Sentenza del 23/10/2019 n. 27121 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - In genere imposta di registro - Area in zona destinata a parco pubblico con vincolo archeologico - Debenza - Esclusione - Fondamento.

Massima:
L'imposta di registro non è dovuta con riferimento ad aree comprese in una zona destinata in base al piano regolatore generale a parco pubblico con vincolo archeologico, poiché tali aree sono sottoposte ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione sicché non possono essere qualificate come fabbricabili, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 e restano sottratte al regime fiscale dei suoli edificabili.

Testo:

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. (XXXXX) impugnava l'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore Imposta di Registro emesso dall'Agenzia delle Entrate relativamente all'atto di compravendita del 3.10.2000, avente ad oggetto un terreno di mq. 3.000 facente parte di un piu' ampio appezzamento pari a 52.000 mq destinato anche a parchi pubblici ed impianti sportivi (di cui faceva parte il terreno di mq 3000 oggetto della compravendita).

Secondo la stima dell'Agenzia del Territorio il valore del terreno ammontava a Lire 1.865.000.000 (mentre la somma dichiarata era pari a Lire 8.000.000), in quanto si trattava di fondo ricadente in zona N nel PRG, sul quale insistevano alcuni fabbricati edificati sulla particella 165 di cui faceva parte l'area oggetto dell'alienazione.

In sede di costituzione, l'Agenzia delle Entrate rideterminava il valore del terreno effettivamente acquistato, pari a mq 3000 in Lire 107.600.000, senza annullare il precedente avviso di rettifica, considerando la destinazione urbanistica che prevede la possibilita' di edificare impianti sportivi.

A fondamento del ricorso, la contribuente eccepiva la carenza di motivazione dell'atto di rettifica a cui non risultava allegata la stima richiamata e non riprodotta, la comparazione con compravendite non effettuate nel triennio anteriore all'atto registrato come disposto del Decreto

del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 51 e articolo 52, comma 2 bis, nonche' la sussistenza di vincolo archeologico per l'area compresa nella zona "N" e l'assenza di manufatti sull'area al momento dell'acquisto (oltra al loro carattere abusivo).

La CTP accoglieva il ricorso in assenza di elementi probatori idonei a dimostrare il maggior valore accertato, ritenendo inidoneo il richiamo alla valutazione UTE.

Il gravame dell'agenzia delle entrate veniva respinto dalla CTR del Lazio, con sentenza che veniva cassata dalla Suprema Corte per contraddittorieta' e insufficienza della motivazione.

Con sentenza n. 48/3/2011, depositata il 15 marzo 2011 e non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio respingeva l'appello proposto con ricorso in riassunzione da (XXXXX) affermando la legittimita' dell'atto impositivo (avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro) sul presupposto che, ai fini di una completa motivazione dell'atto tributario, e' sufficiente indicare il criterio astratto sulla base del quale e' stato rideterminato il maggior valore del bene immobile, essendo consentito al contribuente di dimostrare l'infondatezza dei criteri adottati nella fase contenziosa.

In particolare, la CTR del Lazio affermava che i criteri UTE non hanno natura imperativa, non assurgendo al rango di prova di occultamento del corrispettivo, avendo essi valore di meri atti ricognitivi del valore di mercato.

Assumeva dunque che la contribuente aveva puntualmente contestato le allegazioni difensive dell'Agenzia, allegando una perizia tecnica da cui si evinceva chiaramente che l'area di mq 3000 sito nel comune di Roma, facente parte di un piu' ampio appezzamento di 52.000 mq, era compreso nel PRG in zona N, parchi pubblici con vincolo archeologico non suscettibile di diversa destinazione, caratteristiche non considerate nella stima dell'UTE in sede di valutazione, data la natura di atto ricognitivo generale che prescinde dalla reale consistenza e situazione del bene oggetto della compravendita. Statuivano ancora i giudici regionali che neppure risultava fornita la prova dell'esistenza di tettorie e fabbricati al tempo del trasferimento immobiliare, con il conseguente minor valore riconoscibile al terreno. Rilevavano altresi' che l'Agenzia non aveva contestato le deduzioni della contribuente, di talche', "considerate le prove offerte della (XXXXX) determinava in Euro 46.841,12 il valore dell'area".

La contribuente ricorre sulla base di quattro motivi per la cassazione della sentenza citata.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del secondo motivo, reiterando le argomentazioni contenute in una requisitoria scritta depositata il 31.07.2019.

ESPOSIZIONE DELLA RAGIONI DI DIRITTO

2.Con la prima censura, si lamenta violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 51 e articolo 52, comma 2 bis, nonche' dell'articolo 7 dello statuto del contribuente, della L. n. 241 del 1990 in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 e 5, per avere i giudici regionali violato i principi

giuridici che disciplinano l'obbligo motivazionale dell'amministrazione finanziaria, i cui atti, avendo natura amministrativa, per essere legittimi devono contenere tutti gli elementi esplicativi della pretesa tributaria; cosi' come dispongono le norme citate, secondo le quali l'atto deve contenere non solo il valore attribuito a ciascuno dei beni in esso descritto ma anche gli elementi di cui al citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 51, vale a dire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che la giustificano.

Deduce la contribuente che il decidente aveva omesso di considerare che l'avviso di rettifica non conteneva alcuna congrua motivazione, richiamando una perizia di stima non allegata di cui non veniva riprodotto il contenuto.

Oltre alla violazione di legge, la ricorrente lamenta la contraddittorieta' della motivazione, la quale pur confermando che le risultanze probatorie acquisite al processo avevano dimostrato l'inserimento dell'area in zona "N" - parchi pubblici con vincolo archeologico - e la carenza di prova in ordine alla esistenza di fabbricati o tettoie sull'area acquistata, riconosceva come corretta la valutazione indicata dall'Agenzia delle Entrate in sede di costituzione in giudizio, benche' fosse chiaramente individuata l'esatta natura del bene oggetto dell'atto impositivo, come evincibile dalla perizia di stima prodotta in giudizio e nonostante l'assenza di elementi probatori a sostegno del maggior valore indicato dall'ufficio.

3.Con il secondo ed il terzo motivo, che lamentano violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articoli 51 e 52 nonche' dello statuto del contribuente, articolo 7, della L. n. 241 del 1990, articolo 3 in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, oltre all'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione sul punto in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5, la contribuente ribadisce non solo la dedotta violazione di legge in relazione alla carenza motivazionale dell'atto impositivo, ma altresi' l'irrilevanza della mera conoscenza da parte sua dei documenti richiamati per relationem" come affermato dalla Commissione Tributaria Regionale; la quale, in particolare, aveva ritenuto che l'originaria insufficienza motivazionale dell'atto impositivo aveva consentito alla contribuente di rendersi conto della diversa valutazione operata dall'ufficio, apprestando adeguata difesa sorretta da prova documentale.

Insiste la ricorrente nell'affermare che l'amministrazione non puo' in sede di contenzioso addurre ragioni di rettifica diverse da quelle indicate nell'atto impugnato che deve presentare una motivazione completa e sufficiente.

Aggiunge inoltre che sebbene la stima dell'Agenzia del Territorio facesse riferimento, quali parametri per la determinazione del valore commerciale del fondo, a vendite di terreni ubicati in zona N- parchi pubblici e impianti sportivi, con parziale vincolo di inedificabilita', risalenti ad epoca antecedente al triennio cui fa riferimento il citato articolo 51, il decidente, con motivazione insufficiente e contraddittoria, affermava apoditticamente che " nel corso del giudizio l'ufficio aveva fornito il dettaglio delle stime svolte nei tre anni precedenti" in contrasto col documento allegato (indicato come ali. 3). Contraddicendosi poco dopo nell'affermare che il contribuente aveva fornito la prova della destinazione urbanistica dell'area e delle ulteriori osservazioni, circostanze non considerate dall'ufficio in sede di stima del maggior valore ne' dalle stime dell'UTE.

4.Con la quarta censura, la ricorrente lamenta la violazione, ex articolo 360 c.p.c., n. 4, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 18 lettera d e dell'articolo 19 nonche' dell'articolo 112 c.p.c.; per avere il decidente omesso di valutare l'eccezione di inedificabilita' del terreno compravenduto che, in quanto ricadente in zona "N" con vincolo archeologico, era privo di valore commerciale, incorrendo cosi' nella violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato e del disposto del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, avendo i giudici territoriali valicato i limiti dell'esercizio del potere istruttorio riconosciuto loro.

5.Occorre considerare preliminarmente che, in virtu' del principio della ragione piu' liquida (che consente di modificare l'ordine logico-giuridico delle questioni da trattare di cui all'articolo 276 c.p.c., in adesione alle esigenze di celerita' del giudizio e di economia processuale di cui agli articoli 24 e 111 Cost., posto che l'accertamento della sussistenza di eventuali motivi di inammissibilita', anche se logicamente preliminare, non potrebbe in ogni caso condurre ad un esito del giudizio piu' favorevole per il convenuto: Cass. 19 giugno 2017, n. 15064; Cass. 18 novembre 2016, n. 23531) appare opportuno esaminare innanzitutto il merito della questione sollevata con la quarta censura.

6.La questione controversa infatti e' relativa al se il vincolo di destinazione urbanistica a "parco pubblico con vincolo archeologico dell'area Casilina" in zona "N", sottragga l'area al regime fiscale dei suoli edificabili.

7.Sebbene questa Corte si sia pronunciata - in merito alle aree destinate a verde attrezzato - non sempre nel senso della inedificabilita' dell'area, ritiene questo Collegio che un'area compresa in una zona destinata dal PRG a " parco pubblico" con vincolo archeologico non modificabile e' sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione; che pertanto un'area con tali caratteristiche non puo' essere qualificata come fabbricabile, ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1992 articolo 1, comma 2 e, quindi, il possesso della stessa non puo' essere considerato presupposto dell'imposta comunale ne', di conseguenza, dell'imposta di registro (Cass. Sez. 5, n. 9169 del 21 aprile 2011; Cass. Sez. 5, n. 25672 del 24 ottobre 2008).

Difetta, infatti, il presupposto di imposta, limitato dal Decreto Legislativo n. 30 dicembre 1992, n. 504, articoli 1 e 2, per le aree urbane, ai terreni fabbricabili, intendendosi per tali quelli destinati alla edificazione per espressa previsione degli strumenti urbanistici ovvero - quale criterio mera mente suppletivo - in base alle effettive possibilita' di edificazione (Cass. 25 marzo 2015, n. 5992; n. 26083/2015; n. 10231/2018).

Deve, quindi, negarsi la natura edificabile delle aree, come quella del caso di specie, comprese in zona destinata dal PRG a "parco pubblico" (Zona N), in quanto tale destinazione preclude ai privati forme di trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione.

Nella fattispecie, " la zona e' stata concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico; parco pubblico ecc.), cosicche' la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione" (Cass. 14 settembre 2016, n. 18057; Cass. 14 giugno 2007 n. 13917).

8.Tale principio, affermato in tema di ICI, deve trovare applicazione anche nel caso dell'Imposta di Registro, atteso che il requisito oggettivo della natura edificatoria del terreno e' il medesimo (31048/2017).

In particolare, questa Corte, sia pure in materia espropriativa, ha costantemente affermato che devono essere inclusi nella categoria dei terreni a vocazione edificatoria legale solo quelli in cui l'edificazione, benche' a tipologia vincolata, sia consentita all'iniziativa privata in base alla concreta disciplina e destinazione urbanistica attribuita all'area; qualora, invece, i limitati interventi consentiti non risultino espressione dello "ius aedificandi", ma siano funzionali alla realizzazione dello scopo pubblicistico, l'area non puo' essere qualificata come edificabile(Cass. n. 404/2010; n.19193 del 28/09/2016).

E, poiche', nella specie, l'Agenzia non ha affatto dimostrato la possibilita' di una realizzazione della destinazione pubblica anche tramite l'iniziativa privata, ne' provato, in contrasto con la documentazione prodotta dalla contribuente, la destinazione dell'area ad impianti sportivi, difettano gli elementi probatori a supporto dell'accertato maggior valore del fondo.

9. Anche sotto altro profilo, evidenziato con la seconda censura, l'avviso di rettifica e liquidazione per imposta di registro assolta sulla cessione del terreno de quo risulta illegittimo (Corte di cassazione ordinanza 24 gennaio 2018, n. 1728).

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 51, comma 3, detta le linee guida per il controllo sulla congruita' dell'imposta per l'Ufficio del Registro, ora inglobato nell'ufficio delle Entrate, disponendo che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, ai fini dell'eventuale rettifica, l'ufficio controlla il valore di cui al comma 1 (ovvero il valore indicato in atto dalle parti) avendo riguardo" "ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa localita' per gli investimenti immobiliari, nonche' ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni" (Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 51, comma 3).

Nella fattispecie, invece, gli atti di trasferimento, utilizzati quali parametri per determinare il valore commerciale dell'area oggetto dell'atto in questione, risalgono al 1989, al 1995 ed al 6.06.1997, vale a dire ad epoca antecedente di oltre tre anni rispetto alla data dell'atto di trasferimento oggetto dell'avviso impugnato; inoltre, i terreni indicati in detti atti di trasferimento ricadono nella zona "parchi pubblici e impianti sportivi" e "zona agricola con vincolo assoluto di edificabilita' ad uso piazzale", mentre il terreno oggetto dell'atto di trasferimento di cui si discute rientra in zona N-Parchi Pubblici.

Dalla comparazione di valore con terreni con caratteristiche dissimili oggetto di atti di trasferimenti risalenti nel tempo, non si desume alcuna prova di un maggior valore venale dell'immobile oggetto dell'atto di trasferimento di cui all'atto impositivo impugnato; di fatto, tale prova non sortisce alcun effetto dimostrativo a sostegno della rettifica di valore, in quanto i

terreni presi a comparazione e riferimento non possono oggettivamente ritenersi in condizione analoga raffrontabile con quella del compendio immobiliare dedotto in giudizio.

10.In linea generale, in tema di accertamento di maggior valore, ai fini dell'Imposta di Registro, le Commissioni Tributarie, oltre alla possibilita' di confermare o annullare l'atto dell'amministrazione, in caso di errore o di difetto di prova, hanno anche il potere di ritoccare la stima operata dall'Ufficio, se questo abbia assolto l'onere probatorio sullo stesso incombente.

Tuttavia, questa funzione di revisione e rideterminazione del quantum dovuto non puo' spingersi fino al punto da sopperire all'accertata carenza di prova del credito tributario.

In accoglimento del secondo e del quarto motivo di ricorso, la sentenza della commissione tributaria regionale va dunque cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, si ravvisano i presupposti per la decisione nel merito, ex articolo 384 c.p.c.; mediante accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente ed annullamento dell'avviso di accertamento opposto.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese processuali di merito, non potendosi prescindere da una complessiva valutazione dell'esito del giudizio.

Le spese del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

- Accoglie il secondo ed il quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente;

- condanna l'Agenzia alla refusione delle spese del giudizio di legittimita' sostenute dai ricorrenti che liquida in Euro 7.000,00, oltre rimborso forfettario e accessori come per legge;

- compensa le spese del giudizio di merito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza