

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI IASI Camilla - Presidente

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere

Dott. SCARCELLA Alessio - Consigliere

Dott. CARBONE Enrico - Consigliere

Dott. FASANO Anna Maria - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 6068-2012 proposto da:

(OMISSIS) SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentato e difeso dall'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PERUGIA;

- intimata-

nonche' da:

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PERUGIA, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente incidentale -

contro

(OMISSIS) SRL, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentato e difeso dall'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

- controricorrente all'incidentale -

avverso la sentenza n. 190/2011 della COMM.TRIB.REG. di PERUGIA, depositata il 26/09/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13/06/2017 dal Consigliere Dott. ANNA MARIA FASANO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per il rigetto di entrambi i ricorsi;

udito per il ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto il rigetto del ricorso principale.

### FATTI DI CAUSA

La società' (OMISSIS) S.r.l. acquistava dalla società' (OMISSIS) S.r.l. due porzioni di fabbricati facenti parte di un fabbricato ad uso artigianale, di cui una costituita da un capannone in corso di costruzione, con applicazione delle relative imposte di Registro ed ipo-catastali in misura fissa, essendo l'atto soggetto ad IVA. L'Ufficio notificava al notaio rogante un avviso di liquidazione rideterminando le imposte, il quale provvedeva all'integrale pagamento delle somme richieste. La società' (OMISSIS) S.r.l. proponeva ricorso innanzi alla CTP di Perugia, eccependo l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per errata applicazione della normativa di cui all'articolo 1 bis della Tariffa al Decreto Legislativo n. 347 del 1990, nonché per violazione del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 35, in quanto non riportante in maniera esplicita la base imponibile e le aliquote applicate nel calcolo dell'imposta dovuta. La CTP accoglieva il ricorso. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello, che veniva accolto dalla CTR dell'Umbria. La società' (OMISSIS) S.r.l. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, svolgendo sei motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate, che ha proposto ricorso incidentale. La società' contribuente ha resistito con controricorso incidentale, illustrato con memorie.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando la violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4) e articolo 118 disp. att. c.p.c., nonché dell'articolo 111 Cost., comma 6, e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, per vizio motivazionale della sentenza, atteso che la pronuncia conterrebbe taluni assunti, anche poco coerenti, inidonei a rappresentare l'iter logico seguito dal giudice per giungere alla decisione.

2. Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando la violazione dell'articolo 112 c.p.c., atteso che, pur avendo la società' contribuente eccepito l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia, in quanto mera e banale ripetizione delle difese già svolte nel giudizio di primo grado, lamentandosi una mancanza di mere specifiche censure alla sentenza, il giudicante omette di pronunciarsi sul punto, anche implicitamente.

3. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando la violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto (in riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, nn. 8 bis e 8 ter, al Decreto Legislativo n. 347 del 1990, articolo 10 e all'articolo 1 bis Tariffa della medesima normativa, nonché al Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 35, comma 10, anche intese in combinato disposto e complessivo disposto), avendo la CTR errato nel ritenere che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un

momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8 bis) e 8 ter) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, in quanto bene ancora inserito nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, denunciando la violazione di norme di diritto (in riferimento al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 18, 19 e 24) e vizio di ultra o extra petizione ex articolo 112 cod. proc. civ., ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3 e 4, atteso che la CTR ha accolto il ricorso, riscontrando la legittimità dell'atto, sulla base di motivazioni diverse o aggiunte a quelle su cui l'atto è fondato, in violazione della ragione dispositiva del processo, avendo aggiunto nella motivazione della sentenza: "diversamente opinando, sarebbero esclusi dall'impostazione proporzionale anche quelli immobili, che pur totalmente edificati, siano ancora mancanti di lievi rifiniture o d'impianti accessori secondari, il che non solo creerebbe disparità irrazionali nella tassazione ma, anche un evidente strumento elusivo", laddove mai era stato oggetto del thema decidendum la questione concernente la sussistenza di un'operazione di tipo elusivo.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, denunciando la violazione del principio del contraddittorio, per mancata sollecitazione delle parti sul nuovo profilo introdotto dal giudice di appello per dirimere la questione controversa, atteso che la CTR, avendo richiamato il profilo dell'elusione ha compiuto una sostituzione dell'azione proposta con altra, basata su fatti diversi o su diversa causa petendi, modificando così il quadro fattuale e giuridico che era stato sottoposto al suo vaglio.

6. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso, proponendo ricorso incidentale per violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 10, lettera b) e articolo 57, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che i giudici di appello avrebbero dovuto ritenere insussistente la legittimazione ad agire della società contribuente, rilevando l'inaffidabilità del ricorso introduttivo, perché presentato da soggetto diverso da quello destinatario dell'atto oggetto di impugnazione, notificato solo al notaio rogante.

7. Per ragioni di priorità logica va esaminata preliminarmente la censura proposta con ricorso incidentale. Il motivo è infondato. In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante può essere impugnato anche dalle parti contraenti, in quanto la previsione della notifica al notaio vale solo a costituirlo quale responsabile di imposta, ma non incide sul principio fissato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 57, per cui i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo (Cass. n. 4047 del 2007; Cass. n. 18483 del 2010; Cass. n. 5016 del 2015).

8. I primi cinque motivi del ricorso principale, per connessione logica, devono essere trattati congiuntamente.

Le censure non sono fondate e vanno rigettate.

8.1. Emerge dai fatti di causa, e non è contestato in atti, che con atto di compravendita a rogito del Notaio (OMISSIS) di Todì, registrato telematicamente il 17 giugno 2009, la società (OMISSIS) S.r.l. acquistò due porzioni immobiliari, di cui una costituita da un capannone in corso di costruzione.

La parte contribuente deduce l'inapplicabilita' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, comma 1, n. 8 ter alle ipotesi di fabbricati non ultimati che non possono essere considerati strumentali, perche' ancora inseriti nel circuito produttivo. Nella specie l'immobile oggetto di compravendita necessitava di opere di completamento e, quindi, non poteva ritenersi uscito dal circuito produttivo.

Argomenta che, una volta ultimato, l'immobile e' stato trasferito dalla (OMISSIS) S.r.l. ad (OMISSIS) S.p.A. che lo ha acquistato per l'utilizzatore (OMISSIS) S.r.l., come risulta dal contratto di compravendita.

Con riferimento alle cessioni di beni strumentali non ultimati, questa Corte ha, recentemente, precisato che:

"Le cessioni di beni strumentali non ultimati, ove avvengono nell'ambito del circuito produttivo, sono soggette ad IVA, non ricadendo nell'esenzione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, comma 1, n. 8 ter, e, conseguentemente, ad imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 bis della Tariffa allegata al Decreto Legislativo n. 347 del 1990, mentre, se sono poste in essere a favore del consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, sono sottoposte ad imposte di registro" (Cass. n. 23499 del 2016).

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 12/E del 1 marzo 2007, ha chiarito che: "occorre tenere conto che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, nn. 8 - bis) e 8 - ter), nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche di fabbricati non ultimati, diversamente da quanto espressamente previsto in altri ambiti normativi come, ad esempio, il n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e il n. 127 undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo d.P.R.. Cio' 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, sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8 bis) e 8 ter) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA". Analoghe considerazioni sono espresse nella circolare n. 12/E del 12.3.2010.

In particolare si e' evidenziato, nella sentenza richiamata, come cio' che viene posto in rilievo, per ritenere l'atto di cessione assoggettabile ad IVA, e' che il bene non sia ancora uscito dal circuito produttivo. Ne consegue che, nel caso in cui l'immobile, non ancora completato, pervenga ad un consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori a mezzo di contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, comma 8 ter, e l'atto va assoggettato ad imposta di registro.

8.2. Nella specie, si evince dalla sentenza impugnata, ma e' circostanza non contestata, che la destinazione dell'immobile acquistato dalla S.r.l. era proprio a bene strumentale, pertanto tale societa' va individuata quale utilizzatrice finale del bene, con la conseguente uscita del bene da circuito produttivo.

La pronuncia della CTR, pertanto, non merita le censure espresse nei motivi di ricorso, atteso che, come precisato da questa Corte, con la sentenza n. 23499 del 2016, gia' citata: "qualora si ritenesse che qualsiasi cessione di bene strumentale non ultimato andasse esente 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 come la "ratio" della norma, volta ad

assoggettare ad IVA le cessioni di beni strumentali non ultimati che avvengono nell'ambito del circuito produttivo e non sono poste in essere a favore del consumatore finale".

9. Con il sesto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando la violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto in relazione al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 35, ed al principio di precisione e chiarezza, atteso che la CTR avrebbe erroneamente respinto la censura proposta dalla società ricorrente in ordine alla nullità dell'avviso di liquidazione per mancata indicazione della base imponibile sulla quale sono state calcolate le imposte reclamate e per inosservanza del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 35, affermando in modo sintetico e assai sbrigativo, che tale carenza non creava alcuna incertezza sulle ragioni della pretesa erariale, sì che essa non ledeva in alcun modo le possibilità difensive.

9.1. Il motivo non è fondato.

La motivazione di un avviso di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente di esercitare il diritto di difesa. Ne consegue che è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base al quale sono state determinate le imposte catastali ed ipotecarie proporzionali, relative all'acquisto dell'immobile, tenuto conto che non è in contestazione il valore dell'immobile come indicato nell'atto oggetto di registrazione, ma l'assoggettabilità ad IVA. Nella specie, la contribuente, presa conoscenza del criterio di valutazione adottato è stato in condizione di contestare e documentare adeguatamente l'infondatezza della pretesa erariale (Cass. n. 14027 del 2012; Cass. n. 25153 del 2013).

10. Per quanto sopra, va rigettato il ricorso principale ed il ricorso incidentale. Le spese di lite, in ragione della reciproca soccombenza, vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale. Compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.