Sentenza del 21/10/2020 n. 22908 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto di compravendita a rogito Notaio (XXXXX) del 24 dicembre 2010, avente ad oggetto un terreno a destinazione urbanistica artigianale-industriale, la (XXXXX) spa ha acquistato dal Comune di (XXXXX) un immobile, al fine di realizzarvi degli insediamenti produttivi, chiedendo di applicare il trattamento agevolato di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 32, comma 2 e, in via subordinata, quello stabilito dalla L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3.

In sede di controllo della regolarita' dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte, l'Ufficio territoriale di Pescara ha emesso avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale ad aliquota ordinaria, ritenendo che il regime agevolato non spettasse:

quanto al trattamento Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, ex articolo 32, comma 2, perche' il terreno non era pervenuto al Comune tramite procedura di esproprio, ma per possesso antecedente all'approvazione del PIP e successivo inserimento nell'ambito del piano, nonche' per mancata sottoscrizione di apposita convenzione urbanistica accessoria ed attuativa;

quanto al trattamento ai sensi della L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, in quanto la norma non era piu' vigente al momento della stipula dell'atto in oggetto.

La (XXXXX) spa e (XXXXX) hanno impugnato il menzionato avviso.

La CTP di Pescara, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 45/01/11, ha accolto il ricorso.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello che la CTR di L'Aquila, Sez. dist. di Pescara, ha respinto, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 485/10/13.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base tre motivi.

La (XXXXX) spa ha resistito con controricorso.

(XXXXX) ha resistito con controricorso e proposto ricorso incidentale condizionato sulla base di due motivi.

I soli contribuenti hanno depositato memorie.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta la falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, della L. n. 350 del 2003, articolo 2, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 32, comma 2, e della L. n. 865 del 1971, articoli 27 e 74, perche' la CTR non avrebbe considerato che la normativa dalla stessa applicata, ovvero la L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, e la L. n. 350 del 2003, articolo 2 era stata abrogata nel 2006 e trasfusa nel Testo Unico imposta di Registo n. 131 del 1986, tariffa allegata, articolo 1.

In seguito a detta abrogazione, l'agevolazione in esame ormai riguardava solo i piani particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale e, dunque, non poteva essere invocata con riferimento agli insediamenti produttivi oggetto di un PIP, come nella specie.

La doglianza e' fondata.

Ai sensi della L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 2, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento. Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, parificati ai fini qui esaminati - al piano particolareggiato di iniziativa pubblica, la L. n. 350 del 2003, articolo 2, comma 30, dispone che le agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, "si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore". Secondo la giurisprudenza di questa Corte, siffatta disposizione deve essere intesa quale norma di interpretazione autentica (in senso atecnico) non gia' della L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3 sopra detto, ma della sua vera ratio, nel senso di dare rilievo non al riscontro puramente formale dell'insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, quanto piuttosto al fatto che esso si trovi in area ove, come quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare (Cass., Sez. 5, n. 15974 dell'11 luglio 2014). Inoltre, non rileva che cio' avvenga sulla scorta di uno strumento di programmazione e non di uno strumento attuativo, bastando che l'utilizzazione edificatoria avvenga, con condizione legale risolutiva, per opera dello stesso soggetto acquirente, entro cinque anni dall'acquisto (Cass., Sez. 6-5, n. 29453 del 7 dicembre 2017), in quanto la normativa intende sia agevolare lo sviluppo equilibrato del territorio, che favorire, per i noti riflessi economici anche collettivi, direttamente l'attivita' edificatoria di aree e lotti inutilizzati (Cass., Sez. 5, n. 4890 del 27 febbraio 2013).

Questa Corte ha ribadito piu' volte che il beneficio si applica anche nel caso in cui al momento della registrazione dell'atto di trasferimento, pur sussistendo l'inserimento dell'immobile in un piano particolareggiato, non sia stata ancora stipulata la convenzione attuativa con il Comune, sempreche' sia rispettato il termine quinquennale per l'utilizzazione edificatoria (Cass., Sez. 5, n. 4086 del 27 febbraio 2015), potendo tale convenzione essere stipulata in un momento successivo.

Peraltro, il Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 36, comma 15, convertito con modificazioni dalla L. n. 248 del 2006, dispone che: "la L. 23 dicembre 2000, n. 388, articolo 33, comma 3, e' abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione. Il periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto". Con riferimento a tale disciplina questa Corte ha stabilito che, stante l'identita' di ratio, per beneficiare dell'agevolazione e' necessario che "al momento dell'atto gli immobili siano inseriti in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, fermo restando che l'edificazione, la quale necessariamente presuppone la stipula della convenzione con il comune sui prezzi di cessione e sui canoni di locazione, deve intervenire entro cinque anni, pena la revoca dell'agevolazione medesima" (Cass. n. 25491/2015).

In seguito, la L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 25, ha previsto che "Nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 1, Tariffa, parte I, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: "se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui e' finalizzato il trasferimento venga compiuto entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento".

La L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 26, da ultimo citato stabilisce, altresi', che "Alla Tariffa annessa al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, articolo 1-bis, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: ", ovvero che importano il trasferimento di proprieta', la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati".

La medesima L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 27, infine, dispone che "Al Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 36, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, il comma 15 e' abrogato".

Al riguardo, questa Corte ha rilevato che "l'evoluzione normativa milita nel senso che la volonta' del legislatore sia quella di abrogare la precedente normativa e di dettare una nuova disciplina "a regime", in quanto sono state modificate direttamente le tariffe allegate rispettivamente al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 (imposta di registro) e al Decreto Legislativo n. 347 del 1990 (imposta ipotecaria e catastale)".

Infatti, le modifiche introdotte in merito ai piani urbanistici particolareggiati in seno alla L. n. 244 del 2007, propongono una nuova disciplina della materia, non solo prescindendo da quella precedente, ma prevedendone l'abrogazione espressa, senza alcun richiamo alle norme precedenti (salvo che per finalita' abrogativa) e travolgendo anche la misura fissa dell'imposta catastale. Una diversa interpretazione, oltre che priva di riferimenti normativi, creerebbe, in maniera ingiustificata, differenti statuti di agevolazione fiscale, laddove la fattispecie oggetto

della nuova normativa, relativa alle predette agevolazioni, si riferisce ai trasferimenti d'immobili, compresi in piani urbanistici particolareggiati, ma che debbono essere diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, comunque denominati.

Pertanto, non e' reputata piu' meritevole d'incentivo fiscale la circostanza che il terreno acquistato ricada in un piano particolareggiato d'iniziativa privata (quand'anche approvato dal comune e sottoscritto dalle parti), come previsto originariamente dalla L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, se non inserito e diretto all'attuazione di un programma di edilizia residenziale (Cass. Sez. 5, n. 25100 del 7 dicembre 2016).

La eadem ratio della disciplina, volta a "diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area" (Cass., Sez. 5, n. 18040 del 14 settembre 2016), in relazione alla L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, induce a ritenere valido il sopra ricordato indirizzo giurisprudenziale di legittimita' (Cass., Sez. 5, n. 3536 del 14 febbraio 2018).

In particolare, l'eliminazione dell'avverbio "prevalentemente", presente, invece, nella normativa introdotta nel 2006, indica l'intento del legislatore di concentrare l'incentivazione essenzialmente sull'attivita' edilizia residenziale con l'abbattimento dei costi.

A favore di tale interpretazione depone anche la relazione illustrativa della legge finanziaria per il 2008 agli Atti Parlamentari del Senato della Repubblica n. 1817, dove viene chiarito, con riferimento al mutamento dell'aliquota, che "tale aliquota decisamente piu' bassa rispetto a quelle applicate sia per i trasferimenti di fabbricati (7%) che per quelli di terreni edificabili (8%), favorendo, attraverso l'attenuazione del carico tributario, allo specifico settore considerato. Al fine di dare maggiore certezza alla disposizione viene inoltre precisato che per la sola imposta di registro l'agevolazione compete a condizione che l'intervento cui e' finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto".

Se tali sono gli intenti del legislatore, ne consegue che, in ossequio al principio della certezza nell'applicazione della norma, l'area oggetto di compravendita destinata all'attuazione di programmi di edilizia residenziale, per ottenere le agevolazioni di cui al al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, tariffa allegata, articolo 1, comma 1, u. p., parte I, deve essere interamente destinata all'edilizia residenziale (Cass., Sez. 5, n. 24345 del 30 settembre 2019), anche se il concetto di edilizia residenziale non coincide, per forza, solo con quello di immobili destinati ad uso abitativo (Cass., Sez. 5, n. 6168 del 10 marzo 2017).

Pertanto, nella specie non poteva trovare applicazione la L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, perche', a prescindere dall'abrogazione della disposizione, presupposto per la concessione della richiesta agevolazione e', ormai, la destinazione dell'area ad edilizia residenziale.

Nel caso in esame, invece, viene in rilievo una zona rientrante in un PIP, vale a dire un piano per insediamenti produttivi, che non mira a realizzare finalita' residenziali (ne' cio' risulta dalla sentenza impugnata od e' stato specificamente dedotto) e la CTR ha ritenuto legittima la concessione dell'agevolazione semplicemente in quanto gli immobili interessati erano edificabili, con cio' contravvenendo all'indirizzo giurisprudenziale sopra richiamato.

Non puo', infine, trovare accoglimento l'affermazione dei contribuenti che la CTR avrebbe applicato anche il Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 32, comma 2, e la L. n. 865 del 1971, articolo 27, non contenendo la motivazione e della sentenza impugnata alcun riferimento, ne' formale ne' logico, a tale normativa.

2. Stante la stretta connessione con il primo motivo, deve essere esaminato, con priorita' rispetto al secondo, il terzo motivo, con il quale l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e dell'articolo 111 Cost., comma 6, poiche' la CTR avrebbe errato nell'interpretare l'atto di cessione come una convenzione urbanistica poiche' esso non presentava la contestuale previsione della specifica assunzione da parte del privato di obblighi di corresponsione al Comune di somme a fronte di specifici costi di urbanizzazione sostenuti dall'ente ne' di altri obblighi idonei a rendere concreti ed attuali gli impegni assunti dal privato contraente.

La doglianza e' fondata.

Secondo la giurisprudenza, il vizio motivazionale previsto dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione introdotta dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, convertito in L. n. 134 del 2012, presuppone che il giudice di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, e si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa e obiettivamente incomprensibile", mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. 2, Ordinanza n. 20721 del 13 agosto 2018).

Nella specie, la CTR doveva accertare se il contratto allegato dai contribuenti integrasse gli estremi di una convenzione urbanistica ai sensi della L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3.

Il contenuto della convenzione e' quello prescritto dalla L. n. 865 del 1971, articolo 35, comma 13, cosi' come integrato dalla L. n. 662 del 1996, articolo 3, comma 63, che richiama il contenuto della convenzione ora disciplinata dall'articolo 18 TU in materia edilizia, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001 (e gia' disciplinata dalla L. n. 10 del 1977, articolo 8).

Pertanto, la convenzione in oggetto deve, in linea di principio, prevedere:

a) gli elementi progettuali degli edifici da costruire e le modalita' del controllo sulla loro costruzione;

b) le caratteristiche costruttive e tipologiche degli edifici da costruire;

c) i termini di inizio e di ultimazione degli edifici;

d) i casi nei quali l'inosservanza degli obblighi previsti dalla convenzione comporta la risoluzione dell'atto di cessione.

In termini piu', generali, la convenzione urbanistica deve contenere la disciplina del rapporto fra ente locale e privato, con il fine di regolare l'attivita' edilizia con riferimento, nel caso de quo, alla

sua necessaria destinazione residenziale, prescrivendo gli obblighi gravanti sul costruttore.

Nella specie, la CTR non ha minimamente esaminato il contenuto del contratto, non riportandone alcun passaggio, essendosi limitata a richiamare un principio generico, concernente l'assunzione da parte del privato dell'obbligo di corrispondere una somma a fronte dei costi di urbanizzazione, che, nella presente controversia non rileva, non essendovi una clausola del genere nell'atto in questione che, in effetti, e' denominato semplicemente "vendita di terreno urbano".

3. L'accoglimento del primo e al terzo motivo rende non necessario l'esame del secondo motivo, con cui e' stata denunciata l'ultrapetizione, in violazione dell'articolo 112 c.p.c., perche' la CTR aveva riconosciuto la spettanza dell'agevolazione L. n. 388 del 2000, ex articolo 33, quando, invece, era ancora oggetto del contendere la sola spettanza di quella prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, articolo 32, comma 2.

Tale esito si impone alla luce della natura processuale della doglianza dedotta con il secondo motivo e della ritenuta non applicabilita' in diritto della L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, alla fattispecie.

4. Il ricorso incidentale condizionato, con il quale (XXXXX) lamenta, con il primo motivo, l'omessa pronuncia della CTR in ordine alla sua affermazione di non essere tenuto solidalmente verso il Fisco assieme all'acquirente dell'area in questione, venendo in rilievo una imposta complementare, e, con il secondo, l'ingiustificato rigetto della sua doglianza sul punto e' da ritenere assorbito, in ragione dell'accoglimento del primo e del terzo motivo del ricorso principale.

La questione sollevata dovra', quindi, essere esaminata dal giudice del rinvio.

5. Il ricorso principale e', quindi, accolto in ordine al I ed al III motivo, assorbito il II, con cassazione della sentenza e rinvio alla CTR Abruzzo, in diversa composizione, affinche' decida la causa nel merito e sulle spese di lite.

Il ricorso incidentale condizionato e', altresi', dichiarato assorbito.

P.Q.M.

La corte:

- accoglie il ricorso principale, quanto al I ed al III motivo, assorbito il II, e dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato;

- cassa con rinvio alla CTR Abruzzo, in diversa composizione, la quale decidera' nel merito la causa anche in ordine alle spese di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza