

Sentenza del 26/10/2023 n. 29676 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il notaio A.A. impugnava l'avviso di liquidazione e di irrogazione delle sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate in relazione a imposta ipotecaria e catastale per l'anno (Omissis). Con tale atto l'Agenzia rideterminava in misura proporzionale le imposte ipotecaria e catastale sul trasferimento, con atto del suddetto notaio in data (Omissis), dalla società Eurocomp & Ind. Spa alla società SG leasing Spa di due capannoni in costruzione destinati ad essere utilizzati dalla Nord Fluid Spa (che interveniva al contratto come "parte utilizzatrice"). Il ricorrente sosteneva che, trattandosi del trasferimento di immobili in costruzione e come tali insuscettivi di essere qualificati come strumentali, e di trasferimento soggetto ad IVA, le imposte ipotecaria e catastale dovevano essere applicate in misura fissa. L'adita commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso. Sull'appello dell'Agenzia, la commissione regionale della Lombardia, con la sentenza in epigrafe, ha affermato che, ai sensi della L. 13 dicembre 2010, n. 220, art. 1, comma 15 e comma 16, nel caso di contratti di locazione finanziaria sottoscritti dal 1 gennaio 2011, le imposte ipotecaria e catastale dovevano essere applicate in misura proporzionale anche nel caso di immobili strumentali ancora in corso di ultimazione e pur se in relazione ad atti soggetti ad IVA. 2. Il notaio ricorre per la cassazione della sentenza della commissione regionale lamentando, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, n. 8 bis e 8 ter, dell'art. 1 bis della tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990 e del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 1 "nonchè "violazione e falsa applicazione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, così come modificato dalla L. n. 220 del 2010, art. 1, commi 15 e 16 ". In sostanza il ricorrente ripropone le tesi sostenute nel ricorso originario aggiungendo che il richiamo da parte della CTR alla L. n. 220 del 2010, art. 16 è errato posto che detto comma prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale "per tutti i contratti di locazione finanziaria di immobili in corso di esecuzione alla data del 1 gennaio 2011" e che il contratto de quo era stato stipulato il (Omissis).

3. L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto di costituzione al solo fine di poter partecipare all'udienza di discussione.

4. La Procura Generale ha chiesto rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione 1. il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 10-bis, conv. in L. 4 agosto 2006, n. 248, applicabile alla fattispecie, ha stabilito che "Al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modifiche: a) all'art. 10, comma 1, dopo le

parole: "a norma dell'art. 2" sono aggiunte le seguenti: ", anche se relative a immobili strumentali, ancorchè assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 8-ter) "; b) dopo l'art. 1 della Tariffa è inserito il seguente: "1-bis. Trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento proprietà 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, o costituzione o trasferimenti di diritti immobiliari sugli stessi: 3 per cento".

Quindi, per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 223 del 2006 , art. 35 , comma 10-bis, conv. in L. n. 248 del 2006 , il D.Lgs. n. 347 del 1990 , art. 10 , comma 1, prevede che "Le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2, anche se relative a immobili strumentali, ancorchè assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 8-ter) " (art. 10, comma 1); e l'art. 1 bis della Tariffa allegata espressamente contempla la "Trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà 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, o costituzione o trasferimenti di diritti immobiliari sugli stessi" (con tassazione proporzionale del 3%).

Come reso esplicito dalle riportate disposizioni - che ai fini della modulazione delle imposte, fanno riferimento "a 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", - le imposte ipotecaria e catastale debbono essere applicate in misura proporzionale rispetto agli atti di trasferimento di immobili strumentali, ed anche se questi sono "assoggettati all'imposta sul valore aggiunto". Il riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 10 , comma 1, n. 8-ter, deve intendersi, così, operato in relazione alla unitaria categoria degli immobili strumentali (quali "fabbricati o... porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni"), e ciò indipendentemente, quindi, dall'assoggettamento ad Iva delle relative cessioni.

La successiva L. 13 dicembre 2010, n. 220 , all'art. 1, commi 15 e 16, ha modificato il regime applicabile ai trasferimenti di immobili strumentali oggetto del contratto di locazione finanziaria.

Secondo la circolare n. 12 dell'11 marzo 2011 dell'Agenzia delle Entrate, la citata legge ha introdotto alcune modifiche alla disciplina applicabile, ai fini delle imposte indirette, ai contratti di locazione finanziaria di immobili ed ai connessi atti di acquisto e cessione degli immobili abitativi e strumentali oggetto del contratto. Le modifiche "sono volte a garantire una sostanziale equivalenza tributaria tra l'acquisto diretto del bene immobile e quello realizzato tramite la conclusione di contratti di leasing finanziario". Con riguardo agli immobili strumentali, dette modifiche sono state rivolte a concentrare il prelievo fiscale dovuto per il trasferimento nella fase relativa all'acquisto degli stessi da parte della società di leasing. Si è altresì previsto che l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta ipotecaria e catastale (D.Lgs. n. 347 del 1990 , art. 11 , comma 2) come modificato dalla L. n. 220 del 2010 , art. 35). Conseguentemente, a decorrere dal 1 gennaio 2011, "l'acquisto dell'immobile strumentale da parte della società di leasing è soggetto alle imposte

ipotecaria e catastale nella misura ordinaria rispettivamente del 3 per cento e dell'1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Proprio in considerazione della natura unitaria della operazione di leasing, viene, inoltre, previsto, in maniera correlata, che per le cessioni derivanti dall'esercizio dell'opzione di acquisto da parte dell'utilizzatore le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa. Le imposte sono applicate in misura fissa sia con riferimento ai trasferimenti di immobili strumentali e abitativi intervenuti a seguito dell'esercizio del riscatto da parte dell'utilizzatore sia con riferimento alle cessioni di immobili rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti in seguito all'inadempimento dell'utilizzatore".

Dal quadro normativo così ricostruito emerge che le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura proporzionale anche se relative ad atti di trasferimento di immobili strumentali indipendentemente dall'assoggettamento di detti trasferimenti ad Iva.

In tal senso si è chiaramente espressa questa Corte, affermando che "In tema d'imposte ipotecarie e catastali, a seguito delle innovazioni apportate al D.Lgs. n. 347 del 1990 dalla disciplina introdotta dal D.L. n. 223 del 2006 , art. 35 , comma 10-bis, lett. a), conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006 , tali imposte devono essere applicate in misura proporzionale anche se relative al trasferimento di beni immobili strumentali ed indipendentemente dall'assoggettamento di questi ultimi ad IVA" (Cass. 13 luglio 2017, n. 17284 ; Cass., 24 febbraio 2020, n. 4861).

La questione prospettata dal ricorrente con le censure mosse alla sentenza della commissione regionale attiene alla corretta interpretazione dell'ambito applicativo di tali disposizioni ed in particolare alla rilevanza, ai fini della qualificazione di un immobile come bene strumentale, del fatto che esso al momento della stipula del contratto non sia stato completato e sia invece ancora in corso di realizzazione.

Va ricordato che, nella specie, la CTR (con accertamento in fatto che, come tale, si sottrae al sindacato di questa Corte), ha sottolineato che trattavasi di cessione, soggetta ad Iva, di fabbricati, benchè in costruzione, strumentali per loro natura rispetto all'attività della utilizzatrice ("la cessione in esame riguarda l'acquisto da parte di una società di leasing di un fabbricato strumentale per natura...").

Questa Corte, in fattispecie analoga a quella che occupa, ha affermato che risultando gli immobili oggetto del trasferimento in favore della società di leasing e da questa posti nella disponibilità della utilizzatrice, benchè ancora in corso di costruzione, rivestire carattere strumentale per l'utilizzatrice stessa, doveva essere cassata la sentenza impugnata "avendo escluso la strumentalità dei beni unicamente in quanto "immobili in costruzione"" (Cass. 12 luglio 2022, 22042).

Si è del resto specificato che "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 come 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" (così la sentenza n. 23499 del 2016, già citata).

2. Ne consegue che la sentenza impugnata ha correttamente accolto l'appello dell'ufficio e ritenuto l'avviso di liquidazione legittimo.

3. I due motivi di ricorso devono essere rigettati.

4. L'Agenzia è rimasta intimata non avendo notificato alcun controricorso e pertanto non vi è luogo a pronuncia sulle spese.

P.Q.M. la Corte rigetta il ricorso.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza