Sentenza del 29/03/2022 n. 10027 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a sei motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale delle Marche aveva accolto l'appello di M.A., M.P., M.G., M.E., N.F. e S.L., avverso la sentenza n. 565/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno in rigetto del ricorso proposto avverso avvisi di rettifica e liquidazione di maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale in relazione ad atto di compravendita da parte dei suddetti contribuenti in favore della società G. di Ga.Gi. e C. S.r.L di immobili, costituenti area oggetto di futuro accordo di programma in variante al PRG del Comune di Ascoli Piceno per la realizzazione di un intervento urbanistico di riqualificazione.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, aveva accolto l'appello ritenendo che: la convenzione attuativa dell'accordo di programma in variante al PRG, posta tra le condizioni sospensive inserite nel contratto, dovesse essere disapplicata in quanto invalida, essendo il soggetto attuatore privo di legittimazione sostanziale per la stipula della convenzione stessa, non risultando proprietario delle aree oggetto della suddetta convenzione; il perfezionamento dell'atto di compravendita non si sarebbe comunque verificato posto che, tra le condizioni sospensive apposte al contratto, figurava anche la stipula di un atto ricognitivo, che si era mai intervenuto.

I contribuenti resistono con controricorso.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia ricorrente denuncia violazione degli artt. 333 e 335 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49, in quanto la Commissione Tributaria Regionale avrebbe violato il principio di unicità delle impugnazioni avverso la medesima sentenza, avendo omesso di riunire tutti gravami proposti dagli odierni controricorrenti e dalla società acquirente nei confronti della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale.

1.2. La doglianza va disattesa.

1.3. Quanto alla lamentata violazione dell'art. 335 c.p.c. si deve sicuramente convenire che la Commissione Tributaria Regionale ha errato nel non disporre la riunione di tutti i gravami proposti avverso la medesima sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, ma l'omissione del provvedimento di riunione 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.

1.4. Invero, come già osservato dalla Corte (v. Cass. n. 11809 del 19/05/2006; Cass. n. 5846 del 04/03/2008; Cass. n. 18034 del 06/08/2009; Cass. n. 20514 del 12/10/2016), l'inosservanza delle norme, quali l'art. 335 c.p.c. ovvero, nel processo tributario, ik D.Lgs. n. 546 del 1992, 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 se 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, così restandosi nell'ambito della mera redazione separata di due pronunce per una decisione di tipo unitario, neppure determinando, quindi, la decisione sulla prima impugnazione l'improcedibilità dell'altra (v. Cass. n. 20514/2016 cit.).

2.1. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza per motivazione apparente nella sentenza impugnata ed inconciliabilità delle affermazioni in essa contenute, nonchè violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 3, e art. 7, comma 5, e della L. n. 2248 del 1864, art. 5, All. E per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente affermato che la convenzione attuativa dell'accordo di programma in variante al PRG doveva ritenersi invalidamente stipulata e doveva essere quindi disapplicata in via incidentale, con effetti limitati al presente giudizio, in quanto il soggetto attuatore risultava privo della legittimazione per la stipula della convenzione stessa, con conseguente invalidità anche dell'atto di compravendita in oggetto, condizionato anche alla stipula e sottoscrizione della suddetta convenzione.

2.2. La censura è fondata.

2.3. Va premesso che il potere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi costituenti il presupposto per l'imposizione è espressione del principio generale dell'ordinamento, contenuto nella L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, art. 5 e dettato nell'interesse, di rilevanza pubblicistica, all'applicazione di tali atti in giudizio solo se legittimi, al che consegue che detto potere può essere esercitato anche di ufficio purchè gli atti in questione siano stati, investiti dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente in relazione all'atto impositivo impugnato (cfr. Cass. nn. 1952/2019, 9631/2012).

2.4. Nel caso in cui la pretesa fiscale dipenda, pertanto, dalle statuizioni contenute in un atto amministrativo, il contribuente non deve necessariamente sindacare quest'ultimo dinanzi alla giustizia amministrativa in quanto la Commissione tributaria può conoscere incidentalmente, cioè ai soli fini dell'oggetto del giudizio tributario (rappresentato dalla legittimità di un atto impositivo o di riscossione contemplato espressamente dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19), dell'illegittimità del provvedimento, atto concreto o regolamento.

2.6. Se a seguito di questa cognizione il giudice tributario ritiene l'atto amministrativo illegittimo lo disapplica, ossia disconosce l'efficacia che esso dovrebbe avere ai fini della disciplina del rapporto controverso, decidendo la controversia tributaria oggetto del suo giudizio come se quell'atto non fosse mai stato emanato.

2.7. In altri termini, quando l'atto amministrativo (illegittimo) viene in rilievo come causa diretta della lesione della posizione giuridica del contribuente, il giudice tributario, ove sia impugnato uno degli atti indicati dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, quale ambito della giurisdizione tributaria, non può conoscere principaliter dell'atto generale presupposto, ma deve valutare in via incidentale e pregiudiziale la legittimità dell'atto amministrativo per poi disapplicarlo se riconosciuto illegittimo.

2.7. Il caso di specie, pertanto, esula dalla ricostruzione normativa dianzi illustrata, in quanto è assorbente, rispetto ad ogni altro profilo inerente la disapplicazione di convenzione attuativa di accordo di programma, con carattere negoziale a valenza pubblicistica, la questione che l'atto, che la Commissione Tributaria Regionale ha fatto oggetto del potere di disapplicazione, non costituiva in ogni caso il presupposto dell'atto impositivo impugnato, i cui pretesi vizi non erano conseguenza di quell'atto.

2.8. Presupposto dell'imposizione, nel caso in esame, è, invero, l'intervenuto perfezionamento del contratto di compravendita per effetto del verificarsi delle condizioni in esso previste (tra le quali ricade la stipula della convenzione attuativa tra il Comune di Ascoli Piceno ed il soggetto attuatore, ovvero la società acquirente dei terreni ceduti dagli odierni controricorrenti).

2.9. Ciò che veniva in rilievo era quindi l'indagine sull'esistenza ed efficacia dell'atto, con effetti che non potevano limitarsi al solo caso deciso, in quanto la disapplicazione dell'atto avrebbe assunto, in ogni caso, effetti limitati al giudizio tributario (l'atto disapplicato nel singolo giudizio, al di fuori di questo, resta infatti valido ed efficace), con la conseguenza che non sarebbe stata eliminata la causa che si assumeva ostativa al realizzarsi della condizione sospensiva ed essendo escluso, di conseguenza, che, ai fini della disapplicazione, l'atto amministrativo fosse posto direttamente a fondamento della pretesa impositiva.

2.10. Ne consegue la non conformità ai principi di diritto dianzi illustrato della sentenza della Commissione Tributaria Regionale nella parte in cui dispone la disapplicazione della convenzione attuativa dell'accordo programma erroneamente ritenendo la sussistenza del nesso di presupposizione tra l'atto in questione ed il contratto di compravendita.

2.11. L'accoglimento del secondo motivo determina, inoltre, l'assorbimento del terzo motivo, con cui si lamenta violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 38 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 3, e art. 7, comma 5, per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato, in conseguenza della disapplicazione della convenzione attuativa dell'accordo di programma, l'invalidità derivata dell'atto di compravendita, e del quarto motivo, con cui si denuncia violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2, comma 3, e art. 7, comma 5, e degli artt. 1363 e ss. c.c. per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato l'illegittimità della convenzione attuativa per difetto di legittimazione per la stipula del soggetto attuatore.

3.1. Con il quinto motivo l'Agenzia ricorrente denuncia violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 19, 20 e 27, degli artt. 1362 e ss. c.c., degli artt. 1218 e 1355 c.c. per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente affermato che il perfezionamento dell'atto di compravendita non si era comunque verificato posto che al contratto sarebbe stata apposta un'ulteriore

condizione sospensiva, costituita dalla stipula dell'atto ricognitivo dell'avverarsi delle altre condizioni sospensive, che non assumeva, inoltre, natura di condizione meramente potestativa.

3.2. La doglianza è parimenti fondata.

3.3. Le parti, come riportato nel contratto ritualmente trascritto in parte qua nel ricorso, risultano avere specificamente pattuito quanto segue: "In caso di avveramento di tutte le... condizioni, l'atto acquisirà efficacia e quindi sarà dovuto da parte della società acquirente il prezzo... contestualmente alla stipula dell'atto di verificata condizione di tutte le compravendite... La parte acquirente... si obbliga a convocare le parti innanzi al Notaio per la stipula dell'atto di verificata condizione entro 15... giorni dal verificarsi della condizione sospensiva".

3.3. Al riguardo, secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 27, comma 3, non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero - come nella specie - dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (cfr., tra le tante, in motiv. Cass. nn. 3617/2020, 7390/2020, 27902/2018, 3806/2017, 13006/2016, 21625/2015, 8544/2014, 6116/2011).

3.4. In particolare, è stato rimarcato che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 27, la differenza esistente tra i commi 3 e 4, è da ravvisare in ciò: l'art. 27, comma 3, prevedendo che "non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva" le vendite con riserva di proprietà e gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o dell'obbligato, si riferisce alla condizione (finanche meramente) potestativa lecita, e trova giustificazione nell'intento di evitare che si possa sfuggire all'imposizione proporzionale utilizzando strumenti giuridici volti a occultare il risultato economico considerato ai fini dell'imponibile; l'art. 27, comma 4, invece, prevedendo che "gli atti sottoposti a condizione sospensiva che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà del venditore o dell'obbligato sono soggetti a imposta in misura fissa", si inserisce nel solco dell'ordinario regime civilistico di cui all'art. 1355 c.c., secondo cui è nullo il negozio cui una siffatta condizione risulti apposta.

3.5. Ne consegue che il contratto di compravendita era da ritenersi traslativo di diritti reali all'avverarsi unicamente delle tre condizioni sospensive indicate dalle parti relativamente alla stipula ed alla ratifica dell'accordo di programma ed alla stipula della convenzione attuativa dello stesso, essendo stato invece sottoposto alla condizione meramente potestativa rimessa alla volontà dell'acquirente del pagamento/ del corrispettivo pattuito contestualmente alla stipula dell'atto di "verificata condizione", condizione che, pertanto, si deve considerare come non apposta ex art. 27, comma 3, cit..

3.6. In ragione di ciò il suddetto contratto era assoggettabile al pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale, stante l'apposizione della suindicata condizione meramente potestativa che, come tale, è ininfluente ai fini fiscali.

4. L'accoglimento del quinto motivo di ricorso determina l'assorbimento del sesto motivo con cui si lamenta la violazione dell'art. 116 c.p.c. e dell'art. 938 c.c. per avere la Commissione Tributaria

Regionale omesso di assegnare rilevanza alla pronuncia del Tribunale di Ascoli Piceno con la quale era stato dato atto dell'intervenuto trasferimento, in favore della società acquirente, degli immobili oggetto dell'atto di compravendita in questione.

5. Sulla scorta di quanto sin qui illustrato, accolti il secondo ed il quinto motivo, respinto il primo ed assorbiti i rimanenti motivi, consegue l'accoglimento del ricorso con cassazione della sentenza impugnata e non essendo necessari accertamenti in fattoi, la causa può essere decisa con il rigetto degli originari ricorsi autonomamente proposti dai contribuenti e successivamente riuniti.

6. Il progressivo consolidarsi della giurisprudenza di legittimità giustifica la compensazione delle spese processuali dei gradi di merito, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il quinto motivo di ricorso, respinto il primo motivo ed assorbiti i rimanenti motivi; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta gli originari ricorsi dei contribuenti; compensa le spese dei gradi di merito del giudizio; condanna i contribuenti in solido al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 10.100,00, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 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