

Imposte ipotecarie e catastali – fabbricati strumentali

Decisiva è pertanto la individuazione dell'immobile come "strumentale", non potendosi considerare tale l'immobile non ancora ultimato e che non ha una classificazione catastale
Cassazione civile sez. trib. - 17/06/2021, n. 17398

la odierna ricorrente non ha dedotto e provato alcun elemento decisivo idoneo a sostenere che il fabbricato, nella condizione in cui era stato acquistato non poteva dirsi ultimato nel senso che esso non apparteneva ad una tipologia definita, non poteva servire ad alcun uso e non era stato completato in conformità al (e nei tempi previsti dal) titolo amministrativo rilasciato, dall'amministrazione competente, al venditore - primo costruttore.
Cassazione civile sez. trib. - 21/06/2021, n. 17625

Si delineano (forse) i connotati del fabbricato strumentale per natura nell'imposizione ipotecaria e catastale

1. Lo strano caso dell'imposizione ipotecaria e catastale sui fabbricati in costruzione 2. La Corte esce dal circuito produttivo e si avvicina timidamente ai connotati della strumentalità per natura 3. La corrispondenza tra la natura strumentale del fabbricato e i connotati della sua ultimazione e classamento 4. Il trascurato requisito della strumentalità per natura 5. La sovrapposizione delle diverse sfumature della strumentalità

1. Lo strano caso dell'imposizione ipotecaria e catastale sui fabbricati in costruzione

Sembra che inizi a delinearsi una nozione di immobile strumentale ai fini della imposizione ipotecaria e catastale più fedele ai connotati della strumentalità per natura.

La nozione di fabbricato strumentale nel contesto dell'imposizione ipo-catastale si svolge da una trama normativa un po' aggrovigliata, tessuta dal c.d. "Decreto Bersani".

L'art. 35, comma 10-bis del decreto legge n. 223 del 2006¹, decreto "Bersani", appunto, era intervenuto sul Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 "Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale", (il "D.Lgs. 347/90"), ed in particolare, con i nuovi articoli 10 del D.Lgs. 347/90 e 1- Bis della Tariffa ad esso allegata, aveva stabilito che le imposte catastale ed ipotecaria si applicano nelle misure proporzionali rispettivamente dell'uno e del tre per cento sulle vulture catastali e sulle trascrizioni di atti che riguardano il trasferimento di immobili strumentali di cui all'art. 10, comma 1 n. 8-ter D.p.r. 633/72, ed anche se le cessioni sono assoggettate ad Iva e quindi in deroga al principio di alternatività che disporrebbe, in questo caso, l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

I connotati dei fabbricati strumentali soggetti alla tassazione ipo-catastale in misura proporzionale quindi erano e sono individuati nell'art. 10 comma 1, n. 8-ter) del D.p.r. 633/72, norma questa che riguarda i presupposti per l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle cessioni degli immobili strumentali per natura.

Questa norma, come noto e per quanto di rilievo in questa sede, stabiliva e stabilisce che "Sono esenti : [...] " 8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, [...]"

All'indomani dell'introduzione di questo regime era sorta qualche perplessità riguardo il trattamento fiscale dei fabbricati industriali e commerciali in costruzione, in particolare di quelli

¹ Inserito in sede di conversione ad opera della legge n. 248 del 2006

ceduti ad un utilizzatore finale che li avrebbe ultimati, ponendosi la questione del se questi manufatti non ancora ultimati e spesso allo stato c.d. "grezzo" andassero considerati immobili strumentali soggetti all'imposizione ipo-catastale proporzionale o al contrario costituissero un cespite diverso da un fabbricato strumentale la cui cessione tra imprese, soggetta ad IVA, scontasse l'imposizione ipo-catastale in misura fissa per il principio di alternatività.

L'originalità della questione riposava sulla stravagante circostanza che era stata proprio l' Agenzia delle Entrate a diffondere tra i Contribuenti la convinzione e l'assicurazione che un fabbricato in corso di costruzione non costituiva un immobile strumentale a quei fini e quindi non fosse soggetto alla imposizione in misura proporzionale ma a quella in misura fissa in quanto assoggettato ad IVA.

In una sequenza di interventi di prassi² conformi la stessa Amministrazione finanziaria aveva affermato che la cessione di un fabbricato in costruzione - che ovviamente sarebbe stato ultimato dal cessionario utilizzatore - era esclusa dall'ambito dell' art. 10, comma 1, n. 8-ter) D.p.r.633/72 e dal conseguente regime di imposizione ipotecaria e catastale in misura proporzionale con queste, ricorrenti, espressioni:

*"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 (come individuata nel paragrafo che precede) sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA."*³

*"... la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo di imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo è esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 D.p.r. 633/72 in quanto trattasi di un bene ancora nel circuito produttivo la cui cessione deve essere in ogni caso assoggettata ad iva con applicazione dell'aliquota ordinaria"*⁴

Ancora più eloquente, e proprio in tema di imposizione ipo-catastale, si rivelava la formulazione che segue:

*"[.....] non si applicano rispettivamente l'art. 1-bis della tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/ del 31 ottobre 1990 (imposta ipotecaria proporzionale del 3%) e articolo 10, comma 1 del medesimo decreto (imposta catastale proporzionale del 1%) in quanto le disposizioni citate si applicano agli atti che comportano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali ai sensi dell'art. 10 comma 1 n. 8 ter) del decreto IVA da cui, come sopra ribadito, sono esclusi i fabbricati non ultimati."*⁵

² . Circ 1 marzo 2007, n. 12/E Risoluzione 68E/ 30 marzo 2007 Risoluzione 91E 8 maggio 2007, . Circolare Agenzia delle Entrate, 1 marzo 2007, n. 12/E, Risoluzione 30 marzo 2007, n. 68/E Circolare Agenzia delle Entrate, 29 maggio 2013, n. 18, par. 3.3.3, Circolare Agenzia delle Entrate, 28 giugno 2013, n. 22/E, par. 5.3.

³ Circolare Agenzia delle Entrate, 1 marzo 2007, n. 12/E, Risoluzione 30 marzo 2007, n. 68/E

⁴ Circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, Circolare 12 marzo 2010 n. 12, §. 3.9, Risoluzione 30 marzo 2007, n. 68, Circolare 1 marzo 2007 n.12/E

⁵ Circolare 12 marzo 2010, n. 12 § 3.9, Risoluzione 8 maggio 2007 n. 91/E, Circolare 1 marzo 2007, n. 12.

Anche la Circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, la quale al par. 3.3.3. illustra il regime fiscale della cessione di un fabbricato non ultimato, enuncia il medesimo principio *"In attuazione del principio di alternatività IVA-registro, per tali trasferimenti le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa."*

Questo primo orientamento dell'Amministrazione, che mi sembra indubbiamente esplicito nell'affermare che dal regime impositivo proporzionale sono esclusi tout-court gli immobili non ultimati, faceva però perno sul parametro della relazione del cespite con il "circuito produttivo", parametro di cui, all'inizio, si era forse sottovalutata l'insidiosità.

Infatti, con la nota della Direzione Regionale dell'Umbria del 9 aprile 2010, prot 42072 n. 2⁶, persino di difficile accesso al Pubblico nonostante fosse ripetutamente citata nei primi avvisi di liquidazione delle imposte in misura proporzionale da parte degli Uffici periferici, era stato formulato un orientamento ben diverso, fortunatamente disatteso da molte Commissioni Tributarie, fondato sull'argomento secondo cui la cessione del fabbricato in costruzione è ancora nel circuito produttivo solo se tra imprese edili, mentre se avviene nei confronti dell'impresa che, previa sua ultimazione a propria cura e spese, presumibilmente lo utilizzerà nella propria attività, il fabbricato uscirebbe dal circuito produttivo e quindi costituirebbe un immobile strumentale soggetto alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Questa conclusione, poi abbracciata da una parte della giurisprudenza di merito ⁷ ha recentemente contagiato la Sezione tributaria della Corte di cassazione la quale, tuttavia, ricorre spesso ad argomentazioni superficiali ed incoerenti che dimostrano, a mio avviso, che la questione si può considerare ancora aperta.⁸

Infatti, il parametro del *circuito produttivo*, che, bisogna confessarlo, aveva sedotto e poi abbandonato un po' tutti, è un parametro che è estraneo ai presupposti e ai requisiti del fabbricato strumentale per natura e che nelle disposizioni domestiche che disciplinano l'IVA e l'imposizione ipo-catastale non ricorre neppure per implicito.

Il parametro del *circuito produttivo* compare piuttosto nella Giurisprudenza comunitaria che si è occupata del regime IVA degli immobili ma edificati ed al fine di distinguere le cessioni di fabbricati nuovi, che come tali incorporano un valore aggiunto da assoggettare ad IVA, rispetto

⁶ Così si esprime la Nota della Direzione Regionale dell'Umbria: "L'assoggettamento ad Iva non modifica comunque la natura del bene che conserva il carattere di strumentalità (per natura a prescindere dalla circostanza della sua non ultimazione [...] La Circolare 12/2007 del resto esclude dai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 Dpr 633/72 i soli fabbricati rimasti ancora nel circuito produttivo. un fabbricato è ancora nel circuito produttivo quando è ceduto ad altra impresa edile per l'ultimazione dei lavori e il trasferimento è soggetto ad imposte ipocatastali in misura fissa in ragione del fatto che sconterà l'imposizione proporzionale al momento della vendita all'utilizzatore finale. diverso è il caso di un fabbricato in corso di costruzione ceduto all'utilizzatore finale. in tal caso il bene non è più nel circuito produttivo e la sua cessione sconta le imposte ipocatastali nella misura del 3 % e dell'1% anche perché in caso contrario la tassazione proporzionale non troverebbe mai applicazione favorendo un elementare meccanismo elusivo"

⁷, Comm. Trib. Reg. Veneto-Verona, 2 gennaio 2017, n. 10, Comm. Trib. Reg. Lombardia – Brescia, Sez. LXVII, 4 settembre 2015, n. 3759, Comm. Trib. Reg. Veneto Venezia –Verona, Sez. XV, 18 maggio 2015, n. 861 nel senso che le norme impositive non fanno alcuna distinzione tra fabbricati ultimati e in costruzione;

Comm. Trib. Reg. Milano – Sez. Brescia 3.12.15, n. 5684, Comm. Trib. Milano 11 luglio 2016, n. 4512, Comm. Trib. Reg. Venezia Mestre, 18 maggio 2015, n. 861 le quali però riguardano il particolare caso di acquisto da parte di società di leasing che avevano già concesso il fabbricato in locazione e quindi ne usufruivano già quale bene strumentale. Vi sono poi alcune Commissioni che superano la questione affermando che un fabbricato non ultimato ceduto all'utilizzatore finale che ne completerà la costruzione non è considerato in fase di costruzione ma è considerato ultimato. Comm. Trib. Reg. Lombardia Sez. XIX 24 ottobre 2016, n. 5462, Comm. Trib. Reg. Umbria – Perugia Sez. IV, 8 luglio 2013, n. 172.

⁸ Rinvio al mio ***Sviste della Corte di Cassazione riguardo l'imposizione ipotecaria e catastale dei fabbricati in costruzione, in boll trib , 2019, 955***

alle cessioni dei fabbricati usati, che non incorporando alcun valore aggiunto sono sottoposte invece al regime di esenzione⁹.

2. La Corte esce dal circuito produttivo e si avvicina timidamente ai connotati della strumentalità per natura

Con le sentenze in commento, e nonostante la inquietante propensione a somministrare il torto al Contribuente, la Corte di cassazione almeno sembra abbia finalmente rivolto l'attenzione ad alcuni connotati dell'immobile che si avvicinano di più ai presupposti della strumentalità per natura.

Il primo caso riguarda la cessione di un fabbricato che era stato censito nella categoria D che individua alcuni fabbricati strumentali per natura e che all'atto della cessione era in corso di trasformazione per esser poi censito in categoria C.

La Corte ha confermato che trattandosi di un fabbricato già censito in categoria D non poteva considerarsi in costruzione, bensì in corso di ristrutturazione, e quindi avendo già acquisito la qualità di immobile strumentale le imposte ipo-catastali si applicano in misura proporzionale. Sotto questo profilo nulla di nuovo sotto il sole perché la Corte aveva già in passato affermato che *"l'unico criterio oggettivo per individuare la strumentalità dell'immobile è rappresentato dalla categoria catastale di appartenenza al momento del trasferimento, restando viceversa irrilevante l'esistenza di un progetto di trasformazione del bene, in quanto nulla garantisce che il progetto sia realizzato e che esso determini un nuovo classamento"*¹⁰

La Corte però questa volta ha ceduto alla inevitabile constatazione che *"Decisiva è pertanto la individuazione dell'immobile come "strumentale", non potendosi considerare tale l'immobile non ancora ultimato e che non ha una classificazione catastale."*

Quindi, il fabbricato in costruzione, nel contesto della imposizione ipotecaria e catastale, non costituisce un fabbricato strumentale per natura che si configura solo quando l'immobile è ultimato ed inoltre assume rilevanza la sua classificazione catastale.

La seconda sentenza riguarda la cessione di un fabbricato censito nella categoria F3, categoria che individua provvisoriamente gli immobili in costruzione, che invece la Cassazione ha considerato ultimato anche a ragione del fatto che si sarebbe trattato di una ristrutturazione e non di una nuova costruzione.

Bisogna riconoscere che alcune circostanze della vicenda tributaria si contraddicono reciprocamente, come la circostanza che pur essendo il fabbricato accatastato nella categoria F3, "Fabbricati in costruzione", si trattava invece di una ristrutturazione e che le parti acquirente e venditrice dopo averlo espressamente qualificato già strumentale nel contratto poi avevano rettificato il contratto ma dopo ben alcuni anni.

⁹ Ancora rinvio al mio ***Sviste della Corte di Cassazione riguardo l'imposizione ipotecaria e catastale dei fabbricati in costruzione, cit.***

¹⁰ (Cass. 9 novembre 2016, n. 22765, Rv. 641547). Cassazione civile sez. trib. 15/12/2017, n. 30157

Quindi la decisione della Corte di ritenere il fabbricato già ultimato e strumentale sotto un certo profilo trova abbondante capienza in quelle incongruenze, salvo però incorrere in una certa ambiguità riguardo i contorni della nozione di ultimazione del fabbricato.

Infatti la considerazione secondo cui la ultimazione di un fabbricato “ *non rappresenta un concetto assoluto, ma deve riguardarsi in relazione al tipo di edificio che il costruttore intendeva realizzare quando ha intrapreso l'opera, all'uso che intendeva farne ad opera finita e alle prescrizioni contenute nel permesso di costruire*” suscita alcune perplessità ed anzi inquieta perché sembra legittimare una discrezionalità quando non arbitrarietà nella constatazione dell'ultimazione del fabbricato e non è chiaro se intenda riferirsi solo ai fabbricati che pur diversamente o non ancora accatastati sono tuttavia di fatto edificati completamente oppure se intenda attrarre anche quelli materialmente in costruzione e cosiddetti “al grezzo”, ipotesi che vorrei escludere anche perché stride con la constatazione implicita della Sentenza per cui la prova della circostanza che il fabbricato non fosse utilizzabile avrebbe corroborato che non si trattava di un fabbricato strumentale.

Questa ambiguità peraltro contrasta con una diversa prospettiva, a me sembra, in cui si è ancora recentemente posta la stessa Corte nell'affermare che la ultimazione dei lavori richiede invece la piena attitudine dell'immobile alla sua concreta abitabilità e che la data di ultimazione dei lavori coincide con quella dichiarata dal tecnico abilitato¹¹.

La sentenza, piuttosto, sembra fare un piccolo progresso riguardo i requisiti della natura strumentale del fabbricato, che appaiono incidentalmente individuati nella sua ultimazione, utilizzabilità, e classificazione catastale laddove rimprovera che la natura non strumentale del cespite invocata dalla Contribuente presupponeva la dimostrazione che il cespite “ *non apparteneva ad una tipologia definita, non poteva servire ad alcun uso e non era stato completato in conformità al (e nei tempi previsti dal) titolo amministrativo rilasciato, dall'amministrazione competente, al venditore - primo costruttore*”

Sono quindi posti indirettamente in evidenza, quali requisiti della natura strumentale dell'immobile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, i connotati della appartenenza del cespite ad una categoria catastale ben definita, della sua possibilità di utilizzo e, ancora, della sua avvenuta ultimazione.

3. La corrispondenza tra la natura strumentale del fabbricato e i connotati della sua ultimazione e classamento

D'altronde la corrispondenza tra la ultimazione del fabbricato e il suo classamento come fabbricato strumentale per natura è mediata dalla sua idoneità a produrre un reddito, qualità che presuppone che il fabbricato sia ultimato perché, altrimenti, non è neppure utilizzabile.

Come noto, la nozione tradizionale di fabbricato strumentale per natura è stata fondata sull'appartenenza dell'immobile ad alcuna delle categorie catastali che individuano i fabbricati strumentali B, C, D, E e a certe condizioni A10.

Ma l'accatastamento in alcuna di queste categorie catastali presuppone l'attribuzione di una rendita, il cui procedimento è viepiù articolato proprio riguardo ai fabbricati strumentali censiti

¹¹ Cass. 5/10/2021, n. 26883

nella categoria D, e quindi presuppone quella suscettibilità del fabbricato a produrre un reddito¹² che non ricorre se un manufatto è ancora in corso di costruzione.

Ai fabbricati in costruzione è invece riservata, provvisoriamente, la categoria catastale F3, che non corrisponde ad alcuna delle categorie catastali che identificano i fabbricati strumentali, e che si definisce "categoria fittizia" proprio perché assolve unicamente lo scopo temporaneo di consentire una individuazione del cespite in costruzione per agevolare i trasferimenti immobiliari¹³ e ad essa non è associata alcuna rendita perché non segnala una capacità contributiva autonoma, che semmai è ricondotta al suolo edificabile, proprio perché il fabbricato ancora in costruzione non è idoneo a produrre un reddito¹⁴.

Anche il profilo appena e succintamente esaminato mi sembra dimostri che un fabbricato ancora in costruzione non può avere i requisiti dell'immobile strumentale per natura.

4. Il trascurato requisito della strumentalità per natura

A me sembra che il requisito decisivo della strumentalità per natura di un immobile ai fini della imposizione ipotecaria e catastale sia stato prevalentemente trascurato.

L'articolo 10 comma 1 n. 8-ter) del D.p.r. 633/72, al quale viene affidata la individuazione del tratto identificativo dell'immobile strumentale per natura che costituisce oggetto della imposizione ipo-catastale in misura proporzionale, reca una nozione di strumentalità che si identifica con la qualità di essere l'immobile suscettibile di una utilizzazione diversa solo alla condizione di essere sottoposto a radicali trasformazioni.

E mi rendo conto che riguardo un fabbricato in costruzione, che per giunta sino alla struttura dell'edificio significativo dell'art. 2645-bis del Codice civile non esiste neppure come tale perché costituisce solo un'area edificabile, il compito è piuttosto arduo, ma ciò non giustifica il ricorso a criteri di più discrezionale applicazione, come quello del circuito produttivo, che conducono facilmente a qualificare come fabbricato strumentale per natura cespiti che non lo sono affatto. Nelle vicende giurisprudenziali edite nel contesto della imposizione ipotecaria e catastale questo requisito è stato quasi sempre trascurato, spesso a favore di quel parametro piuttosto ambiguo costituito dal circuito produttivo.

Invece il requisito qualificante del fabbricato strumentale per natura è costituito dal fatto che la sua suscettibilità ad una utilizzazione diversa dipende dalla esecuzione di trasformazioni radicali. E questo requisito si atteggia in modo piuttosto rigoroso per la ragione che la diversa utilizzazione che dovrebbe essere preclusa senza le radicali trasformazioni è costituita non solo dalla

¹² Cass. 02/03/2018, n. 4968, secondo la quale per immobile suscettibile di accatastamento si è inteso quello che può essere accatastato in una delle categorie definitive ma escluso quello che può essere accatastato nella categoria Fittizia F3 che è provvisoria ed alla quale non viene associata alcuna rendita

¹³ Su questo tema rinvio al mio **La misura delle imposte ipotecaria e catastale sul trasferimento da parte della impresa costruttrice di un fabbricato in costruzione con permesso di costruire a destinazione commerciale, in boll trib 2013, 1061**

¹⁴ Si veda su questo punto la Cassazione civile sez. trib. 11/05/2017, n. 11694 secondo la quale " il classamento nella categoria fittizia F/3 ("unità in corso di costruzione") – pur essenziale ai negozi civilistici su cosa futura - non segnala una capacità contributiva autonoma rispetto a quella evidenziata dalla proprietà del suolo edificabile."

utilizzazione abitativa in contrapposizione a quella imprenditoriale ma anche da quella imprenditoriale semplicemente diversa da quella proprietaria¹⁵ o addirittura da quelle, talvolta numerose, comprese nella stessa potenziale categoria catastale comune, come ad esempio la categoria catastale D/8 - *Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni*" che è piuttosto ampia e ammette cespiti con destinazioni e utilizzazioni sensibilmente diversi tra loro, come, ad esempio, gli impianti di risalita, poli fieristici, fabbricati per carico, scarico e stoccaggio in ambito portuale¹⁶ e numerosi altri.

Credo quindi si possa affermare che generalmente e salvo i casi di impianti di natura particolare, solo un edificio ultimato non è suscettibile di una utilizzazione diversa senza radicali trasformazioni e quindi un fabbricato in costruzione non soddisfa i requisiti della strumentalità per natura.

5. La sovrapposizione delle diverse sfumature della strumentalità

I precedenti della Corte di legittimità in tema di strumentalità degli immobili soggetti all'imposizione ipo-catastale proporzionale suscitano l'impressione che i connotati della strumentalità per natura siano stati confusi con l'atteggiarsi dell'inerenza del cespite alla attività di impresa ai fini, principalmente, della riconoscibilità del diritto alla detrazione dell'iva sugli acquisti o della deducibilità di costi dal reddito di impresa.

In diverse sentenze di legittimità sul regime di imposizione ipotecaria e catastale è stato affermato che l'immobile non ancora ultimato avrebbe natura strumentale per il fatto di essere correlato alla attività di impresa ed a prescindere dalla possibilità di essere utilizzato¹⁷.

Mi sembra che questa considerazione sia frutto della sovrapposizione di due diverse sfumature della strumentalità dei beni.

Oltre alla strumentalità oggettiva, correlata come si è detto, alle caratteristiche strutturali ed alla classificazione catastale del cespite si prospetta un'altra e diversa strumentalità che invece da quelle caratteristiche e da quella classificazione catastale prescinde e che è semplicemente fondata sulla correlazione del bene con l'attività svolta dall'impresa per l'esercizio della quale costituisce uno strumento anche in funzione programmatica¹⁸.

La strumentalità del bene intesa in questo senso non corrisponde affatto ai tratti della strumentalità per natura delineato dall'art. 10, comma 1, n. 8-ter) D.p.r. 633/72 e rilevante ai fini della imposizione ipocatastale, ma costituisce una espressione della inerenza del bene con la attività di impresa che prescinde dalle sue caratteristiche strutturali e dalla classificazione catastale attribuita dall'Amministrazione finanziaria¹⁹ e corrisponde piuttosto alla strumentalità per destinazione.

¹⁵ Cass. 1.12.2006, n. 25609, Cassazione civile sez. trib. , - 04/03/2015, n. 4306

¹⁶ Cass. 13/11/2019, n. 29381, Cass. 9/3/2020, n. 6555, Cass. 5/11/2021, n. 31864, Cass. 22/1/2020, n. 1327

¹⁷ Rinvio per una critica a queste sentenze, con riferimenti giurisprudenziali, al mio ***Sviste della Corte di Cassazione riguardo l'imposizione ipotecaria e catastale dei fabbricati in costruzione, in Boll.Trib. , 2019, 955***

¹⁸ Cass. 26/02/2020, n. 5559, Cass. 12/02/2020, n. 3396

¹⁹ Cass. sez. un. - 11/05/2018, n. 11533 che richiama Corte giust. CE n. 488 del 2008; Cass. sez. trib. 29/04/2015, n. 8628, Cass. 12/06/2020, n. 11333, Cassazione civile sez. trib. - 27/07/2007, n. 16730, Cassazione civile sez. trib. - 27/07/2007, n. 16730

In questa prospettiva, è l'inerenza che deve essere intesa come strumentalità del bene rispetto alla attività e gli aspetti a cui deve aversi riguardo sono tendenzialmente soggettivi come l'intenzione del soggetto passivo di imposta di utilizzare il bene per fini aziendali.

Questo profilo di strumentalità era già stato prospettato in sede comunitaria ma nella materia dei presupposti dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti che presuppone, appunto, l'inerenza della operazione di acquisto intesa come sua strumentalità rispetto alla attività svolta e che si connota nella semplice relazione, anche potenziale e prospettica con l'attività imprenditoriale.

Per cui nonostante l'attività di impresa alla quale è correlata l'operazione di acquisto non sia in corso o non sia neppure iniziata ed anzi si trovi ancora nella sua fase preparatoria e il bene sia ancora utilizzato, la circostanza che l'acquisto del bene sia finalizzato all'esercizio della attività di impresa conferisce il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta in rivalsa²⁰.

Invece ai fini della imposizione ipotecaria e catastale la natura strumentale dell'immobile può identificarsi esclusivamente nelle sue caratteristiche strutturali e nella sua insuscettibilità ad un utilizzo diverso a meno che non sia sottoposto a trasformazioni radicali.

La stessa Corte di legittimità ha ripetutamente posto in evidenza che la strumentalità del bene intesa come semplice relazione con l'attività imprenditoriale prescinde dalla strumentalità in senso proprio²¹ e quindi, aggiungo, è una strumentalità ben diversa rispetto a quella, per natura, che rileva ai fini dell'imposizione ipocatastale.

Inoltre l'incompatibilità delle due diverse prospettive della strumentalità nel contesto della imposizione ipotecaria e catastale degli immobili è rivelata dall'incongruenza per cui anche un immobile che è oggettivamente strumentale per natura e che quindi soddisferebbe i requisiti dell'art. 10, comma 1, n. 8-ter) D.p.r. 633/72, può non essere strumentale nella prospettiva della funzione programmatica del suo acquisto²² e della prevalenza alla sua destinazione rispetto alla sua classificazione catastale²³.

²⁰ Già ai sensi ai sensi degli articoli 4, e 168 della Dir. 2006/112/CE Le Sentenze della Corte di giustizia che hanno affermato questo principio nell'ambito dell'interpretazione degli articoli 4 e 168 della Direttiva IVA 2006/112/CEE, anche riguardo agli acquisti di fabbricati, sono numerose riguardano in prevalenza il presupposto per la detraibilità dell'IVA assolta in rivalsa.

Tra le numerose meritano di esserne citate alcune: Sentenza 19 luglio 2012, in causa C-334/10 che fa riferimento in particolare alla necessità di verifica dell'intenzione del soggetto passivo di destinare all'attività d'impresa l'immobile acquistato; Sentenza 27 luglio 2018, *Amministrazione finanziaria della Polonia c. Comune di Ryjewo*, in causa C- 140/17, ECLI:EU:C:2018:595, Sentenza 28 febbraio 2018, *Imofloresmira c. Amministrazione finanziaria del Portogallo*, in causa C- 672/16, EU:C:2018:134; Sentenza del 16 giugno 2016, *Amministrazione Finanziaria della Polonia, c Jan Mateusiak*, EU:C:2016:454; Sentenza 22 ottobre 2015, *Sveda UAB c Amministrazione finanziaria della Lituania*, in causa C. 126/14, EU:C:2015:712; Sentenza del 29 novembre 2012, *SC Gran Via c Amministrazione finanziaria della Romania*, in causa C-257/11, EU:C:2012:759; Sentenza del 18 ottobre 2012, *TETS Haskovo c. Amministrazione finanziaria della Bulgaria*, in causa C. 234/11 EU:C:2012:6449; Sentenza del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, Sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki c Amministrazione finanziaria della Finlandia* in causa C-184/04, EU:C:2006:214, Sentenza 29 febbraio 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, Sentenza 15 febbraio 1985, *D.A.Rompelman c. Amministrazione finanziaria dei Paesi Bassi*, in causa C- 268/83; in Racc. 1985, 660. Sentenza 6 dicembre 2012, *Bonik*, C- 285/11, p. 25 e sentenza 8 maggio 2013, causa C271/12, *Petroma Transports SA*, Sentenza 18 dicembre 2008, causa C-488/07, *Royal Bank of Scotland Group*.

²¹ Cass. 26/09/1997, n. 9452, Cass. 20/03/2009, n. 6785, Cass. 14/02/2014, n. 3458, Cass. 05/11/2020, n. 24731, Cass. 19/07/2017, n. 17783, Cass. 19/07/2017, n. 17783, Cass. 29/04/2015, n. 8628.

²² Cass. 26.02.2020, n. 5559, Cass. 12.02.2020, n. 3396

²³ Cass. 29/04/2015, n. 8628, Cass. 12.06.2020, n.11333 Cassazione civile sez. un. - 11/05/2018, n. 11533 che richiama Corte just. n. 488 del 2008.

Ai fini della imposizione ipotecaria e catastale quindi un immobile in costruzione non può essere qualificato strumentale sui presupposti delle intenzioni dell'imprenditore ed della semplice correlazione del suo acquisto con l'attività di impresa.

Avv. Luca Granelli
