



10/06/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 11/12/2019 dal Consigliere Dott. [REDACTED]  
[REDACTED]



### Rilevato che:

**§ 1.** Il notaio [redacted] propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 3073/14 del 10 giugno 2014, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimi due avvisi di liquidazione di imposta ipotecaria e catastale in relazione all'atto 21 aprile 2011 (registrato telematicamente con pagamento delle imposte di registro ed ipo-catastale in misura fissa, trattandosi di atto soggetto ad Iva) con il quale la società Unicredit Leasing spa aveva acquistato da Bril srl e Paul srl la proprietà superficaria di un impianto fotovoltaico in corso di costruzione.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: - l'acquisto da parte di una società di leasing di un immobile strumentale concesso in locazione finanziaria fosse assoggettabile ad imposta ipotecaria e catastale proporzionale (3% - 1%) ai sensi del d.lvo. 347/90, anche se rientrante, come nella specie, nel campo di applicazione dell'Iva (art.35, co. 10 bis d.l. 223/06 conv. in l. 248/06); - tale conclusione non fosse esclusa dalla legge di stabilità 2011 la quale (art.1 co. 15 l. 220/2010) si era limitata a riformulare il comma 10 ter dell'art.35 d.l. 223/06 cit., escludendo, per gli acquisti immobiliari da parte di società di leasing, la riduzione di aliquota.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

Il ricorrente ha depositato memoria.

**§ 2.1** Con l'unico motivo di ricorso si lamenta - ex art.360, 1<sup>a</sup> co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 1, co. 15-16, l. 220/10; 10 ed 1 bis tariffa allegata d.lvo. 347/90; 43 d.P.R. 917/86 (Tuir) e 10, co.1 n. 8 ter d.P.R. 633/72.

Per avere la Commissione Tributaria Regionale omissa di considerare che, in base all'articolo 10 co. 2 d.lvo. 347/90 ed all'art.1 Tariffa allegata, tanto l'imposta catastale quanto quella ipotecaria dovevano essere applicate in misura fissa in caso di trasferimento assoggettato ad Iva. Là dove il d.l. 223/06 (c.d. decreto Bersani) prevedeva sì l'imposta proporzionale anche su questi ultimi trasferimenti, ma ciò solo nel caso di beni immobili strumentali ex articolo 10, co.1 n. 8 ter d.P.R. 633/72.



Diversamente, l'acquisto di immobile non strumentale doveva essere soggetto a tassazione ipotecaria e catastale in misura fissa.

Nel caso in esame, il trasferimento aveva avuto ad oggetto un impianto fotovoltaico di natura astrattamente strumentale ma, in concreto, da considerarsi non strumentale, in quanto ancora in corso di costruzione e, dunque, privo di tutte le caratteristiche che lo rendono completo e suscettibile di essere utilizzato in base alla sua destinazione. Né il carattere strumentale poteva essere sostenuto per la sola qualità soggettiva (società di leasing) della parte acquirente.

**§ 2.2** Il motivo è infondato.

La regola generale di cui all'art.10 co. 1<sup>^</sup>, d.P.R. 633/72 è nel senso che: "Sono esenti dall'imposta: 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, (...)".

Con l'art.35 co. 10 ter d.l. 223/06 (co. 10 ter), si stabilisce che: "*Per le vulture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà*".

Dalla nuova formulazione della norma, così riportata, si evince dunque che: - la cessione di beni immobili "*strumentali*" è assoggettata ad imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale, "*anche se assoggettata ad Iva*"; - la riduzione della metà delle aliquote, dopo il 1<sup>^</sup> gennaio 2011, opera solo più per i fondi immobiliari chiusi, non anche per le società di leasing.

Era dunque necessario appurare se, nella fattispecie (acquisto da parte di società di leasing di immobile in corso di costruzione), si trattasse di



immobile strumentale (imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale) ovvero non strumentale perché immobile non ancora immesso nel circuito di consumo (imposta ipotecaria e catastale in misura fissa, vertendosi di operazione tra soggetti Iva).

Ebbene, il giudice di merito ha affermato la natura strumentale dell'immobile in oggetto e tale qualificazione, con conseguente applicazione della disciplina impositiva più appropriata, deve ritenersi corretta.

Risulta dagli atti di causa che i due contratti di vendita in questione (riportati, negli stralci di interesse, in controricorso, pag.5) facevano espressa menzione del fatto che l'acquisto da parte della società di leasing veniva effettuato allo scopo di concedere il bene in locazione finanziaria come da relativo contratto contestualmente sottoscritto: *"La società acquirente dichiara che l'impianto sopra descritto costituisce oggetto del contratto di locazione finanziaria n. 955377 stipulato in data odierna ed in corso di registrazione, con la società [REDACTED] utilizzatrice dell'impianto medesimo, che la società [REDACTED] acquista pertanto al preciso ed unico scopo di concederglielo in locazione finanziaria e ciò in esecuzione del contratto su indicato"*.

Non sembrano dunque esserci dubbi sul fatto che l'immobile in questione, ancorché non ultimato con il rilascio delle relative attestazioni, non potesse considerarsi ancora appartenente alla fase di produzione, in quanto già considerato dalle parti, ed obiettivamente rilevante, quale oggetto del collegato contratto di locazione finanziaria; e, pertanto, quale elemento del relativo mercato.

Conforme alla legge appare il contenuto della Circolare AE 12/2007, la quale, se ha da un lato affermato che: *"§ 11. 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"*, ha altresì evidenziato, a valere per il caso specifico, che: *"§ 10. 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. (...) Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata".

Diversamente da quanto opinato dal ricorrente, la conclusione qui accolta (non priva di precedenti confermativi di legittimità: Cass. nn. 23499/16; 2910/18) non si fonda affatto sulla natura soggettiva della parte acquirente (società di leasing), bensì sul dato oggettivo dell'avvenuta deduzione dell'immobile acquistato in un contestuale rapporto di locazione finanziaria (e nel relativo mercato) implicante la sua utilizzazione; così palesandosi la sua suscettibilità di immediato impiego e di valorizzazione strumentale in ambito contrattuale e, dunque, giuridico-economico.

Da ciò consegue la correttezza dell'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale, non fissa.

Il ricorso va rigettato, con accollo delle spese di lite secondo soccombenza.

**PQM**

La Corte

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 6000,00, oltre spese prenotate a debito
- v.to l'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;
- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art.13, se dovuto.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 11 dicembre 2019.

Il Presidente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale