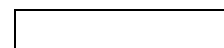


**Civile Sent. Sez. 5 Num. 9800 Anno 2024**

**Presidente: DE MASI ORONZO**

**Relatore: STALLA GIACOMO MARIA**

**Data pubblicazione: 11/04/2024**



### **SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 22747/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE GENERALE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO . (ADS80224030587) che lo rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

IANNUCCI MICHELE, elettivamente domiciliato in MARIGLIANO C.SO UMBERTO I 366, presso lo studio dell'avvocato ROMANO GIUSEPPE (RMNGPP68L03B227T) che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati DI FIORE MICHELE (DFRMHL58D08F839Z), DI FIORE LORENA (DFRLRN88A57F839U)

-controricorrente-

nonchè

contro

BOCCARDI IMMOBILIARE SRL IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEL POZZETTO 122, presso lo studio dell'avvocato CARBONE PAOLO (CRBPLA53C31F104B) rappresentato

e difeso dall'avvocato DI MATTEO ERMELINDA  
(DMTRLN73D51G596M)

-controricorrente-

nonchè contro

SERI SPA, domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la  
CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso  
dall'avvocato DI MATTEO ERMELINDA (DMTRLN73D51G596M)

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. NAPOLI n. 5881/2015  
depositata il 16/06/2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 marzo 2024  
dal Consigliere Giacomo Maria Stalla;

udito il Procuratore Generale che ha concluso per l'accoglimento del  
primo, terzo e quarto motivo di ricorso, assorbito il secondo.

Uditi i difensori delle parti presenti.

#### **Fatti rilevanti di causa.**

**§ 1.** L'Agenzia delle Entrate propone cinque motivi di ricorso per la  
cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la  
commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione,  
ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato alle parti  
stipulanti (Boccardi Imm.re srl e Seri spa) nonché al notaio rogante  
(Michele Iannucci) in relazione all'atto di compravendita 17.12.2012  
di un complesso immobiliare scolastico, catastalmente classificato in  
categoria B5, in corso di ristrutturazione e destinato, al termine dei  
lavori, a cambio d'uso in residenziale.

Questo atto, dal notaio ritenuto assoggettato ad Iva ed  
autoliquidato con imposta ipotecaria e catastale in misura fissa,  
veniva dall'Ufficio invece sottoposto ad imposizione ipotecaria e  
catastale proporzionale (rispettivamente per il 3 % e per l'1 %),  
nonché ad imposizione proporzionale di registro, ex art. 6 Tariffa  
d.P.R. 131/86 (0,50 %), sulla clausola enunciante l'avvenuto  
pagamento del prezzo (euro 16.335.000,00) mediante

compensazione di un credito di pari importo vantato dalla società acquirente nei confronti della venditrice.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- non sussisteva responsabilità solidale del notaio rogante, vertendosi di imposta suppletiva o complementare (per l'estraneità all'atto dei profili contestati), comunque non principale ex art.57 co. 2 d.P.R. 131/86;
- ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8 bis d.P.R. 633/72, l'immobile trasferito doveva considerarsi 'non ultimato', con conseguente applicazione dell'Iva e dell'imposta ipocatastale in misura fissa (come anche desumibile dalla Circolare 12/E dell'1.3.2007, e poi dalla Circolare 16/E del 29.5.13);
- trattandosi di modalità di versamento del prezzo, la compensazione dichiarata in atto non era autonomamente assoggettabile ad imposta di registro.

Resistono con controricorso tanto le società stipulanti (difesa unitaria), quanto il notaio Iannucci.

Le prime hanno depositato memoria.

All'udienza 11.1.2023 il giudizio veniva sospeso su istanza di parte contribuente ex art. 1 co.197 legge 197/22; in data 5.10.2023, la medesima parte ha formulato istanza di prosecuzione del giudizio, dichiarando di non intendere avvalersi della definizione anticipata.

Il Procuratore Generale ha concluso come in epigrafe.

### **Ragioni della decisione.**

**§ 2.1** Con il *primo motivo* di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta – ex art.360, co.1<sup>^</sup>, n. 4 cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione degli artt. 57 e 62 d.lgs 546/92, per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto inammissibile il 'punto di gravame' con il quale essa Agenzia aveva dedotto (per la prima volta in appello) il fatto che l'immobile in questione fosse stato ultimato nell'anno 1974. Questa circostanza (pacifica) doveva in realtà

reputarsi del tutto irrilevante ai fini di causa e, in ogni caso, il fatto che si vertesse di un immobile già ultimato (e come tale già regolarmente accatastato come edificio scolastico in categoria B5) era stato dedotto dall'Ufficio fin dall'atto impositivo e dalle prime difese in giudizio, al fine di evidenziare la distinzione di regime impositivo tra ultimazione dei lavori di 'costruzione' ed ultimazione (nella specie non ancora avvenuta al momento dell'atto di trasferimento) dei lavori di 'ristrutturazione'.

Con il *secondo motivo* di ricorso si deduce – ex art.360, co.1<sup>^</sup>, n. 4 cod.proc.civ. – nullità della sentenza per sostanziale incomprendibilità della motivazione, posto che la commissione tributaria regionale si era in pratica 'rifiutata' di prendere atto che l'immobile in questione era da tempo 'ultimato' e che le citate Circolari non riguardavano la presente fattispecie, proprio perché relative ad immobili la cui costruzione (non ristrutturazione) non era invece ancora ultimata.

Con il *terzo motivo* di ricorso si lamenta – ex art.360, co.1<sup>^</sup>, n.3) cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione dell'art.10 d.lgs 347/90 (ed art. 1 bis tariffa), nonché dell'art.10 co. 1<sup>^</sup> nn. 8 bis ed 8 ter d.P.R. 633/72. Nella specie, al momento dell'atto i lavori di ristrutturazione dell'immobile (DIA 4.4.07) non erano ancora iniziati, o comunque conclusi, né era stato rilasciato il titolo autorizzativo del cambio di destinazione d'uso da scolastico a residenziale, con conseguente applicabilità del n. 8 ter, non già 8 bis, dell'art. 10 d.P.R. 633/72 cit. trattandosi di immobile ultimato, non abitativo, e strumentale (esente Iva ed assoggettato ad imposta ipocatastale proporzionale).

**§ 2.2** Questi tre motivi, suscettibili di trattazione unitaria perché tutti relativi all'incidenza sulla fattispecie impositiva della pregressa ultimazione del fabbricato e del suo carattere strumentale, sono fondati nei termini che seguono.

L'art. 10 d.P.R. 633/72 cit. stabilisce l'esenzione Iva (co. 8-bis) per: "le 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 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione"; (co.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, 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 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".*

Per quanto concerne specificamente l'imposta qui in discussione, rilevano l'art. 1 bis Tariffa Prima Parte all. d.lgs 347/90, secondo cui l'imposta ipotecaria è applicata in misura proporzionale del 3% per le "trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di immobili strumentali, di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8 ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, o costituzione o trasferimenti di diritti immobiliari sugli

*stessi (...)"*; nonché l'art.10 del medesimo d.lgs secondo cui l'imposta catastale si applica in misura proporzionale (10 per mille del valore) sulle volture catastali *"(...) relative a immobili strumentali, ancorche' assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Questa Corte ha già più volte affrontato analoga questione, osservando (v. Cass.n. 22767/16): *"Il motivo non merita adesione, in quanto nella sentenza impugnata i giudici d'appello hanno ben evidenziato come l'immobile trasferito era costituito da un intero corpo di fabbrica, con pertinenze, in fase di ricostruzione, che era già accatastato in D2; da tale circostanza, secondo quanto correttamente evidenziato dai medesimi giudici, si evince come la ultimazione o meno della ricostruzione non potesse incidere sull'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale perché la natura del bene era strumentale (come confermato dalla sua destinazione catastale) e ciò era sufficiente per la sua assoggettabilità alle imposte in questione"*.

Ancor più in termini si è espressa Cass.n. 17398/21 (in fattispecie di *"magazzino regolarmente accatastato in categoria D1, costruito in forza di licenza edilizia rilasciata dal Comune di Genova nel 1968, dichiarato utilizzabile con provvedimenti del Comune di Genova resi in data 17 febbraio 1972 e, al momento della vendita, era in corso una ristrutturazione per diverso utilizzo"*), la quale ha osservato come, in base alla su richiamata normativa, sia decisiva la individuazione dell'immobile come "strumentale"; e tale individuazione ha esito positivo allorquando si verta di immobile già ultimato ed accatastato, e poi fatto oggetto di lavori di ristrutturazione non ultimati.

Si è quindi osservato che: *"Si tratta pertanto di immobile che aveva già acquisito la qualità di immobile strumentale e, in tal caso, come già questa Corte ha avuto modo di precisare, la ultimazione o meno della ricostruzione non può incidere sull'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale perché la natura del bene era già strumentale,*

*essendo ciò sufficiente per la sua assoggettabilità alle imposte in questione (Cass. n. 22767/2016)."*

Nel caso in esame costituisce fatto pacifico (già evidenziato nell'avviso di accertamento e risultante dal medesimo atto di trasferimento) che si trattasse di un immobile ultimato diversi anni prima della trasformazione, ed accatastato in categoria B5 come edificio preposto ad attività scolastica; dunque si trattava di immobile non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, e strumentale per natura, in ciò rilevando la sua struttura e destinazione, indipendentemente dall'utilizzo per finalità imprenditoriale.

Al contempo, si tratta di ipotesi diversa da quella – di immobile non ultimato né accatastato perché ancora in corso di costruzione – presa in esame dalle menzionate Circolari, comunque prive di carattere vincolante.

In definitiva, la risalente ultimazione del fabbricato (sebbene poi sottoposto a radicale ristrutturazione) ed il suo pregresso accatastamento come strumentale costituivano evenienze fattuali già poste a base dell'atto impositivo in quanto emergenti dallo stesso rogito di trasferimento, e non dedotti per la prima volta dall'Agenzia delle Entrate con i motivi di appello.

E su tale presupposto, correttamente quest'ultima aveva, per un verso, invocato l'assoggettamento della fattispecie al co. 8 ter dell'art. 10 d.P.R. 633/72 ed alla imposizione ipocatastale proporzionale e, per altro, affermato l'ininfluenza in concreto delle Circolari concernenti immobili insuscettibili di mercato perché non ultimati.

**§ 3.1** Con il *quarto motivo* di ricorso si deduce – ex art.360, co.1<sup>^</sup>, n.3) cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione degli artt. 42 e 57 d.P.R. 131/86. Dopo aver simultaneamente definito la maggiore imposta in questione sia 'suppletiva' sia 'complementare' la commissione tributaria regionale aveva poi escluso la responsabilità

solidale del notaio, nonostante che l'imposta in questione avesse invece natura 'principale' perché i presupposti della sua liquidazione emergevano dall'atto di trasferimento (pregressa classificazione catastale; pendenza di lavori di ristrutturazione; mancato ottenimento del permesso al cambio di destinazione d'uso), tanto che gli accertamenti svolti dall'Ufficio successivamente all'atto stesso avevano avuto mera funzione confermativa e di riscontro di quanto in esso già evidente.

**§ 3.2** Il motivo è fondato .

Si è osservato (Cass.n. 21815/20, con richiamo a Cass.n. 15450/19) che *"in tema di imposta ipotecaria e di registro, in base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative"* (Cass.n. 15450/19 ed altre).

L'art. 3 ter d.lvo 463/97, prevede una particolare procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione, attribuendo all'amministrazione finanziaria la potestà di notificare al notaio un avviso di liquidazione integrativo, dal quale scaturisce la possibilità, per il notaio medesimo, sia di pagare entro i 15 giorni successivi senza interessi moratori nè sanzioni, sia di eventualmente compensare il proprio debito di rettifica con il credito risultante per le somme da lui versate in eccesso su altre registrazioni telematiche autoliquidate. Orbene, in ogni caso, questa particolare procedura di controllo riguarda l'imposta autoliquidata la cui difformità dal dovuto sia desumibile dal 'modello unico informatico' (MUI) ovvero dalla stessa disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica;



dispone infatti la norma che, in tanto la procedura automatizzata di controllo e recupero dell'imposta autoliquidata sia esperibile, in quanto il maggior dovuto emerga *"sulla base degli elementi desumibili dall'atto"*.

Al contrario, ogniqualvolta la pretesa impositiva non trovi riscontro cartolare, ma richieda l'accesso ad elementi extratestuali o anche l'esperimento di particolari accertamenti fattuali o valutazioni giuridico-interpretative, l'amministrazione finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio dell'avviso di liquidazione integrativo, dovendo invece emettere, secondo le regole generali, avviso di accertamento - per un'imposta che, a quel punto, avrà necessariamente natura complementare - nei confronti delle parti contraenti.

Il problema di causa si sposta dunque sulla circostanza che i presupposti della maggiore imposta liquidata, in concreto, fossero o meno 'desumibili dall'atto'.

In ordine al presupposto in esame ('emersione dall'atto' quale requisito del controllo automatizzato della autoliquidazione) l'amministrazione finanziaria (v. Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003, richiamata dalla Circ. n. 18/E del 29 maggio 2013) ha invitato gli uffici - ferma la necessaria considerazione contenutistica e sostanziale dell'atto - a riscontrare soltanto gli errori e le omissioni che siano oggettivi, univoci ed immediatamente desumibili dall'atto stesso; dunque, *«senza sconfinare, in questa fase riservata al controllo dell'imposta principale, in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati o, comunque, pervenire a conclusioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitino di qualsiasi attività istruttoria»*.

Orbene, applicando questi principi al caso di specie, emerge come il regime ipocatastale applicabile (proporzionale) risultasse proprio dallo stesso atto rogato, nel quale si leggeva tra il resto che (art. 1): - la società Boccardi vendeva a Seri un *"complesso immobiliare in corso*

*di totale ristrutturazione che ne comporterà la modifica di destinazione ad uso residenziale ed i cui lavori non sono ancora ultimati (...) precedentemente adibito a scuola (...) il tutto riportato nel Catasto Fabbricati (...) categoria B5"; - (art.7, lett.a)) la parte venditrice dichiarava che il complesso immobiliare era stato costruito "in virtù ed in conformità alla licenza edilizia rilasciata dal Comune di Gaeta in data 27.12.1972 n. 520 (costruzione ultimata in data 4.3.1974, dichiarata agibile, con relativo rilascio del certificato da parte del Comune in data 2.2.1976 prot.2122)"; - (art.7, lett.c)) gli interventi edilizi di ristrutturazione totale, con relativa modifica di destinazione d'uso, "sono ancora in corso e non sono stati ultimati"; - (art.7, lett.d)) il tutto era dedotto in apposita richiesta presentata nel marzo 2012 al Comune di Gaeta, "con la precisazione che detto permesso di costruire non è stato ancora rilasciato".*

Risultava dunque evidente, dall'atto, come l'oggetto del trasferimento consistesse appunto in un fabbricato strumentale già ultimato (1974), dichiarato agibile (1976) ed accatastato in B5; e la cui diversa destinazione d'uso in residenziale presupponeva radicali lavori di ristrutturazione solo successivamente intrapresi, e comunque dichiaratamente non ultimati (ed anzi, parrebbe, neppure ancora assentiti) al momento del rogito.

Si verteva dunque di una situazione nella quale l'assoggettamento dell'atto al regime ipocatastale proporzionale doveva essere percepito sulla base, non già di elementi indaginosi esterni all'atto stesso (da qui la natura, in effetti, meramente confermativa e di riscontro delle verifiche successivamente poste in essere dall'Agenzia delle Entrate), ma delle stesse dichiarazioni in esso contenute.

Il che attesta, in contrario avviso rispetto alla Commissione Tributaria Regionale, la natura principale (sebbene 'postuma'), non complementare né suppletiva, dell'imposta in oggetto ex artt. 57 e 42 Tur; come tale ascrivibile *ex lege* alla responsabilità del notaio rogante.

**§ 4.1** Con il *quinto motivo* di ricorso l'Agencia delle Entrate deduce – ex art.360, co.1<sup>^</sup>, n.3) cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione dell'art.1 e dell'art.6 Tariffa prima parte d.P.R. 131/86, dal momento che la previsione tariffaria assoggettava ad imposizione proporzionale di registro (0,50%) la compensazione in quanto tale, indipendentemente dal fatto che derivasse dalla legge, ovvero dalla volontà delle parti anche ad effetto estintivo di un'obbligazione al pagamento del prezzo di una compravendita, come nella specie.

**§ 4.2** Il motivo è infondato.

In base all'art.6 Tariffa Parte I all. d.P.R. 131/86 sono assoggettate ad imposta proporzionale dello 0,50 % le *"1. Cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata; garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge"*.

Va però considerato che – nella non illogica né arbitraria ricostruzione offerta dal giudice di merito – la clausola contrattuale (art.3) che l'Agencia delle Entrate vorrebbe qui tassare ai sensi di questa disposizione tariffaria, si limitava a regolare una mera modalità di versamento del prezzo, e dunque di estinzione del relativo obbligo (con riguardo ad un atto di trasferimento assoggettato ad imposta di registro in misura fissa), senza con ciò addivenire all'enunciazione di un autonomo ed esterno accordo compensativo.

Ed è da ritenere che, nell'escludere la fondatezza della pretesa impositiva sul punto, il giudice di merito abbia fatto corretta applicazione del principio di qualificazione giuridica dell'atto in base agli effetti giuridici sostanziali suoi propri ex art. 20 TUR.

Va del resto considerato che, con la censura in esame, la ricorrente si limita appunto ad apoditticamente riaffermare l'applicabilità nel caso della su riportata previsione tariffaria, semplicemente contrapponendo, a quella recepita in doppio grado dai giudici territoriali, la propria ricostruzione degli effetti negoziali in parola; ma senza con ciò farsi carico di enucleare la violazione, da parte del

collegio regionale, di specifici parametri legali, ex artt. 1362 cod.civ., preposti all'interpretazione negoziale (quantomeno nei limiti i cui questi ultimi rilevino anche in ambito tributario), né indicare attraverso quali specifici elementi, intrinseci all'atto, si dovrebbe escludere che la clausola in oggetto abbia avuto proprio ad oggetto una mera modalità di corresponsione del prezzo, in luogo di un accordo causalmente distinto ed autonomo rispetto alla compravendita, come tale rilevante in sede di enunciazione ex art. 22 Tur..

**§ 5.** Ne segue pertanto la cassazione della sentenza impugnata in relazione all'accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, con decisione nel merito – ex art.384 cod.proc.civ. – di rigetto del ricorso originario di parte contribuente, salvo che in punto non debenza dell'imposta proporzionale sulla compensazione asseritamente enunciata.

Le spese dei gradi di merito vengono compensate, con acollo solidale in capo alle parti controricorrenti di quelle del presente giudizio di legittimità, la cui liquidazione avviene come in dispositivo tenendosi conto del solo parziale accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

### **PQM**

#### **La Corte**

- accoglie i primi quattro motivi di ricorso, respinto il quinto;
- cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario di parte contribuente, salvo che in punto non debenza dell'imposta proporzionale sulla compensazione;
- compensa le spese dei gradi di merito, ponendo a carico solidale delle parti controricorrenti le spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in complessivi euro 12.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria, in