



27123.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. DOMENICO CHINDEMI

- Presidente -

Dott. ORONZO DE MASI

- Consigliere -

Dott.ssa LIANA MARIA TERESA ZOSO

- Consigliere -

Dott.ssa MILENA BALSAMO

- Consigliere -

Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

- Rel. Consigliere -

Ud. 16/09/2020 -
CC

R.G.N. 10284/2015

Cea 27123

Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso nr. R.G. 10284-2015 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende *ope legis*;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) S.r.L., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso lo studio dell'Avvocato (omissis) (omissis) ^{CNELA} rappresentata e difesa ^{ME UNITAMENTE AGGI} dagli Avvocati (omissis) (omissis) giusta procura speciale estesa in calce al controricorso

- **controricorrente** -

10284
2020

avverso la sentenza n. ¹⁰³⁴ 79/1/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA, depositata il 14/10/2014;
 udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 16/9/2020 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

l'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Liguria aveva accolto l'appello della (omissis) s.r. avverso la sentenza n. 76/3/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Imperia in rigetto del ricorso avverso avviso di liquidazione in misura proporzionale di imposta di registro, ipotecaria e catastale 2008 notificato relativamente alla sentenza emessa dal Tribunale di San Remo in data 30.9.2008, con cui era stato disposto, ex art. 2932 c.c., il trasferimento della proprietà di un immobile dalla società contribuente a terzi;

in particolare, la Commissione Tributaria Regionale aveva riformato la sentenza di primo grado rilevando che il trasferimento era stato *condizionato al pagamento di una somma da parte dell'acquirente alla (omissis) S.r.L che non era ancora avvenuto, con conseguente sussistenza di una condizione sospensiva e pagamento dell'imposta di registro in misura fissa, e che l'immobile, come sostenuto dalla società, non era stato completato alla data del 31.12.2010, ragione per la quale alla vendita era applicabile l'Iva ai sensi dell'art. 10, n. 8 bis, DPR n. 633/1972, e l'imposta di registro doveva quindi parimenti applicarsi in misura fissa e non proporzionale;*

la società contribuente resiste con controricorso ed ha infine depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. con il primo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, in rubrica, <<violazione e falsa applicazione dell'art. 37 e dell'art. 27, comma 1, 2 e 3 DPR 131/1986>> per avere la CTR ritenuto che, in virtù del trasferimento della proprietà dell'immobile ex art. 2932 c.c., subordinato alla condizione sospensiva del pagamento del prezzo residuo, dovesse applicarsi il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa;

1.2. la censura va accolta;

1.3. come già affermato da questa Corte (cfr. Cass. nn. 27902/2018, 14470/2018), secondo principi di diritto che il Collegio ritiene del tutto condivisibili, in materia d'imposta di registro, la sentenza ex art. 2932 c.c., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'art. 27 del d.P.R. n. 131 del 1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano dalla mera volontà dell'acquirente ovvero dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente;

2.1. con il secondo motivo l'Agenzia denuncia, in rubrica, << violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10 n. 8 bis) e dell'art. 6 del DPR 633/1972 e dell'art. 40 DPR 131/1986 e dell'art. 2697 c.c.>> nonché <<omessa motivazione>> avendo la CTR accolto l'appello anche sul rilievo dell'assoggettabilità ad Iva del trasferimento ritenendo, senza motivare in modo idoneo, che la data di ultimazione dei lavori sull'immobile coincidesse con quella indicata dalla società contribuente (31.12.2010) e che pertanto la cessione non rientrasse nelle esenzioni IVA di cui all'art. 10 n. 8 bis cit.;

2.1. la CTR ha accolto le argomentazioni della ricorrente in primo grado circa l'applicabilità alla vendita in esame dell'imposta di registro in misura fissa stante l'ultimazione dell'immobile in data 31.12.2010 dando atto della produzione documentale della comunicazione di <<fine dei lavori>> al Comune di Ospedaletti in data 31.12.2010 e della richiesta del certificato di agibilità in data 18.3.2011 e 27.4.2011;

2.2. come già precisato da questa Corte (cfr. Cass. nn. sentenze nn. 22138/2017, 22757/2016), l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E del 1 marzo 2007, ha affermato che «occorre tener conto che l'art. 10, nn. 8-bis) e 8-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati", e ciò diversamente da quanto espressamente previsto in altri ambiti normativi (come, ad esempio, il n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 e il n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo d.P.R.). 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'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA», ed espressioni analoghe si rinvengono nella circolare n. 12/E del 12.3.2010;

2.3. ciò che viene posto in rilievo, al fine di affermare che l'atto di cessione è sottoposto ad Iva, è che il bene non sia ancora uscito dal circuito produttivo sicché nel caso in cui l'immobile, non ancora completato, pervenga al consumatore finale, il quale provveda all'ultimazione dei lavori a mezzo di contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, commi 8 bis e ter, d.p.r. 633/1972 e l'atto va assoggettato ad imposta di registro e tale interpretazione della norma è conforme al dato testuale, considerato che l'art. 10, commi 8 bis e ter, citati, escludono dall'esenzione le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro cinque anni dalla data dell'ultimazione della costruzione, ravvisandosi in ciò la *ratio* della norma che consiste nell'intento di favorire le imprese costruttrici le quali possono giovare della sottoposizione ad Iva in quanto partecipano del ciclo produttivo;

2.4. diversamente opinando, ovvero qualora si ritenesse che qualsiasi cessione di fabbricati o di loro porzioni non ultimati andassero esenti 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 essere la *ratio* della norma, volta ad assoggettare ad Iva le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato (abitativi o strumentali) non ultimati che avvengono nell'ambito del circuito produttivo e non sono poste in essere a favore del consumatore finale;

2.5. se ne ricava pertanto, con riguardo al caso in esame, che, in caso di cessione di un immobile non abitativo in costruzione al <<privato-consumatore finale>>, l'effettiva ultimazione dei lavori, e il conseguente regime fiscale (esenzione dall'Iva, imposte di registro in misura fissa, oltre ad imposte ipotecaria e catastale), coincide con l'atto di acquisto;

2.6. la CTR non si è quindi conformata ai principi dianzi illustrati essendo incontestato l'intervenuto trasferimento della proprietà dell'immobile ai sensi dell'art. 2932 c.c. con sentenza emessa in data 30.9.2008 dal Tribunale di San



Remo, comportando la sentenza in questione cessione del bene ai sensi dell'art. 1 DPR n. 633/1972;

3. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, il ricorso va dunque accolto, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va respinto il ricorso proposto dalla contribuente;

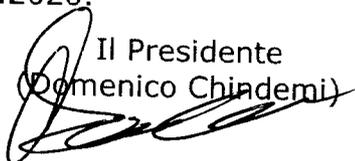
4. le spese di lite dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti, in ragione del consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate in epoca successiva alla introduzione della lite, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente; compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna la parte soccombente al rimborso di quelle di legittimità che liquida in complessivi Euro 2.200,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 16.9.2020.

Il Presidente
(Domenico Chindemi)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
27 NOV 2020

oggi,

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

