

Civile Ord. Sez. 5 Num. 15192 Anno 2021

Presidente: ZOSO LIANA MARIA TERESA

Relatore: D'ORIANO MILENA

Data pubblicazione: 01/06/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23532/2015 R.G. proposto da
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*;

- *ricorrente* -

Contro

Angioy Anedda Paolo Efisio, elett.te dom.to in Roma alla via
Pomezia n. 44, presso lo studio dell'avv. Piero Farallo, unitamente
all'avv. Paola Frascchetti da cui è rapp.to e difeso come da mandato
a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 152/03/15 della Commissione Tributaria
Regionale dell'Umbria, depositata il 2/3/2015, non notificata;

letto il parere del sostituto procuratore generale dott. Roberto
Mucci che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del
12 gennaio 2021 dalla dott.ssa Milena d'Oriano;

RITENUTO CHE:

1. con sentenza n. 152/03/15, depositata il 2 marzo 2015, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria accoglieva l'appello proposto da Angioy Anedda Paolo Efisio, in qualità di notaio rogante, avverso la sentenza n. 31/8/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, con compensazione delle spese di lite;

2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione con cui erano state richieste le imposte di registro in misura proporzionale, ipotecaria e catastale in relazione ad una compravendita del diritto di superficie di un lastrico solare, accatastato in categoria F/5, ritenuto dall'Ufficio erroneamente assoggettato al regime delle eccezioni delle esenzioni IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972;

3. la CTP aveva rigettato il ricorso, mentre la CTR aveva accolto l'appello del contribuente ritenendo che il lastrico solare, censito solo temporaneamente in F/5, categoria residuale e fittizia fiscalmente neutra, che fungendo da copertura di un capannone industriale avrebbe assunto la categoria D1 dopo la realizzazione sullo stesso di un impianto fotovoltaico, doveva qualificarsi come immobile strumentale per natura, soggetto pertanto al regime delle esenzioni IVA di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, vigente ratione temporis;

4. avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, notificato a mezzo PEC in data 2 ottobre 2015, affidato ad un unico motivo; il contribuente resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. con un unico motivo l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, n. 8-ter, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, e dell'art. 1 della Tariffa parte prima allegata, dell'art. 10 del d.lgs. n. 347 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., censurando l'impugnata sentenza per aver ritenuto assoggettabile

ad IVA la cessione di un bene che per sua natura non poteva considerarsi oggettivamente strumentale, dovendosi avere riguardo a tali fini alle risultanze catastali e non all'effettivo utilizzo del bene;

OSSERVA CHE:

1. Il ricorso è meritevole di accoglimento.

1.1 Ai sensi del d.P.R. n. 131 del 1986 sono soggetti ad imposta di registro gli atti di cessione aventi ad oggetto beni immobili; ai sensi dell'art. 40 dello stesso decreto l'imposta va corrisposta in misura fissa e non proporzionale per le cessioni soggette ad IVA.

Per il principio dell'alternatività IVA/imposta di registro il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale è costituito dall'assoggettabilità ad IVA dell'atto di trasferimento.

Ai sensi dell'art. 10, comma 8 ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, vigente *ratione temporis*, sono esenti dall'imposta IVA "le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni" mentre tra le esclusioni a tale regime di esenzioni la lett. d) vi include le cessioni" per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

Ne consegue che per assoggettare ad IVA, e non ad imposta di registro in misura proporzionale, una cessione di immobile, presupposto per l'esenzione ed anche per l'opzione IVA, è necessario che il cespite ceduto sia strumentale per natura.

2. Questione controversa è se possa attribuirsi natura strumentale ad un immobile, nella specie un lastrico solare, censito nella categoria F/5, per il solo fatto di insistere su di un capannone industriale censito in categoria D/1, e se per la relativa cessione sia consentito l'esercizio dell'opzione IVA, ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972.

2.1 La possibilità di individuare al catasto edilizio urbano in modo autonomo i lastrici solari è stata prevista dall'articolo 15 del d.P.R.

n. 650 del 1972 che dispone espressamente: « Ad integrazione e modifica di quanto è stabilito con la legge 11 agosto 1939, n. 1249, modificata con decreto-legge 8 aprile 1948, n. 514, e con il relativo regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1° dicembre 1949, n. 1142, nel catasto edilizio urbano verranno anche iscritti, con indicazione della sola superficie, i lastrici solari nonché le aree scoperte di pertinenza o dipendenza delle unità immobiliari urbane. Gli uni e le altre dovranno essere dichiarati dagli interessati con le medesime modalità stabilite per la dichiarazione delle unità immobiliari urbane dalle norme di legge e di regolamento citate al comma precedente.»

A detti beni, rappresentati esclusivamente nel c.d. elaborato planimetrico, non si attribuisce rendita in quanto vengono ritenuti non idonei a produrre redditi; tendenzialmente i lastrici solari vengono censiti autonomamente rispetto all'immobile di cui costituiscono la copertura per poter procedere alla loro edificazione o compravendita separata.

Tutte le categorie di gruppo F, in quanto prive di rendita catastale, vengono anche definite "fittizie" nella Circolare Agenzia del Territorio n. 9/T del 26 novembre 2001.

3. Va a questo punto verificato se ad un lastrico solare censito in categoria F/5 possa essere attribuita la natura di bene strumentale.

3.1 Costituiscono immobili strumentali i beni utilizzati dall'impresa per l'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Ai sensi dell'art. 43, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui redditi (d.P.R. n. 917 del 1986) i beni immobili strumentali si distinguono tra:

- beni immobili strumentali per destinazione
- beni immobili strumentali per natura.

I beni immobili strumentali per destinazione sono beni utilizzati per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla loro natura o dalle loro caratteristiche; sono invece strumentali per natura gli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di una diversa utilizzazione.

In particolare l'art. 43 T.U.I.R. dispone che: "Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato".

Costituiscono quindi beni strumentali per natura gli immobili appartenenti alle categorie B, C, D, E ed A/10, a condizione che la destinazione ad uso ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria. (Vedi circolare Agenzia delle Entrate n. 18 del 29 maggio 2013).

4. Un lastrico solare, censito in catasto e pertanto classificato nella categoria F/5, a differenza di quello privo di autonomia catastale che va considerato della stessa categoria dell'immobile sul quale insiste, non è strumentale per destinazione in quanto non è utilizzato per l'attività di impresa, ma non rientra neppure tra gli immobili strumentali per natura in quanto oggettivamente, e considerato in sé per le sue caratteristiche strutturali e funzionali, non può ritenersi utilizzabile necessariamente per un'attività di impresa.

Né, in quanto censito autonomamente, può assumere rilevanza la circostanza che costituisca la copertura di un immobile strumentale per natura.

4.1 Quanto poi alle future utilizzazioni e destinazioni questa Corte, secondo un indirizzo al quale il Collegio intende dare continuità, ha già 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

30157 del 2017 e n. 22765 del 2016 e da ultimo Cass. n. 4074 del 2020).

Ha errato, pertanto, la CTR a dare rilevanza alla programmata destinazione dello stesso per l'installazione di una centrale fotovoltaica e ad un suo successivo accatastamento in categoria D1, dal momento che, non essendovi alcuna certezza sul buon esito della futura realizzazione, andava valorizzato il solo dato giuridico oggettivo e certo della effettiva classe catastale di appartenenza al momento del trasferimento del bene.

5. Per le suesposte considerazioni, ritenuto fondato il motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata e, in applicazione dell'art. 384, comma 2, c.p.c., non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso originario del contribuente.

5.1 Tenuto conto dell'assenza di precedenti specifici di legittimità, va disposta la compensazione delle spese processuali di questo giudizio.

P.Q.M.

La Corte,
accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso del contribuente;
compensa le spese di giudizio.
Così deciso da remoto il 12 gennaio 2021.

Il Presidente

Dott.ssa Liana Maria Teresa Zoso

