Sentenza del 17/10/2022 n. 30470 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

p. 1. S. Srl ed i contribuenti tutti di cui in epigrafe propongono dieci articolati motivi di ricorso per la cassazione della sentenza indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione n. (---) con il quale l'agenzia delle entrate ha revocato, D.L. n. 223 del 2006, ex art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006, l'agevolazione fiscale richiesta, L. n. 388 del 2000, ex art. 33, dalla acquirente S. Srl sull'atto di compravendita di terreno edificabile sito in (---) (fg. (---)) di cui a rogito notaio B.B. 7 novembre 2007, reg. in (---) il 13 novembre 2007 al n. 3606, con recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinaria.

Nell'atto di revoca ha osservato l'amministrazione finanziaria che:

la revoca aveva ad oggetto le agevolazioni fiscali "previste dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006, 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 non essendosi verificata l'utilizzazione edificatoria dell'area entro 5 anni dal trasferimento";

dal 4 luglio 2006 (entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 cit.) l'agevolazione si applicava solo per i piani particolareggiati "diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di vendita e dei canoni di locazione", caratteristiche che non potevano desumersi dal certificato di destinazione urbanistica allegato all'atto di compravendita.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, disponeva l'agevolazione per i trasferimenti in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale e regionale, sempre che l'utilizzazione edificatoria dell'area fosse avvenuta entro cinque anni dal trasferimento;

questa previsione legislativa era stata tuttavia soppressa dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006, il quale faceva salvi i soli trasferimenti immobiliari diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di vendita e canoni di locazione, a decorrere dal 4 luglio 2006;

occorreva quindi, ai fini della agevolazione in questione, che tra i soggetti interessati e la pubblica amministrazione intercorresse una specifica pattuizione, mentre nei casi in cui l'esecuzione del piano particolareggiato mancasse di "ulteriori elementi o segmenti negoziali" (come nel caso di specie) l'agevolazione non poteva essere riconosciuta.

L'Agenzia delle Entrate ha dichiarato di costituirsi al solo fine della eventuale discussione in udienza.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione delle norme sul giudicato, oltre che degli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che una co-obbligata in solido (C.C.) aveva ottenuto l'annullamento, non per ragioni personali, del medesimo avviso di liquidazione n. (Omissis): come da sentenza Commissione Tributaria Provinciale n. 117/01/11, appellata dall'agenzia del territorio con gravame dichiarato inammissibile con sentenza Commissione Tributaria Regionale n. 5342/40/14 (all. nn. 18 e 19).

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione della disciplina di riferimento, dal momento che dal 1 gennaio 2007 la L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 306, aveva modificato il D.L. n. 223 del 2006, art. 36 comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006, prevedendo che le parole "edilizia residenziale convenzionata pubblica" fossero sostituite con "edilizia residenziale convenzionata", inoltre la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 27, aveva disposto l'abrogazione del suddetto art. 1, comma 15, con reviviscenza della norma già abrogata; ciò deponeva nel senso che alla stipula dell'atto notarile in questione (7 novembre 2007) fosse applicabile l'agevolazione di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella sua formulazione originaria.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione della disciplina di riferimento perchè, pur non volendosi considerare la reviviscenza della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, la disciplina applicabile era comunque quella di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 306 (edilizia residenziale convenzionatà).

Con il quarto motivo di ricorso si deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 4 - stante l'omessa pronuncia sulle eccezioni dedotte dai contribuenti in ordine alla corretta successione di leggi nel tempo, oltre che alla retroattività della disciplina di cui alla L. n. 244 del 2007.

Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7, nonchè D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52 (anche nelle loro implicazioni costituzionali). Per avere la Commissione Tributaria Regionale integrato la motivazione dell'avviso di liquidazione opposto, osservando che l'agevolazione non spettava sulla base di una ragione (insussistenza di accordi con la pubblica amministrazione) diversa da quella indicata nell'avviso di liquidazione (difetto del requisito di edilizia residenziale convenzionata pubblica secondo la diversa norma di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006). Inoltre la Commissione Tributaria Regionale non aveva considerato che "la perdita del carattere pubblico del requisito, passando dall'"edilizia residenziale convenzionata pubblica" previsto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006, alla "edilizia residenziale convenzionata" prevista della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 306, ha anche inciso

sull'effettivo contenuto del ruolo attribuito dalla norma fiscale allo strumento della convenzione richiesta dalla legge per usufruire dell'agevolazione, facendole perdere così ogni valenza pianificatoria". Nel caso di specie il terreno compravenduto era inserito in una zona a destinazione residenziale soggetta a piano particolareggiato approvato dal Comune di Fondi (Delib. n. 225 del 1986 e Delib. n. 10 del 2005), con possibilità di edificazione diretta; inoltre la stipulazione di convenzione per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione poteva essere dall'acquirente perfezionata anche dopo l'atto di acquisto.

Con il sesto motivo di ricorso si deduce ulteriore violazione della disciplina di riferimento, atteso che l'agevolazione doveva essere riconosciuta qualora l'immobile si trovasse in un'area soggetta ad uno strumento urbanistico con destinazione prevalentemente residenziale corrispondente ad un piano particolareggiato; nè la L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 30, richiedeva che ai fini del trattamento agevolato la convenzione attuativa con il comune fosse già stata stipulata al momento della formazione dell'atto notarile di compravendita, sempre che venisse rispettato il termine quinquennale per l'utilizzazione edificatoria.

Con il settimo motivo di ricorso si lamenta l'assoluta incertezza normativa tributaria dovuta alla mancata chiarezza e tra Spa renza della disciplina di riferimento, secondo quanto disposto dalla L. n. 212 del 2000.

Con l'ottavo motivo di ricorso si assume la decadenza dalla potestà di accertamento e revoca dell'agevolazione, dal momento che l'avviso di liquidazione in esame era stato notificato il 4 giugno 2010 e, dunque, prima del decorso del termine legale di 5 anni dall'atto di compravendita, stipulato il 7 novembre 2007.

Con il nono motivo di ricorso si deduce il mancato riconoscimento dell'agevolazione subordinatamente applicabile ai sensi della L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 25; disposizione dichiarata inapplicabile dall'amministrazione finanziaria soltanto con la sua costituzione in appello. Inoltre il giudice del merito non aveva considerato che, in base alla L. n. 10 del 2011, art. 2, comma 23, ed al D.L. n. 102 del 2013, art. 6, comma 6, convertito in L. n. 124 del 2013, il termine di realizzazione dell'intervento edificatorio non era ancora decorso, perchè di 11 anni.

Con il decimo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, insito nella data di stipulazione dell'atto di compravendita e, di conseguenza, nel mancato perfezionamento del termine legale di realizzazione dell'intervento edificatorio convenzionato; nè il giudice regionale aveva esaminato le citate delibere del Comune di Fondi attestanti l'approvazione del piano particolareggiato della zona residenziale nella quale si trovava il terreno edificabile in questione, già fatto oggetto di permesso di costruire (edificabilità a destinazione residenziale) in capo all'acquirente Sepe Srl del 5 agosto 2011 (il tutto come anche attestato dalla perizia di parte ing. D.D. che la Commissione Tributaria Regionale non aveva esaminato).

p. 3. Va in primo luogo disattesa la prima doglianza, fondata sulla asserita sussistenza di giudicato esterno di annullamento dell'atto impositivo, estendibile ex art. 1306 c.c..

Va infatti considerato che la sentenza richiamata ed allegata al ricorso per cassazione non reca l'attestazione di effettivo passaggio in giudicato secondo quanto prescritto dall'art. 124 disp. att. c.p.c., il che impedisce di per sè la possibilità di constatarne la dedotta rilevanza preclusiva.

In ogni caso, non si specifica la data di (eventuale) passaggio in giudicato della sentenza invocata, al fine di verificare la ritualità della sua deduzione nel presente giudizio di cassazione; giudizio nel quale l'eccezione di giudicato esterno (se relativa, come nella specie, a sentenza di merito) non sarebbe ammissibile se già proponibile avanti al giudice di appello (Cass. n. 1534/18 ed altre); ed in effetti, risulta dagli atti quantomeno che la sentenza Commissione Tributaria Regionale n. 5342/40/14 sia stata pubblicata in data (28.8.2014) antecedente alla deliberazione della sentenza qui impugnata (28.5.2015).

Neppure, infine, si specifica in che termini l'annullamento dell'atto impositivo (connotato da speciale complessità per numero delle parti stipulanti e per numero, natura ed interferenza delle disposizioni negoziali contenute) a favore di un coobbligato sarebbe suscettibile di estensione, ex art. 1306 c.c., anche in ordine alla peculiare posizione della società contribuente, esclusivamente incentrata sui presupposti dell'agevolazione richiesta.

p. 4. Ciò posto, sono invece fondati - con assorbimento di ogni ulteriore censura - il quinto, sesto, ottavo e decimo motivo, suscettibili di trattazione unitaria per la connessione sostanziale delle questioni con essi sollevate.

Sul piano normativo rileva che il D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006 (comma poi abrogato dalla L. n. 244 del 2007) ha disposto l'abrogazione della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3, "ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione", precisando poi che l'abrogazione così disposta valeva per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto stesso.

L. L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 306, ha stabilito che: "Nel D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 15, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, le parole: "edilizia residenziale convenzionata pubblica"sono sostituite dalle seguenti: "edilizia residenziale convenzionata". La disposizione recata dal periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge".

In ordine a questa evoluzione normativa si è affermato (Cass. n. 3536/18 con ulteriori ampi richiami; così anche Cass. n. 25100/16) che in tema d'imposta di registro, catastale e ipotecaria, la L. n. 244 del 2007, art. 1, commi 25-28, pur abrogando il D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 15, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al D.P.R. n. 131 del 1986, ed al D.Lgs. n. 347 del 1990, così introducendo un regime di imposizione nuovo. Tuttavia, restando ferma la "ratio" della disciplina originaria di diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto

dell'area, le agevolazioni spettano, nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purchè l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni.

In effetti questa Corte ha ribadito più 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, semprechè sia rispettato il termine quinquennale per l'utilizzazione edificatoria (Cass. n. 4086/2015; n. 14732/2014; n. 3289/2012; n. 20864 del 2010), potendo tale convenzione essere stipulata in un momento successivo.

Orbene nel caso di specie, fermo restando che (diversamente da quanto in via principale sostenuto dalla società) non vi era stata reviviscenza della originaria agevolazione L. n. 388 del 2000, ex art. 33, comma 3, ed osservato che al momento del rogito B.B. l'agevolazione prevista era quella (difatti così revocata dall'Agenzia delle Entrate) D.L. n. 223 del 2006, ex art. 36, comma 15, conv. in L. n. 248 del 2006, come modificata dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 306 (dunque con prescrizione legislativa non più di "edilizia residenziale convenzionata pubblica", bensì di "edilizia residenziale convenzionata", rileva che:

l'area insisteva in zona a destinazione residenziale soggetta a piano particolareggiato già approvato dal Comune di Fondi (Delib. n. 225 del 1986 e Delib. n. 10 del 2005), con possibilità di edificazione diretta;

l'area (dopo il rogito di acquisto ma prima di cinque anni da esso) era stato fatto oggetto di permesso di costruire del 5 agosto 2011 (edificabilità a destinazione residenziale) in capo all'acquirente Sepe Srl ; la convenzione con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione poteva intervenire anche dopo il rogito di acquisto (Cass. cit.) sempre che venisse rispettato il termine quinquennale per la edificazione, là dove la Commissione Tributaria Regionale ha invece erroneamente ritenuto legittima la revoca dell'agevolazione per il fatto che non vi fossero al momento della stipula "elementi o segmenti negoziali" con l'amministrazione;

l'avviso di revoca e riliquidazione in oggetto è stato notificato il 4.6.2010, dunque prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto (11/2007) previsto dalla legge per il compimento del programma edificatorio.

p. 5. Ne segue pertanto l'accoglimento del ricorso; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti ex art. 384 c.p.c., per la decisione nel merito, mediante accoglimento dell'originario ricorso della società ed annullamento in parte qua dell'avviso opposto.

Le spese dei gradi di merito vengono compensate in ragione del consolidarsi in corso di causa del su riportato indirizzo interpretativo; le spese del presente giudizio di legittimità vengono invece poste a carico dell'agenzia delle entrate come da liquidazione in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della società contribuente annullando in parte qua l'avviso di liquidazione opposto;

pone le spese del presente giudizio di legittimità a carico dell'agenzia delle entrate, liquidate in Euro 4.000,00 per compensi, oltre ad Euro 200,00 per esposti, rimborso forfettario ed accessori di legge; compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 4 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 ottobre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza