

Civile Sent. Sez. 5 Num. 1301 Anno 2019

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: D'ORIANO MILENA

Data pubblicazione: 18/01/2019

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15465/2013 R.G. proposto da
Pensplan Invest SGR S.p.A., in persona del legale rapp.te p.t.,
rapp.to e difeso dagli avv.ti Livia Salvini e Giancarla Branda, presso
il cui studio elett.te domicilia in Roma, al v.le Giuseppe Mazzini n.
11, come da procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elett.te
domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende,
ope legis;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 85/1/12 della Commissione Tributaria
Regionale di Trento, depositata il 17/12/2012, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 6
novembre 2018 dalla dr Milena d'Oriano;

udito per la ricorrente l'avv. Gabriele Escalar per delega
del'avv. Livia Salvini;

1534
2019

udito per la contro ricorrente l'avv. Giancarlo Caselli;
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale
dott. Giovanni Giacalone che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

ui 1. Con sentenza n. ~~8~~85/1/12, depositata il 17 dicembre 2012, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale di Trento rigettava l'appello avverso la sentenza n. 6/4/11 della Commissione Tributaria Provinciale di Trento, con condanna al pagamento delle spese di lite.

Il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva richiesto le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, con esenzione dall'IVA, per un atto di compravendita registrato in data 28/12/2006, limitatamente alla parte relativa ad alcune unità immobiliari site in Livorno, di categoria catastale A/2 e A/3, escludendo l'applicazione della disciplina fiscale di cui al d.l. n. 223 del 2006 relativa agli immobili strumentali.

La Commissione di primo grado aveva rigettato il ricorso della società acquirente, che aveva dedotto la sussistenza di un vincolo di pertinenzialità di tali unità abitative con la restante parte dell'immobile principale, bene di natura strumentale con classificazione catastale B/4, di cui costituivano una parte marginale pari al 13,75% dell'intero complesso immobiliare, ritenendo pretestuose e non pertinenti le suddette argomentazioni, data la destinazione abitativa rimasta immutata ed il subingresso della società nel contratto di locazione per uso abitativo relativo ad una di esse.

La contribuente aveva chiesto la riforma di tale decisione, insistendo sul vincolo pertinenziale, esplicitato sia nell'atto di compravendita sia nel contratto di locazione con l'Enel Spa, relativo all'intero immobile, in cui la società era subentrata dopo l'acquisto.

La CTR rigettava l'appello, ritenendo incontestata la destinazione abitativa delle unità immobiliari classificate catastalmente in A/2 e A/3; rilevava altresì che nonostante la volontà manifestata dall'acquirente non era provata la loro pertinenzialità con la restante parte dell'immobile, in quanto dalle planimetrie catastali risultavano aver mantenuto una specifica autonomia, che non convinceva la dichiarata volontà di utilizzarle ad uso archivio, in quanto le unità erano dotate di vani accessori tipici delle unità abitative, che la sussistenza o meno di contratti di locazione in essere non risultava pertanto determinante.

2. Avverso la sentenza di appello, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, notificato il 14 giugno 2013, affidato a otto motivi, e depositato memoria ex art. 378 c.p.c.; l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 817 c.c., dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 23 e 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, dell'art. 1, parte I, della Tariffa, degli artt. 1 e 10 del d.lgs. n. 347 del 1990 nonché dell'art. 1 della tariffa allegata, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, per aver dato esclusiva rilevanza alla classificazione catastale degli immobili ed alla permanente autonomia degli stessi, escludendo che il contratto di locazione in essere con la società ENEL Spa potesse costituire un valido atto di destinazione delle unità abitative a pertinenza dell'immobile strumentale.

2. con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 135, comma 1, lett. j) della direttiva 2006/112/CE; dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs.

n. 546 del 1992, per non aver interpretato in senso restrittivo l'esenzione IVA per la cessione di fabbricati;

3. con il terzo e quarto motivo lamenta omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo e controverso, o omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, in merito all'accertamento fattuale della sussistenza del nesso pertinenziale tra gli immobili, in riferimento al profilo dell'elemento oggettivo;

4. con il quinto e sesto motivo deduce omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo e controverso, o omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, in ordine alla circostanza che la società acquirente era subentrata nel contratto di locazione con la società ENEL Spa, avente ad oggetto l'intero complesso immobiliare, con cui era stata impressa la natura pertinenziale agli immobili prevedendone la destinazione ad uso uffici, archivi e depositi;

5. con il ^{settimo ottavo} ~~quinto~~ e ~~sesto~~ motivo deduce omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo e controverso, o omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, per aver omesso di considerare che già nel contratto di cessione era stato specificato che l'intero fabbricato sarebbe stato adibito ad uso commerciale.

6. Il ricorso non merita accoglimento.

7. Il primo e secondo motivo, che si esaminano congiuntamente perché connessi, risultano infondati in quanto va escluso che la sentenza impugnata sia incorsa in una errata ricognizione della fattispecie astratta rilevante ai fini di causa.

La nozione di "pertinenza", in quanto non fornita dalla legge tributaria, resta quella di cui alla nozione generale contenuta nell'art 817 del codice civile, per cui un bene che sia funzionalmente collegato ad altro è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del bene principale.

Questa Corte ha avuto modo di precisare in tema di ICI, ma con principi applicabili anche nella specie, che il regime in esame trova applicazione solo se la natura pertinenziale resta convalidata dalla verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dall'art. 817 c.c., e cioè dalla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra (criterio oggettivo) e dalla volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà "durevole" (criterio soggettivo).

Si tratta di un criterio, "fattuale" (cfr. ad es. sez. 5, n. 19161 del 2004), che impone una "indagine" che "comporta un apprezzamento dei dati probatori acquisiti", per cui "deve essere condotta in sede di merito" (v. ad es. sez. 5, n. 6501 del 2005 cit.) accertando "un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius edificandi" e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile "ad libitum". "Attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale... grava sul contribuente (quando ... ne derivi una tassazione attenuata)" e "deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico"; "se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze ..., non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite.

Si è dunque sottolineato :

-che l'accertamento dell'esistenza del vincolo pertinenziale, postula anche quello dell'esistenza dell'ulteriore requisito della non suscettibilità del bene costituente pertinenza di una diversa

destinazione senza una radicale trasformazione: altrimenti sarebbe agevole per il proprietario di un immobile godere dell'esenzione attraverso una destinazione pertinenziale rispetto ad un fabbricato pur se detta destinazione possa facilmente cessare, senza una radicale trasformazione dell'immobile stesso (cfr. sez. 5, n. 25127 del 2009; n. 22128 del 2010; n. 25170 del 2013; n. 15668 del 2017);

- che risultano irrilevanti le risultanze catastali, specie se di segno sfavorevole al contribuente, in quanto la circostanza che in catasto l'immobile pertinenziale sia frazionato rispetto a quello principale, costituisce un dato esclusivamente formale, e non osta a che possa essere dimostrata la pertinenzialità ai sensi dell'art. 817 c.c. mediante i requisiti oggettivo e soggettivo predetti (così sez. 5 n. 19375 del 2003, n. 19161 del 2004, n. 26077 del 2015 e n. 18470 del 2016).

7.1 Tanto premesso, deve ritenersi che la decisione impugnata, escludendo la sussistenza del vincolo pertinenziale, si è posta in linea con la disciplina di diritto come sopra ricostruita di cui all'art. 817 c.c., in quanto ha effettuato una verifica fattuale dell'elemento oggettivo e, senza limitarsi all'indicazione della classificazione catastale, ha evidenziato che, nonostante la volontà di destinazione ad uso commerciale espressa dall'acquirente, idonea a configurare l'elemento soggettivo, quelle unità abitative, collocate in un unico piano, dotate di ingressi indipendenti, avevano mantenuto, per la dislocazione dei vani, una vocazione di tipo abitativo.

7.2 Rientrando la fattispecie in una delle ipotesi legittime di esenzione dall'Iva, va quindi esclusa la violazione dell'art. 135, comma 1, lett. j) della direttiva 2006/112/CE, dedotta con il secondo motivo.

8. Quanto ai motivi dal terzo all'ottavo, attinenti ai vizi motivazionali relativi alla ricostruzione del fatto, nella fattispecie trova applicazione *ratione temporis* (ai sensi dell'art. 54 , comma 3, del d.l. n. 83 del 2012 conv., con modif., dalla l. n. 134 del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2012) il nuovo testo dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva all'11 settembre 2012, sicché il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" .

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. " non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia. " (Vedi Sez Un n. 8053 del 2014 e tra le tante conformi Cass. n. 21257 del 2014; n. 23828 del 2015; n. 23940 del 2017);

Il nuovo testo del n. 5) dell'art. 360 c.p.c. introduce dunque nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, comma 2, n. 4, c.p.c., il ricorrente è tenuto ad indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui

esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" .

8.1 Risulta poi da tempo affermato da questa Corte che " Le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui all'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348-ter cod. proc. civ., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che l'art. 54, comma 3-bis, del d.l. n. 83 del 2012, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito. (Vedi Sez. U. n. 8053 e n. 8054 del 2014);

8.2 Ne consegue l'inammissibilità dei motivi terzo, quinto e settimo, in quanto articolati in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate dal d.l. n. 83 del 2012.

9. I motivi quarto, sesto e ottavo, pur correttamente formulati, vanno comunque disattesi.

9.1 In riferimento al quarto motivo si rileva che la decisione impugnata ha preso in considerazione tutte le circostanze addotte a sostegno della sussistenza del vincolo pertinenziale, sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, e, con una valutazione fattuale ineccepibile ne ha negata la sussistenza ritenendo persistente la vocazione abitativa delle unità immobiliari.

In particolare il rapporto di servizio delle unità abitative con la restante parte dell'immobile è stato escluso mettendo in rilievo la persistenza della originaria destinazione ad uso abitativo,

evidenziata dalla dislocazione dei vani risultante dalle planimetrie catastali.

Il motivo, pertanto, si risolve in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice di merito, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di legittimità.

9.2 Il sesto ed ottavo motivo, in cui si deduce l'omesso esame del contratto di locazione e del contratto di cessione da cui emergerebbe la volontà dell'acquirente di destinazione delle unità abitative ad uso strumentale, non possono invece trovare accoglimento in quanto posti in riferimento a fatti, che in quanto incidenti sull'elemento soggettivo della destinazione a pertinenza, una volta escluso l'elemento oggettivo della destinazione effettiva e concreta, risultano privi di decisività perché da soli insufficienti a sostenere l'esistenza del vincolo.

10. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso va rigettato.

11. Segue la condanna della società ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di legittimità, che si liquidano come da dispositivo.

11.1 Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto- ai sensi dell'art.1, comma 17 della l. n. 228 del 2012 (che ha aggiunto il comma 1 quater all'art. 13 del d.P.R. n. 115 del 2002) - della sussistenza dell'obbligo di versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione integralmente rigettata .

P.Q.M.

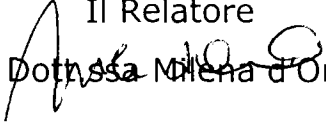
La Corte,
rigetta il ricorso;

condanna la società ricorrente a pagare all'Agenzia delle Entrate le spese di lite del presente giudizio, che si liquidano

nell'importo complessivo di € 7.000,00 per compensi professionali, oltre spese prenotate a debito.

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

ROMA, 6.11.2018.

Il Relatore

Dot. ssa Milena d'Oriano