha chiarito che: "occorre tenere conto che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, nn. 8-bis) e 8-ter), nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche di fabbricati non ultimati, diversamente da quanto espressamente previsto in altri ambiti normativi come, ad esempio, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, n. 21 della Tabella A, parte II, e al medesimo allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, il n. 127 undecies) della Tabella A, parte III,: Ciò induce a ritenere che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, nn. 8 bis) e 8 ter) trattandosi -di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA". Analoghe considerazioni sono espresse nella circolare 12 marzo 2010, n. 12/E. Orbene sul punto la circolare dell'Agenzia delle Entrate, anche se priva di natura ò vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici), per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanata, in quanto priva di efficacia normativa (ex

plurimus: Cass. n. 6056/2011; Cass. n. 6699/2014; Cass. n. 618572017), così si esprime: "Si ritiene che il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo dell'operazione, debba essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, come già precisato con circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 in materia di accertamento dei requisiti "prima casa", si deve considerare 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 giungo 2001, n. 380, artt. 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, poichè lo stesso, 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".

6. Con riferimento alle cessioni di beni strumentali non ultimati, questa Corte ha, recentemente, precisato che:, "Le cessioni di beni strumentali non ultimati, ove avvengono nell'ambito del circuito produttivo, sono soggette ad IVA, non ricadendo nell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 ter, e, conseguentemente, ad imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, ai sensi al D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1 bis della Tariffa allegata, mentre, se sono poste in essere a favore del consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, sono sottoposte ad imposte di registro" (Cass. n. 23499 del 2016; n. 22138/2017).

In particolare si è evidenziato, nelle sentenze richiamate, come ciò che viene posto in rilievo, per ritenere l'atto di cessione assoggettabile ad IVA, è che il bene non sia ancora uscito dal circuito produttivo. Nè consegue che, nel caso in cui l'immobile, non ancora completato, pervenga ad un consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori a mezzo di contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 8 ter, e l'atto va assoggettato, ad imposta di registro.

Di contro, l'esclusione dall'esenzione delle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro quattro anni dalla data della ultimazione della costruzione di cui alla lett. a) dell'art. 10, comma 8-ter, citato, risponde alla differente ratio di favorire le imprese costruttrici le quali possono giovarsi della sottoposizione ad Iva in quanto partecipi del ciclo produttivo. Infatti, il regime di esenzione dell'IVA (con conseguente assoggettamento dell'atto all'imposta di registro) opera per il caso in cui l'immobile non ancora completato pervenga al consumatore finale.

Diversamente opinando, ovvero qualora si ritenesse che qualsiasi cessione di bene strumentale non ultimato andasse esente da Iva, anche nel caso in cui l'acquirente fosse il consumatore finale, si legittimerebbero operazioni elusive che non si giustificano alla luce di quella che deve intendersi essere la ratio della norma, volta ad assoggettare ad 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(Cass. n. 23499/2016; Cass. n. 22138/2017; Cass. n. 2910/2018).

Solo la cessione del bene all'utilizzatore finale risulta, infatti, idonea a sottrarre l'immobile al "circuito produttivo"; l'immobile si intende uscito dal circuito produttivo anche nell'ipotesi in cui l'acquisto venga effettuato da un "consumatore finale-impresa" e non solo da un privato, a condizione che il bene sia utilizzato come bene strumentale e non destinato alla vendita.

7.Nella specie, si evince dalla sentenza impugnata, ma è circostanza non contestata, che la destinazione dell'immobile acquistato dalla S.r.l. era proprio a bene strumentale, pertanto tale società va individuata quale utilizzatrice finale del bene, con la conseguente uscita del bene da circuito produttivo.

La soluzione si fonda sul principio che la cessione effettuata in favore di un "privato" coincida con il momento di ultimazione o completamento La pronuncia della CTR, pertanto, non merita le cesnure espresse nie motivi del ricorso.

8. Conclusivamente, il ricorso deve essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

Respinge il ricorso, condanna la ricorrente alla refusione delle spese sostenute dall'Agenzia delle Entrate che liquida in Euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 dicembre 2019.

Depositato in cancelleria il 17 aprile 2020

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza