

Civile Sent. Sez. 5 Num. 4074 Anno 2020

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: PEPE STEFANO

Data pubblicazione: 18/02/2020

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 18892/2014 R.G. proposto da:

2710
2019

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: 80224030587), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, è domiciliata;
- *ricorrente* -

contro

ERNESTO FORNARO e M.A. & F.INVEST S.a.s. di Zuccaro Maria & C., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'avv. Vito A. Martinelli ed elettivamente domiciliati presso lo studio legale Di Benedetto & Associati in Roma, via Cicerone n. 28;

- *controricorrenti* -

avverso la sentenza n. 148/10/14 della Commissione tributaria Regionale di BARI, depositata il 23/01/2014;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 12/12/2019 dal Consigliere Stefano Pepe;

udite le conclusioni rassegnate dal Sostituto Procuratore Generale Dott. Francesco Salzano, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udite le conclusioni rassegnate dall'Avv. Pasquale Pucciariello per la ricorrente e dall'Avv. Vito Antonio Martielli per i resistenti.

Ritenuto in fatto

1. A seguito di rogito del 20.7.2011 Rep. n. 182231/31151, registrato l'8/8/2011 al n. 26470 a firma notaio Ernesto Fornaro, la società M.A. & F.INVEST Sas di Zuccaro M. & C. S.a.s. acquistava un immobile uso ufficio sito nel Comune di Acquaviva delle Fonti alla via Giovanni XXIII e contraddistinto al catasto al foglio 46, p.lla 4077, sub 17, cat A/3 cl. 3^.

2. Il 07/10/2011 l'Agenzia dell'Entrate di Bari notificava ai contribuenti un avviso di liquidazione dell'imposta di registro ed irrogazione sanzioni chiedendo il pagamento di €. 5.412,00 non potendo il suindicato immobile, iscritto al catasto con categoria A/3, qualificarsi come strumentale agli effetti dell'opzione per l'imposizione sull'IVA e, dunque, allo stesso non era applicabile il regime riportato nell'atto di compravendita ex art 10, n. 8-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, ma quello di cui al medesimo articolo ma indicato al n. 8-bis.

3. I contribuenti proponevano ricorso e la CTR, con sentenza n. 148/10/14 depositata il 23.01.2014, in riforma della sentenza di primo grado, accoglieva le censure proposte, ricorrendo nella fattispecie in esame i presupposti impositivi richiesti nell'atto di compravendita risultando, altresì, l'atto impugnato affetto da insufficiente motivazione.

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia dell'Entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

5. I resistenti hanno depositato controricorso.

6. In prossimità dell'udienza parte resistente ha depositato memoria.

Considerato in diritto

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, ex art 360, primo comma, n. 3, c.p.c. la violazione dell'art. 52 d.p.r. n. 131 del 1986, per avere la CTR erroneamente ritenuto non congruamente motivato l'atto di liquidazione seppure

esso indicasse quale suo presupposto l'accatastamento dell'immobile oggetto di compravendita nella categoria A/3 e, dunque, per effetto di ciò, l'impossibilità per le parti di accedere al regime impositivo di cui all'art. 10, n. 8-ter, del d.p.r. 633 del 1972.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ex art 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art 40, primo comma, d.p.r. n. 131 del 1986 e dell'art. 10, n. 8-ter lett d), d.p.r. n. 633 del 1972, in quanto seppure nell'atto oggetto di imposizione la parte acquirente e il notaio avevano dichiarato di volersi avvalere del disposto dell'ultima disposizione indicata, essa non poteva trovare applicazione stante l'accatastamento dell'immobile nella categoria A/3.

3. I due motivi di ricorso, da trattarsi congiuntamente stante la loro stretta connessione, sono fondati.

E' incontrovertito tra le parti che al momento della compravendita per atto notarile del 20.7.2011, l'unità immobiliare era accatastata nella categoria A/3 e il fatto che la parte venditrice aveva dichiarato di esercitare l'opzione IVA, ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter lett. d) cit.

L'art 10 (Operazioni esenti dall'imposta) del d.p.r. n. 633 del 1972 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) nel testo in vigore *ratione temporis* prevedeva, al n. 8-bis che l'esenzione IVA si applicava alle «cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata», indicando il successivo n. 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» salvo «quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione» (lett d).

Questa Corte, secondo un indirizzo al quale il Collegio intende dare continuità, ha 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 (Cass. n. 30157 del 2017 e n. 22765 del 2016).

La CTR, nell'accogliere il gravame proposto dai resistenti, ha completamente obliterato tali principi e, in particolare, l'accatastamento del bene al momento della compravendita nella categoria A/3 e, quindi, la circostanza che esso non poteva avere aveva natura strumentale, con la conseguenza che nel caso di specie risulta assente il presupposto normativo individuato dal legislatore al fine del corretto esercizio dell'opzione impositiva, ricadendo la fattispecie nelle cessioni previste dall'art. 10, comma 8 bis. cit.

In ragione del valore che assume il dato formale indicato risulta irrilevante la richiesta di cambiamento di destinazione d'uso e la dichiarazione della parte venditrice di voler esercitare l'opzione di cui all'art. 10 n. 8-ter lett d) (testo vigente *ratione temporis*) che, proprio in ragione della categoria A/3 attribuita all'immobile non era consentita in quanto prevista unicamente per le cessioni di fabbricati strumentali.

Rispetto a quanto sopra l'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia risulta congruamente motivato, in quanto - per come si evince dalla lettura della sentenza della CTR, del ricorso e del controricorso - esso indica quale suo presupposto la circostanza che la compravendita aveva ad oggetto un «fabbricato iscritto in catasto con categoria A/3» per cui alla stessa «non è applicabile il regime impositivo IVA richiesto in atto, ai sensi dell'art. 10 numero 8-ter del d.p.r. 633/72. Si applica invece sempre l'art. 10 il n 8-bis». Tale contenuto motivazionale è pienamente idoneo a consentire l'esercizio del diritto di difesa della contribuente, per come di fatto avvenuto nella fattispecie in esame, laddove l'indicazione dell'iscrizione in catasto assume rilievo ai fini dell'esclusione della natura strumentale richiesta dall'art. 10 n. 8-ter che,

evidentemente, non può essere riconosciuta a immobili con destinazione abitazione.

4. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, rigettando gli originari ricorsi avverso l'avviso di liquidazione proposto dai contribuenti.

5. Attesa la peculiarità della questione, il cui recente orientamento della giurisprudenza di legittimità è sopravvenuto alla proposizione del ricorso, vanno compensate le spese per ogni fase e grado.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta gli originari ricorsi dei contribuenti avverso l'avviso di liquidazione.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma il 12/12/2019

Il Consigliere relatore

Stefano Pepe



Il Presidente

Domenico Chindemi

