Sentenza del 29/03/2022 n. 10023 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Ancona il 16 settembre 2016 n. 587/05/2016, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione di imposte di registro, ipotecaria e catastale (sul valore accertato di Euro 1.222.000,00, a fronte del valore dichiarato di Euro 484.255,81) in relazione alla compravendita della proprietà di un suolo ubicato in Comune di Ascoli Piceno e compreso in un accordo di programma in variante al vigente PRG del Comune di Ascoli Piceno, ai sensi del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 34 e della L.R. Marche 5 agosto 1992, n. 34, art. 26-bis, per l'attuazione di un intervento urbanistico di riqualificazione, finalizzato alla realizzazione di edilizia residenziale convenzionata ed alla realizzazione di opere pubbliche per implementare le dotazioni infrastrutturali del quartiere "(---)", con rogito notarile dell'11 marzo 2013, nel contesto complessivo di sei compravendite di suoli adiacenti con la medesima ubicazione e la medesima destinazione, rispettivamente, da parte di S.R., S.A., Sp.An. (prima compravendita), M.A., M.P., M.N. (seconda compravendita); M.E. (terza compravendita), M.G. (quarta compravendita), S.L. (quinta compravendita) e N.F. (sesta compravendita) a favore della "(---) S.r.l." (all'epoca in bonis), tutte sospensivamente condizionate alla stipulazione dell'accordo di programma in variante al PRG del Comune di Ascoli Piceno, all'approvazione del medesimo da parte Presidente della Provincia di Ascoli Piceno con l'adesione del Sindaco del Comune di Ascoli Piceno, alla ratifica del Consiglio Comunale di Ascoli Piceno ed alla stipulazione della convenzione attuativa entro trenta giorni dalla dichiarazione di esecutività dell'accordo di programma mediante pubblicazione sul BUR, a seguito dell'omessa presentazione della denuncia di avveramento della condizione sospensiva entro il termine di venti giorni dall'avveramento dell'ultimo evento (31 luglio 2013), ha accolto l'appello di S.R., S.A. e Sp.An. nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno il 30 novembre 2015 n. 565/01/2015, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che la condizione sospensiva non si era mai avverata per la carenza di due dei plurimi eventi condizionanti, dal momento che la convenzione attuativa doveva essere disapplicata per vizio di legittimità e la ricognizione di avveramento della stessa condizione sospensiva non era stata stipulata, per cui la compravendita era rimasta inefficace tra le parti. Il ricorso è affidato a sei motivi. S.R., S.A. e Sp.An. si sono costituite con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione degli artt. 333 e 335 c.p.c., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 29, 49 e 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver omesso la riunione in unico processo degli appelli separatamente proposti dai vari contribuenti in relazione alla medesima decisione di prime cure.

2. Con il secondo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata e del relativo procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c., per mera apparenza della motivazione stante l'inconciliabilità di affermazioni, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, commi 3, 5 e 7, anche in riferimento alla L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5, allegato "E", ed all'art. 24 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver erroneamente ritenuto che la convenzione attuativa dell'accordo di programma in variante al PRG dovesse essere disapplicata in via incidentale dal giudice tributario per la carenza di legittimazione sostanziale del soggetto attuatore.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 38 e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 3, e art. 7, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che l'inefficacia della compravendita per l'invalidità della convenzione attuativa dell'accordo di programma in variante del PRG escludesse il versamento dell'imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 3, e 7, comma 5, degli artt. 1360 e 1362 e ss. c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la convenzione attuativa dell'accordo di programma in variante del PRG fosse nulla per carenza di legittimazione attiva del soggetto attuatore, che non era proprietario dei terreni al momento della sua stipulazione.

5. Con il quinto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 19 e 27, dell'art. 1362 e ss. c.c., degli artt. 1355 e 1218 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la compravendita sarebbe rimasta comunque inefficace per la mancata stipulazione della ricognizione di avveramento della condizione sospensiva.

6. Con il sesto motivo, si denuncia violazione dell'art. 116 c.p.c. e dell'art. 938 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la sentenza depositata - tra parti diverse - dal Tribunale di Ascoli Piceno il 13 aprile 2016, in sede di opposizione allo stato passivo del fallimento della "(---) S.r.l.", in liquidazione, con la quale si riconosceva l'efficacia traslativa della compravendita in questione, non fosse vincolante nei confronti delle contribuenti.

Ragioni della decisione.

1. Il primo motivo è infondato.

1.1 Secondo l'insegnamento di questa Corte, l'omissione del provvedimento di riunione degli appelli proposti avverso la medesima sentenza, in violazione dell'art. 335 c.p.c., non genera

nullità processuali denunziabili col ricorso per cassazione, difettando la dimostrazione di un concreto pregiudizio ai diritti della difesa, come conseguenza di tale separatezza (in termini: Cass., Sez. 5, 19 maggio 2006, n. 11809; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2021, n. 12372).

Invero, l'inosservanza delle norme, quali l'art. 335 c.p.c. ovvero, nel processo tributario, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 61 e 29, che impongono (onde evitare un possibile contrasto di giudicati) la riunione delle impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza non è assoggettata, di per sè stessa e nonostante la natura pubblicistica, ad un'esplicita sanzione di nullità e ciò tanto più quando, malgrado la formale mancanza di un provvedimento di riunione, le impugnazioni abbiano sostanzialmente avuto uno svolgimento unitario, in quanto - come nella specie chiamate alla stessa udienza, contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, così restandosi nell'ambito della mera redazione separata di due o più pronunce per una decisione di tipo unitario (salva, solamente, la facoltà, già positivamente valutata in questa sede, di riunione dei ricorsi che siano stati proposti contro di esse), neppure determinando, quindi, la decisione sulla prima impugnazione l'improcedibilità dell'altra (Cass., Sez. Lav., 11 maggio 2001, n. 6578; Cass., Sez. 5, 19 maggio 2006, n. 11809; Cass., Sez. Lav., 4 marzo 2008,n. 5846; Cass., Sez. 5, 6 agosto 2009, n. 18034; Cass., Sez. 5, 12 ottobre 2016, n. 20514; Cass., Sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10696; Cass., Sez. 5, 8 maggio 2019, n. 12141; Cass., Sez. 5, 6 novembre 2019, nn. 28578 e 28579; Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2020, n. 2607 e 2608; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2021, n. 12372).

Aggiungasi che questa Corte ha già rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del fallimento della "(---) S.r.l.", in liquidazione, avverso la sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale di Ancona il 16 settembre 2016 n. 589/05/2016 (Cass., Sez. 5, 21 gennaio 2021, n. 1219), la quale aveva pronunziato sull'appello proposto dalla "(---) S.r.l.", in liquidazione, avverso la medesima sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno il 30 novembre 2015 n. 565/01/2015.

1.3 Nella specie, a differenza del giudice di primo grado, che aveva disposto la riunione dei ricorsi proposti dai contribuenti per l'impugnazione degli avvisi di rettifica e liquidazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sulle compravendite contenute nel medesimo rogito notarile dell':ll marzo 2013 ed era addivenuto alla pronunzia di un'unica decisione di rigetto, il giudice di secondo grado (identificabile nella Sezione 5 della Commissione Tributaria Regionale di Ancona), pur omettendo di riunire gli appelli separatamente proposti dai contribuenti (precisamente, due dai venditori ed uno dalla compratrice), aveva impresso ai procedimenti uno svolgimento unitario ed aveva pronunziato distinte decisioni nella medesima udienza di discussione, che, ancorchè due conformi ed una difforme, costituiscono il risultato di una valutazione complessiva ed omogenea dell'intera vicenda contrattuale.

2. Il secondo motivo ed il quinto motivo - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto per la comune attinenza all'avveramento (o meno) della condizione sospensiva alla quale la compravendita soggetta a registrazione era subordinata - sono fondati, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

2.1 Per costante giurisprudenza di questa Corte, il potere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi che costituiscono il presupposto dell'imposizione non può prescindere

completamente dai motivi di impugnazione dedotti in relazione all'atto impugnato, ma deve essere effettuato con riferimento alla domanda del contribuente, alla luce di quanto disposto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, che è espressione del principio generale contenuto nella L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5, allegato "E" (tra le tante: Cass., Sez. Un., 22 marzo 2006, n. 6265; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2007, n. 5929; Cass., Sez. Un., 24 luglio 2007, nn. 16290, 16291, 16292 e 16293; Cass., Sez. Un., 31 marzo 2008, nn. 8276, 8277 e 8278; Cass., Sez. 5", 4 maggio 2012, n. 6724; Cass., Sez. 5", 13 giugno 2012, n. 9631; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2016, n. 12545; Cass., Sez. 5, 14 luglio 2017, nn. 17485, 17487 e 17488; Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2019, n. 1952; Cass., Sez. 5, 9 aprile 2019, n. 9925; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11035; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2019, n. 14039; Cass., Sez. 5, 27 novembre 2019, n. 30935; Cass., Sez. 6-5, 8 luglio 2020, nn. 14387 e 14388; Cass., Sez. 65, 27 luglio 2020, n. 15983; Cass., Sez. 5, 11 dicembre 2020, n. 28254; Cass., Sez. 5, 9 novembre 2021, nn. 32603 e 32604). Peraltro, per quanto tale potere sia specificamente limitato ai regolamenti o agli atti amministrativi generali che contribuiscono ad integrare il contenuto della pretesa impositiva e, per conseguenza, esplicano influenza sulla cognizione del giudice tributario, si è ritenuto da questa Corte che la disapplicazione contemplata dalla L. 20 marzo 1865, n. 2248, cit. art. 5, allegato "E", non subisce deroga nel processo tributario, tenendosi conto che il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, ove prevede che "le commissioni, se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto del giudizio", rafforza detta regola comune, estendendola oltre il caso dell'atto amministrativo individuale o particolare direttamente lesivo del diritto del contribuente (Cass., Sez. Un., 7 febbraio 2002, n. 1733).

Per cui, secondo l'esegesi dottrinale, ne sono estranei gli atti amministrativi individuali o particolari che non incidono sull'esercizio della potestà impositiva e che, quindi, restano soggetti al controllo del giudice amministrativo.

2.2 Nella specie, il giudice di appello si è totalmente discostato da tale principio, disapplicando non un atto presupposto dell'atto impugnato, ma un contratto considerato dalle parti come uno degli eventi cumulativamente dedotti (secondo una sequenza predefinita) in condizione sospensiva (c.d. condizione sospensiva "complessa") - dunque, alla stregua di un "fatto"e non di un "negozio" - della compravendita soggetta a registrazione (art. 1353 c.c.).

Invero, è pacifico che le parti possano subordinare l'efficacia della compravendita di un terreno al mutamento degli strumenti urbanistici, cosicchè l'atto amministrativo viene in rilievo, all'interno del programma negoziale, alla stregua di un evento futuro ed incerto, dipendente dalla volontà di un terzo (la pubblica amministrazione), che viene dedotto in condizione sospensiva.

In tal senso, questa Corte ha affermato che la compravendita di un terreno, che venga stipulata per consentire all'acquirente una sua utilizzazione edificatoria, al momento non permessa dagli strumenti urbanistici, e venga quindii sottoposta alla condizione sospensiva della futura approvazione di una variante di detti strumenti che contempli quell'utilizzazione, non è affetta da nullità, nè sotto il profilo dell'impossibilità dell'oggetto, nè sotto il profilo dell'impossibilità della condizione, dovendosi ritenere consentito alle parti di dedurre come condizione sospensiva anche un mutamento di legislazione o di norme operanti erga omnes, salva restando l'inefficacia

del contratto in conseguenza del mancato verificarsi di tale mutamento (tra le tante: Cass., Sez. 2, 12 febbraio 2014, n. 3207; Cass., Sez. 2, 30 dicembre 2015, n. 26127; Cass., Sez. 2, 10 ottobre 2018, n. 24977; Cass., Sez. 2, 27 agosto 2020, 17933; n. Cass., Sez. 2, 4 settembre 2020, n. 18464; Cass., Sez. 2, 19 febbraio 2021, n. 4519). 2.3 Nè rileva che si tratti di una convenzione attuativa di un accordo di programma in variante al PRG ai sensi del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 34.

Invero, per consolidata giurisprudenza amministrativa, l'accordo di programma costituisce una species del più ampio genus degli accordi di programmazione negoziata (Cons. Stato, Sez. 4, 20 luglio 2018, n. 4413) e, in linea ancora più generale, dell'istituto degli accordi fra amministrazioni di cui alla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 15, che ne scandisce la disciplina residuale, per quanto non espressamente previsto in quella speciale del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 34 (Cons. Stato, Sez. 4, 24 ottobre 2012, n. 5450; Cons. Stato, Sez. 4, 25 giugno 2013, n. 3458; Cons. Stato, Sez. 4, 3 marzo 2015, n. 1034; Cons. Stato, Sez. 4, 9 marzo 2021, n. 1948; Cons. Stato, Sez. 4, 13 aprile 2021, n. 2999). Parimenti, le convenzioni accessive all'accordo di programma costituiscono strumenti di attuazione e rivestono carattere negoziale a valenza pubblicistica (Cons. Stato, Sez. 4, 19 febbraio 2008 n. 535; Cons. Stato, Sez. 4, 3 marzo 2015, n. 1034), essendo soggette alla disciplina di diritto pubblico degli accordi ai sensi della L. 7 agosto 1990, n. 241, ex art. 11.

Su tali premesse, posto che il contesto regolamentare è caratterizzato da una disciplina di carattere pubblicistico ed è fondato sulla concatenazione sequenziale tra l'accordo di programma, la convenzione accessiva e la concessione edilizia, si è affermato - in una prospettiva di tendenziale ampliamento della L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5, allegato "E", anche alle fattispecie di "contrattualizzazione" dell'azione amministrativa - che la disapplicazione della convenzione accessiva non è consentita in carenza di tempestiva impugnazione in sede giudiziale dell'accordo di programma, che ne è l'atto presupposto (Cons. Stato, Sez. 4, 3 marzo 2015, n. 1034), non essendo concepibile accertare a notevole distanza di tempo effetti disapplicativi di atti e provvedimenti contestabili innanzi al giudice amministrativo,, e ciò anche con specifico riferimento alle obbligazioni derivanti dalla convenzione che, una volta trascritta, ha conferito efficacia reale agli impegni assunti dal soggetto attuatore (Cons. Stato, Sez. 4, 3 marzo 2015, n. 1034).

In ogni caso, anche alla luce di tale natura, si deve escludere in radice che il giudice tributario possa disapplicare tale convenzione ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, non concorrendo a regolamentare (sul piano della normazione di rango secondario) l'applicazione della disciplina legislativa in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, nè costituendo, per conseguenza, presupposto dell'impugnato avviso di liquidazione.

2.4 Pertanto, il giudice tributario non aveva alcun potere di sindacare in via incidentale la legittimità della convenzione attuativa dell'accordo di programma in variante del PRG, venendo in esclusivo rilievo tale evento - secondo il tenore inequivoco delle pattuizioni contrattuali - alla stregua di componente finale della condizione sospensiva complessa a cui l'efficacia della compravendita era stata subordinata dalle parti (art. 1353 c.c.).

Ne deriva che l'avveramento della condizione sospensiva, in conseguenza del quale la compravendita aveva prodotto i suoi effetti (obbligatori e reali), consentiva la riscossione delle

imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale - con la detrazione di quanto corrisposto in sede di registrazione - ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 27, comma 2.

2.5 Nè si può escludere, come è stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello (secondo cui: "non essendosi mai realizzata per intero la fase integrativa dell'efficacia, il contratto di compravendita resta un contratto "claudicante", non idoneo a determinare l'applicazione del T.U. n. 131 del 1986, art. 19"), che la condizione sospensiva complessa si fosse avverata in difetto di un riconoscimento convenzionale tra le parti della compravendita, che si erano obbligate alla relativa stipulazione entro quindici giorni dall'avveramento (pattuizioni contrattuali, art. 7, il cui testo è stato riprodotto in ricorso, in ossequio al canone dell'autosufficienza).

Ciò anche in considerazione del valore meramente dichiarativo della prevista ricognizione di avveramento della condizione sospensiva, che, essendo destinata all'annotazione ex art. 2655 c.c., commi 1 e 4, ed ex art. 2668 c.c., comma 3, in margine alla trascrizione della compravendita, per pubblicizzarne la sopravvenienza dell'efficacia traslativa, è per sua natura estranea alla sequenza predefinita degli eventi dedotti nella clausola condizionale e non può assurgere all'anomala funzione di ulteriore "condizione della condizione" (secondo il giudice di appello, "come co-condizione di efficacia"). Per cui, si deve negare che tale negozio possa concorrere ad integrare - ai fini del differimento dell'efficacia contrattuale - la condizione sospensiva della compravendita, di cui esso si limita solamente a documentare l'avveramento.

Ne discende che, ai fini della soggezione del contratto condizionato all'imposta di registro (come alle imposte ipotecarie e catastali), l'avveramento della condizione sospensiva ben può essere accertato con altri mezzi sia dalle parti (ad esempio, mediante il riconoscimento unilaterale del contraente che ha interesse contrario all'avveramento ovvero, in caso di suo rifiuto, mediante un accertamento giudiziale su iniziativa del contraente che ha interesse all'avveramento) che dall'amministrazione finanziaria (ad esempio, mediante l'assunzione di informazioni ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 53-bis ed ex art. 63, comma 1).

In tale direzione, la risoluzione emanata dall'Agenzia delle Entrate il 14 gennaio 2014 n. 7/E ha precisato che "la presentazione dell'"atto ricognitivo" per la registrazione può costituire una forma alternativa di adempimento dell'obbligo di denuncia previsto dall'art. 19 del TUR tutte le volte in cui lo stesso, al pari della denuncia, sia in grado di garantire l'interesse dell'Erario al corretto esercizio del potere impositivo permettendo una tassazione adeguata al verificarsi della condizione sospensiva o di fatti ulteriori. Pertanto, l'atto ricognitivo assolverà anche al predetto obbligo di denuncia, sostituendosi alla stessa, quando dallo stesso risulti esplicitamente il suo collegamento al primo atto e siano rispettate le condizioni e i termini previsti dal citato art. 19".

2.6 In definitiva, a dispetto di quanto argomentato in motivazione dalla sentenza impugnata, una volta accertato l'avveramento della condizione sospensiva "complessa" (nella specie, con la stipulazione e l'approvazione dell'accordo di programma, nonchè con stipulazione della convenzione accessiva), l'amministrazione finanziaria può correttamente procedere alla riscossione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale sulla compravendita del suolo edificabile ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 27, comma 2, e all'irrogazione della sanzione amministrativa per l'omessa denunzia ai sensi del D.P.R. 26 aprile

1986, n. 131, ex art. 69, pur in difetto di un atto ricognitivo (bilaterale o unilaterale) da parte dei contraenti.

3. Pertanto, valutandosi la fondatezza del secondo motivo e del quinto motivo, l'infondatezza del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa alla Commissione Tributaria Regionale di Ancona, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo ed il quinto motivo, rigetta il primo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale di Ancona, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale effettuata da remoto, il 1 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza