Sentenza del 18/09/2019 n. 23229 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

Con atto di appello depositato in data 14 giugno 2010 l'Agenzia delle Entrate di Ancona proponeva appello avverso la sentenza n. 40/1/2010 del 4 novembre 2009 con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona aveva accolto il ricorso del contribuente società "Costruzioni Vittoria s.r.l." avverso l'avviso di liquidazione notificato in data 9 marzo 2009, con cui era stata recuperata la differenza in ordine all'imposta di registro ed era stata contestata l'omessa denunzia della mancata edificazione.

Lamentava l'appellante che il giudice di primo grado aveva ritenuto sufficiente, ai fini dell'applicabilità della disposizione agevolativa di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3 (imposta di registro dell'1/0 ed imposte ipotecarie e catastali in misura fissa), che entro il quinquennio fossero state eseguite opere di bonifica idrogeologica nell'area acquistata e non anche la realizzazione di un manufatto o fabbricato.

Con sentenza del 22.4.2013 la CTR Marche accoglieva l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) premesso che la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, riconosce, in caso di trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, le agevolazioni fiscali solo a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento ad opera dello stesso soggetto acquirente, l'attività richiesta per fruire dei benefici in questione non poteva essere limitata alla realizzazione delle sole opere di urbanizzazione, dovendo essere estesa alla costruzione di un edificio, avuto riguardo agli elementi strutturali dell'opera;

2) pertanto, nel caso di specie, in cui era pacifico che entro il quinquennio non erano iniziati lavori di costruzione di edificio, ma soltanto "... opere di bonifica prima e di urbanizzazione..", doveva escludersi che l'attività edilizia suddetta, realizzata dalla contribuente, soddisfacesse la condizione richiesta dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3 (cioè l'utilizzazione edificatoria dell'area) per beneficiare delle agevolazioni fiscali ivi previste.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la "La Costruzioni Viale della Vittoria" s.r.l., sulla base di due motivi illustrati con memoria. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza pubblica la ricorrente ha depositato memorie illustrative.

RITENUTO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto non sufficiente, ai fini della realizzazione dell'utilizzazione edificatoria dell'area fabbricabile, l'esecuzione, entro il quinquennio, di opere di bonifica e di urbanizzazione, richiedendo la ultimazione dell'edificio.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per non aver la CTR considerato illegittimo l'avviso di liquidazione impugnato, nonostante avesse dimostrato che era del tutto impossibile eseguire opere maggiori o ulteriori rispetto a quelle (interventi di bonifica imposti dapprima dalla Provincia di Ancona e poi dal Comune di Ancona) effettivamente realizzate.

2.1. I due motivi, da trattare, siccome strettamente connessi, congiuntamente, sono infondati.

La fruizione del beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro dell'I. per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, per i trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, postula l'integrale realizzazione di una nuova costruzione, dovendosi escludere la sufficienza dell'esecuzione di opere di urbanizzazione, sebbene oggetto di convenzione di lottizzazione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3533 del 09/02/2017).

In particolare, ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, il concetto di "utilizzazione edificatoria" consiste nella trasformazione dell'immobile per effetto della realizzazione di una nuova costruzione, ed include anche l'ipotesi in cui sul terreno acquistato, e successivamente edificato, insista un manufatto ancora privo dei requisiti civilistici minimi per essere considerato edificio esistente, sebbene al grezzo o rustico (nella specie, privo di solaio, soffitta, copertura, muri perimetrali), in' quanto il beneficio è volto sia ad agevolare lo sviluppo equilibrato del territorio sia a favorire direttamente, per i favorevoli riflessi economici anche collettivi, l'attività edificatoria di aree e lotti inutilizzati (Sez. 5, Sentenza n. 13423 del 30/06/2016).

E così deve escludersi la sufficienza della mera esecuzione di opere di urbanizzazione, attesa la necessità di costruire un nuovo edificio ovvero di demolire e ricostruire altro preesistente, poichè la ratio legis della disposizione è intesa ad incentivare l'attività 'edificatorià nei terreni compresi nei piani urbanistici particolareggiati (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3449 del 14/02/2014).

2.2. Anche la pronuncia di questa Corte invocata dalla ricorrente a sostegno della propria tesi (Cass. n. 1096/2013), a ben vedere, non arriva a dire ciò che sostiene la contribuente, vale la dire la sufficienza, al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali, delle opere di bonifica e di urbanizzazione.

Invero, la predetta sentenza così argomenta:

"(...) Nulla, infatti, induce a ritenere, nè sul piano letterale, nè su quello logico (dovendo la ratio della norma essere individuata nella finalità di agevolare l'attività edilizia di attuazione dei piani

particolareggiati, diminuendo, per l'acquirente, il primo costo - comprensivo degli afferenti oneri fiscali - dell'edificazione, connesso all'acquisto dell'area: cfr. Cass. nn. 7438 del 2009, 20864 del 2010), che l'espressione "utilizzazione edificatoria" del terreno debba essere interpretata come equivalente alla compiuta edificazione del fabbricato.

Ne è conferma il fatto che il legislatore, quando ha voluto, in casi analoghi al presente, introdurre un tale requisito, lo ha espressamente richiesto: già, ad esempio, nella L. n. 408 del 1949, art. 14, i benefici fiscali per la costruzione di case di abitazione non di lusso erano accordati purchè l'edificazione fosse "iniziata ed ultimata" entro precisi termini; di recente, poi, la L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 25 - il quale, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, ha natura chiaramente innovativa e non interpretativa della norma in discussione -, intervenendo in linea generale sulla tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (TUR), ha stabilito che, se il trasferimento concerne immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, si applica l'aliquota dell'1 per cento, "a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto" (termine poi prorogato di tre anni dal D.L. n. 225 del 2010, art. 2, comma 23, convertito dalla L. n. 10 del 2011). Escluso, pertanto, che la fruizione del beneficio richieda l'ultimazione dei lavori, risulta altresì arbitrario, in assenza di una pertinente fonte normativa, esigere il raggiungimento di un determinato stadio dei lavori, quale, secondo la ricorrente, l'esecuzione del rustico con le mura perimetrali e la relativa copertura: si rivela, in particolare, inconferente il richiamo al riguardo operato dalla circolare dell'Agenzia n. 11/E del 31 gennaio 2002 alla disciplina dettata, per tutt'altra materia e finalità (nozione di "esistenza" dell'edificio ai fini dell'efficacia della trascrizione dei contratti preliminari di trasferimento della proprietà di beni immobili), dall'art. 2645 bis c.c., comma 6. In definitiva, deve ritenersi che l'unica interpretazione plausibile della disposizione in esame sia quella in virtù della quale, al fine della fruizione dei benefici previsti (fermi restando gli altri requisiti), è necessario e sufficiente, affinchè si realizzi la "utilizzazione edificatoria" dell'area nel termine di cinque anni dalla data di trasferimento, che entro tale limite temporale l'acquirente ottenga la concessione edilizia (o permesso di costruire) e si verifichi l'effettivo inizio dei lavori.".

In definitiva, i giudici di legittimità, con la detta pronuncia, nel porsi in contrasto con altre pronunce (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10026 del 2014; cfr. altresì di recente Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30018 del 14/12/2017, secondo cui "La fruizione del beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro dell'1/0 ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, postula l'integrale realizzazione, entro il quinquennio, delle potenzialità edificatorie dell'area, requisito che, in analogia con quanto disposto dall'art. 2645-bis c.c., comma 6, può ritenersi integrato quando l'edificio, ancorchè non del tutto completato, sia stato eseguito a rustico, con mura perimetrali e copertura, così da assumere nitide caratteristiche funzionali e di reale trasformazione edificatoria del suolo, in verificabile conformità delle prescrizioni urbanistiche."), hanno ritenuto che, al fine di conservare le agevolazioni tributarie, non occorre portare a termine i lavori edilizi, essendo sufficiente che gli stessi siano iniziati (nel senso che sia iniziata la costruzione).

2.3. Inoltre, l'agevolazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3 è diretta a diminuire il costo di prima edificazione, quale "contropartita", per l'adempimento di prescrizioni, che

scaturiscono dagli oneri contemplati dalla pianificazione urbanistica generale ed attuativa: ne deriva che detta disposizione è di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 preleggi, per cui non può spettare qualora l'edificazione sul terreno non sia realizzabile entro il quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, ove la stessa non integri forza maggiore che, dovendo essere caratterizzata da non imputabilità, necessità ed imprevedibilità, non è integrata da un successivo provvedimento di invito alla realizzazione di opere di bonifica e di urbanizzazione, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che il perseguimento dell'interesse pubblico è da ritenersi immanente nell'attività amministrativa (Sez. 5, Sentenza n. 2383 del 31/01/2018).

In quest'ottica, le agevolazioni fiscali concesse ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, rispondendo, ripetesi, alla ratio di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, devono essere revocate ogni qualvolta si verifichi la mancata edificazione nel quinquennio, anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente, quale l'esecuzione di lavori di bonifica dell'area acquistata, che non può essere ricondotta alla forza maggiore, mancando il requisito dell'imprevedibilità, atteso che la relativa esigenza è originata da una situazione preesistente all'acquisto sebbene il contribuente ne sia venuta a conoscenza solo successivamente (Sez. 5, Sentenza n. 18040 del 14/09/2016). Applicando tali principi, è stata esclusa la rilevanza, quale causa di forza maggiore con portata esimente, del successivo mutamento della destinazione edificatoria dell'area, qualora non impedisca in modo assoluto e generalizzato l'intento edificatorio, ma semplicemente realizzi finalità diverse da quelle divisate dalla parte contribuente (Sez. 6 - 5, Sentenza n. 24573 del 19/11/2014).

In definitiva, il concetto di "utilizzazione edificatoria", ai fini del riconoscimento del beneficio dell'assoggettamento all'Imposta di Registro nella misura dell'1 per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3, consiste nella realizzazione di nuova costruzione su terreni non edificati (cfr., fra le tante, Sez. 5, Sentenza n. 1991 del 04/02/2015).

Ciò anche a non voler aderire all'indirizzo maggiormente rigoroso, secondo cui la revoca del beneficio, accordato dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, al fine di ridurre i costi necessari per l'edificazione, non è esclusa dalla forza maggiore, poichè l'omessa destinazione edificatoria del terreno nel termine quinquennale fissato dalla legge comporta la sopravvenuta mancanza di causa dello stesso, che, integrando una deroga al regime impositivo generale, è da ritenersi di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 preleggi (Sez. 5, Sentenza n. 3198 del 09/02/2018).

3. In definitiva, il ricorso non merita accoglimento.

Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Ricorrono i presupposti di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, applicabile ratione temporis (essendo stato il ricorso proposto successivamente al 30 gennaio 2013), per il raddoppio del versamento del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al rimborso, in favore della resistente, delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi Euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Dichiara la parte ricorrente tenuta al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 4 luglio 2019.

Depositato in cancelleria il 18 settembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza