Sentenza del 11/11/2022 n. 33286 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il "(---)" ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma il 21 luglio 2015 n. 4301/06/2015, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione di imposte di registro, ipotecaria e catastale (sul valore accertato di Euro 8.297.000,00, a fronte del corrispettivo dichiarato di Euro 6.500.000,00) in relazione alla convenzione di retrocessione, con rogito notarile del 26 novembre 2009, della proprietà di un fabbricato sito in (---), al (---), alla (---), sviluppato su quattro piani fuori terra ed un piano interrato, composto da undici unità con destinazione abitativa, che era stato oggetto di espropriazione per pubblica utilità con decreto reso dal Prefetto della Provincia di Roma il 28 maggio 1939 n. 32251, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del medesimo avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 6 dicembre 2013 n. 524/52/2013, con condanna alla rifusione delle spese di lite. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che la rettifica del valore dell'immobile retrocesso fosse congrua, avendo tenuto conto sia dei valori OMI che dei prezzi di immobili limitrofi. Il ricorso è affidato a sei motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per la dichiarazione di inammissibilità o, in-subordine, per il rigetto del ricorso. Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., chiedendo al collegio di disporre la rinnovazione della notifica del ricorso per cassazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in caso di ritenuta nullità della notifica presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, si denuncia omessa e/o erronea motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per essere stata valutata dal giudice di secondo grado la sola fondatezza sostanziale della pretesa erariale, astenendosi da ogni pronunzia sui vizi formali dell'atto impositivo.

2. Con il secondo motivo, si denuncia, al contempo, violazione o falsa applicazione (verosimilmente) del Legge n. 212 del 27 luglio 2000 art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa e/o erronea motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non essere stata valutata dal giudice di secondo grado la carenza degli allegati alla stima redatta dall'amministrazione finanziaria e posta a base della motivazione dell'atto impositivo.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione (verosimilmente) degli artt. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e D.Lgs. n.546 del 31 dicembre 1992 art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, nonchè omessa e/o erronea motivazione, in relazione

all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente o inesistente.

4. Con il quarto motivo, si denuncia, al contempo, violazione e/o falsa applicazione (verosimilmente) dell'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa, contraddittoria e/o erronea motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non essere stata valutata dal giudice di secondo grado l'insufficiente motivazione dell'atto impositivo in relazione alla descrizione degli atti indicati a comparazione di valore nella perizia estimativa dell'amministrazione finanziaria.

5. Con il quinto motivo, si denuncia, al contempo, violazione e/o falsa applicazione (verosimilmente) dell'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa, contraddittoria e/o erronea motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non essere stata valutata dal giudice di secondo grado l'insufficiente motivazione dell'atto impositivo in relazione alla natura abitativa e non commerciale degli immobili alienati con gli atti indicati a comparazione di valore nella perizia estimativa dell'amministrazione finanziaria.

6. Con il sesto motivo, si denuncia, al contempo, violazione e/o falsa applicazione (verosimilmente) dell'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa, contraddittoria e/o erronea motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non essere stata valutata dal giudice di secondo grado la predeterminazione del corrispettivo della retrocessione dell'immobile espropriato secondo i parametri fissati dal D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 art. 48, comma 1.

RAGIONI DELLA DECISIONE:

1. Preliminarmente, la tempestiva costituzione dell'Agenzia delle Entrate, che si difende ampiamente nel merito del ricorso per cassazione del "(---)", esclude la rilevanza, in termini di inammissibilità o improcedibilità, di un eventuale vizio della relativa notifica presso l'Avvocatura dello Stato, che non difendeva l'Agenzia delle Entrate nel giudizio a quo, piuttosto che presso la stessa Agenzia delle Entrate. Infatti, il difetto della notifica non ne determina l'inesistenza, ma al più la nullità, che è stata sanata dalla costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria, come si ricava dal principio di diritto già espresso da questa Corte, secondo cui la notificazione all'Agenzia delle Entrate (o ad un ufficio periferico della stessa) del ricorso per cassazione avverso una sentenza di una commissione tributaria, che sia eseguita presso l'Avvocatura Generale dello Stato, qualora nella fase di merito l'Agenzia delle Entrate non sia stata rappresentata dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato, è affetta da nullità e non da inesistenza e la nullità può essere sanata con la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate o, in difetto, con l'ordine di rinnovazione della notificazione all'Agenzia delle Entrate nella sua sede, da disporsi ai sensi dell'art. 291 c.p.c." (tra le tante: Cass., Sez. Un., 29 ottobre 2007, n. 22641 - in senso conforme, tra le tante: Cass., Sez. 5, 4 marzo 2020, n. 6053; Cass., Sez. 5, 24 marzo 2021, n. 8239; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, n. 21045; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2022, nn. 7917 e 7918).

Per cui, a fronte della nullità della notifica del ricorso per cassazione, non appare necessario disporne la rinnovazione o, comunque, adottare qualsiasi altra misura finalizzata a preservare

altrimenti la pienezza del diritto di difesa della controricorrente, che, oltre a non averla eccepita, non ha dedotto alcun deficit specifico procurato alle sue facoltà processuali dall'errata destinazione della notifica.

1.1 Per il resto, applicando il principio della "ragione più liquida" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi nel ricorso per cassazione, si deve esaminare con precedenza il sesto motivo, che investe la questione preliminare della determinazione della base imponibile per la retrocessione convenzionale della proprietà di immobili assoggettati ad espropriazione per pubblica utilità (cioè, dopo l'emanazione del provvedimento amministrativo o la stipulazione della convenzione sostitutiva che ne determina il trasferimento dall'espropriato all'espropriante).

1.2 Invero, secondo il principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6-5, 22 agosto 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5, 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5, 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5, 19 luglio 2021, n. 20639; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2021, n. 40734; Cass., Sez. 5, 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5", 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5", 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2022, n. 1149).

2. Ciò posto, lo scrutinio del sesto motivo esige la preventiva individuazione dei criteri per la determinazione della base imponibile per l'ipotesi in cui l'ente espropriante ed il privato espropriato convengano, dopo la pronunzia della sentenza disponente la retrocessione (totale) della proprietà di un immobile assoggettato ad espropriazione per pubblica utilità, la corresponsione di un indennizzo pecuniario.

2.1 A tale proposito, si rende opportuno un sintetico riepilogo degli antefatti extraprocessuali.

Con decreto reso dal Prefetto della Provincia di Roma il 28 maggio 1939 n. 32251, si era procedúto all'espropriazione per pubblica utilità della proprietà di un fabbricato sito in (---), al (---), alla (---), sviluppato su quattro piani fuori terra ed un piano interrato, composto da undici unità con destinazione abitativa, in danno del "(Omissis)", al fine di rendere esecutiva la variante del piano particolareggiato della zona del centro storico compresa tra Corso Vittorio Emanuele, Lungotevere, Via della Scrofa e Via Monterone, che prevedeva l'abbattimento e la ricostruzione di alcuni edifici entro il termine di venticinque anni, in attuazione del R.D.L. n.91 del 6 luglio 1931, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2n. 355 del 4 marzo 1932, avente ad oggetto l'approvazione del piano regolatore (con relative norme di attuazione) della città di Roma. A seguito della mancata realizzazione dell'opera nei termini previsti, dopo l'entrata in vigore del nuovo piano regolatore generale della città di Roma del 1965, con il quale si era disposto il vincolo assoluto di immutabilità volumetrica, architettonica ed ambientale della zona del centro storico, con citazione notificata il 20 febbraio 1971, il "(Omissis)" aveva evocato in giudizio il Comune di Roma dinanzi al Tribunale Civile della medesima città per la pronunzia della

retrocessione dell'immobile soggetto ad espropriazione per pubblica utilità. La causa si era conclusa con la sentenza n. 9352/78, la quale aveva dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario, configurando la fattispecie alla stregua di una retrocessione parziale ai sensi dell'art. 63 della Legge 25 giugno 1865 n. 2359. Nelle more, il Comune di Roma aveva inserito il predetto immobile nei piani di dismissione, addivenendo - a seguito di gara ad evidenza pubblica all'aggiudicazione provvisoria del medesimo a favore della "IMATION Srl " per il prezzo di Euro 8.230.000,00. In seguito, con citazione notificata il 10 luglio 2007, ancora una volta il "(---)" aveva evocato in giudizio il Comune di Roma dinanzi al Tribunale Civile della medesima città per la pronunzia della retrocessione dell'immobile soggetto ad espropriazione per pubblica utilità. La causa si era conclusa con la sentenza n. 14541/07, la quale aveva riconosciuto il diritto "(---)" alla retrocessione totale dell'immobile ed aveva assegnato al Comune di Roma il termine per instaurare il procedimento di determinazione del relativo prezzo. Indi, con rogito notarile del 26 novembre 2009, il Comune di Roma aveva retrocesso la proprietà del predetto immobile al "(---)" per il corrispettivo di Euro 6.500.000,00, che era stato determinato in tale misura con deliberazione adottata dal Commissario Straordinario con i poteri del Consiglio Comunale il 17 marzo 2008 n. 39. Da ultimo, con l'avviso di rettifica e liquidazione n. 20101T000772000 notificato il 26 gennaio 2012, l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto l'incongruità di tale valore, rideterminandolo ai sensi degli artt. 51, comma 3, e 52, comma 5-bis, del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 nel maggior importo di Euro 8.297.000,00 sulla base di perizia estimativa dell'Ufficio Provinciale di Roma dell'Agenzia del Territorio del 15 dicembre 2011.

2.2 Dunque, l'amministrazione finanziaria ha valutato di poter procedere alla rettifica del prezzo, avendo ritenuto che la retrocessione di un immobile assoggettato ad espropriazione per pubblica utilità integrasse un peculiare trasferimento a titolo oneroso sul modello della compravendita e che il valore venale dell'immobile retrocesso fosse superiore al corrispettivo pattuito tra l'espropriante e l'espropriato.

2.3 L'assunto non è condivisibile.

Invero, la ricostruzione della retrocessione nei termini di una sorta di "compravendita" (dunque, di un contratto di diritto privato) non appare convincente sia in relazione all'art. 63 della Legge 25 giugno 1865 n. 2359 che in relazione agli artt. 46, comma 1, e 48, comma 1, del D.P.R. n. 8 giugno 2001 n. 327.

2.4 L'art. 63 della Legge 25 giugno 1865 n. 2359 (ormai abrogato dal D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 art. 58, n. 1, con decorrenza dal 30 giugno 2003, ai sensi dell'art. 59 del D.P.R. n. 8 giugno 2001 n. 327) prevedeva che: "Fatta l'espropriazione, se l'opera non sfasi eseguita e siano trascorsi i termini a tal uopo concessi o prorogati, gli espropriati potranno domandare che sia dall'Autorità giudiziaria competente pronunciata la decadenza dell'ottenuta dichiarazione di pubblica utilità, e sieno loro restituiti i beni espropriati, mediante il pagamento del prezzo che sarà determinato nel modo indicato dall'art. 60 della presente legge". Quest'ultima disposizione - dettata in materia di retrocessione parziale, ma richiamata anche per la retrocessione totale - stabiliva che: "Il prezzo di tali fondi, ove non sia pattuito amichevolmente fra le parti, sarà fissato giudizialmente in seguito a perizia fatta a norma degli artt. 32 e 33" (cioè, all'esito di un procedimento dinanzi al Tribunale Civile del circondario comprendente il luogo di ubicazione

dell'immobile, nel corso del quale si provvedeva alla nomina di uno o tre periti con l'incarico di stimare l'immobile retrocedendo entro un termine all'uopo assegnato).

2.5 Il D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 L'art. 46, comma 1, (ora vigente) dispone che: "Se l'opera pubblica o di pubblica utilità non è stata realizzata o cominciata entro il termine di dieci anni, decorrente dalla data in cui è stato eseguito il decreto di esproprio, ovvero se risulta anche in epoca anteriore l'impossibilità della sua esecuzione, l'espropriato può chiedere che sia accertata la decadenza della dichiarazione di pubblica utilità e che siano disposti la restituzione del bene espropriato e il pagamento di una somma a titolo di indennità". Parallelamente, D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 l'art. 48, comma 1, prevede che: "Il corrispettivo della retrocessione, se non è concordato dalle parti, è determinato dall'ufficio tecnico erariale o dalla commissione provinciale prevista dall'art. 41, su istanza di chi vi abbia interesse, sulla base dei criteri applicati per la determinazione dell'indennità di esproprio e con riguardo al momento del ritrasferimento".

2.6 Da un raffronto tra le norme abrogate e le norme vigenti, si evince che l'istituto non ha subito significative alterazioni sul piano strutturale e funzionale, ancorchè non possa sfuggire all'interprete come il corrispettivo della retrocessione sia stato significativamente riqualificato dal T.U. del 2001 con la specifica locuzione di "indennità" (in luogo di "prezzo"), a riprova della netta opzione del legislatore per una qualificazione incompatibile con i caratteri tipici del contratto di diritto privato.

In tale direzione, la dottrina tende a ricostruire la retrocessione come una fase "eventuale" del procedimento di espropriazione per pubblica utilità, potendosi instaurare su iniziativa dell'espropriato, nell'ipotesi in cui l'opera pubblica o di pubblica utilità, dopo l'espropriazione (o la cessione volontaria) del bene a ciò destinato, non sia in concreto realizzata (retrocessione totale) o in cui non tutto il bene espropriato venga utilizzato (retrocessione parziale), al fine di recuperarne (in tutto o in parte) la proprietà (vedasi anche: Cons. Stato, Sez. IIA, 30 marzo 2020, n. 2159).

L'istituto vale a soddisfare diverse esigenze: la prima è indubbiamente quella di evitare il sacrificio inutile (nel caso della retrocessione totale) o eccessivo (nel caso della retrocessione parziale) del diritto di proprietà. Non secondariamente, però, la retrocessione è ritenuta dal legislatore utile ad evitare l'eccessivo frazionamento della proprietà; un'utilità per il proprietario, quella a ripristinare l'unitarietà del proprio fondo, che si riverbera in un'utilità per la collettività, dato che l'interesse del proprietario fa presumere che egli ne avrà cura, mentre, ove il bene rimanesse inutilizzato, rischierebbe con ogni probabilità di deperire.

2.7 A tale proposito, si segnala che, sia sotto il vigore della Legge n. 2359 del 25 giugno 1865, che sotto il vigore del D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001, la costante giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che la retrocessione dei beni espropriati attua, nel concorso delle condizioni previste dalla legge, un nuovo trasferimento di proprietà, con efficacia ex nunc, del bene espropriato e non utilizzato dall'espropriante, in conseguenza dell'esercizio del diritto potestativo dell'espropriato di ottenere il ritrasferimento mediante una sentenza costitutiva che modifichi la situazione giuridica posta in essere dal provvedimento espropriativo; ne consegue che il prezzo di retrocessione va determinato con riferimento al momento della pronuncia di retrocessione, costituendo essa il titolo di trasferimento del bene espropriato (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8

giugno 1998, n. 5619; Cass., Sez. 1, 30 agosto 1999, n. 9107; Cass., Sez. 1, 24 maggio 2004, n. 9899; Cass., Sez. Un., 27 gennaio 2014, n. 1520; Cass., Sez. 1, 10 agosto 2015, n. 16631; Cass., Sez. 1, 8 marzo 2018, n. 5574; Cass., Sez. 1, 30 luglio 2018, n. 20147; Cass., Sez. 1, 14 novembre 2018, n. 29355; Cass., Sez. 1, 23 ottobre 2019, n. 27078; Cass., Sez. 1, 13 ottobre 2020, n. 22056).

2.8 Dunque, nella specifica ricostruzione della retrocessione totale offerta dalla giurisprudenza di legittimità costituiscono punti fermi: a) che la relativa azione, sia diretta ad ottenere la retrocessione del bene espropriato o del relitto di esso, pur avendo natura reale non costituisce una rivendica in quanto viene esercitata per far valere uno ius ad rem che consente al suo titolare di realizzare ex se l'interesse presupposto; e perchè il soggetto espropriato non conserva in alcun caso neppure una proprietà latente sul bene; b) la retrocessione viene, quindi, pronunciata dal giudice con sentenza avente carattere costitutivo che opera un nuovo trasferimento coattivo dell'immobile a favore dell'espropriante con effetto ex nunc perfino quando la decadenza della dichiarazione di pubblica utilità sia dichiarata dalla stessa amministrazione (anche secondo la sentenza della Corte Costituzionale n. 245 del 6 luglio 1987); c) il diritto di proprietà è riacquistato dall'espropriato soltanto dopo la determinazione ed il pagamento del prezzo di retrocessione, che va calcolato al momento in cui detta pronuncia viene emessa, dato che è proprio la sentenza a costituirne il titolo di trasferimento (in termini: Cass., Sez. 1, 24 maggio 2004, n. 9899).

Quanto ai criteri cui commisurarne l'importo, in relazione al quale la Legge n. 2359 del 25 giugno 1865 artt. 60 e 63 stabiliscono soltanto che ove non sia pattuito amichevolmente tra le parti "deve essere determinato giudizialmente", la giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. Un., 8 giugno 1998, n. 5619; Cass., Sez. 1, 24 maggio 2004, n. 9899; Cass., Sez. 1, 8 marzo 2018, n. 5574) ha affermato il condivisibile principio secondo cui il corrispettivo della retrocessione va, bensì, determinato sulla base degli stessi criteri legali applicati per il calcolo dell'indennità di espropriazione a suo tempo quantificata (in tesi, mediante applicazione dei criteri diversi e riduttivi rispetto a quello del valore venale), ma con riferimento al valore del bene al momento della pronuncia di retrocessione che attua il nuovo passaggio di proprietà (così D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 art. 48) ed attraverso una ricognizione ed una valutazione della sua attuale destinazione: esso deve essere, insomma, omologo alla pregressa indennità di espropriazione e non anche identico (anche alla stregua della sentenza della Corte Costituzionale n. 245 del 6 luglio 1987, che ha sottolineato al riguardo l'autonomia dell'atto di retrocessione rispetto a quello espropriativo e l'intervenuta abrogazione - ad opera del D.L. n.691 del 11 marzo 1923 art. 1, convertito dalla Legge n. 473 del 17 aprile 1925 - della Legge n. 2359 del 25 giugno 1865 art. 60 comma 3, secondo cui il prezzo di retrocessione non poteva eccedere l'ammontare dell'indennità ricevuta dall'originario proprietario) (Cass., Sez. Un., 27 gennaio 2014, n. 1520; Cass., Sez. 1, 14 novembre 2018, n. 29355).

2.9 Pertanto, l'eventuale accordo tra espropriante ed espropriato per la determinazione dell'indennità di retrocessione (a fronte della restituzione della proprietà del bene acquistato all'esito di espropriazione per pubblica utilità) si inserisce nel quadro generale del fenomeno denominato dalla dottrina con la variegata terminologia di "amministrazione consensuale", "attività amministrativa consensuale", "contrattualizzazione dell'azione amministrativa" o "contratto di diritto pubblico", trattandosi di una figura tipica di strumento convenzionale per

l'esercizio di un potere autoritativo della pubblica amministrazione, la cui funzione preminente rimane il perseguimento di un interesse pubblico.

2.10 Con specifico riguardo all'imposta di registro, in relazione all'espropriazione per pubblica utilità ed ai trasferimenti coattivi in genere, del D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 44 comma 2 (sulla falsariga del previgente D.P.R. n.634 del 26 ottobre 1972 art. 42 comma 2) ha previsto che: "Per l'espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni mobili o immobili o di aziende e di diritti reali sugli stessi la base imponibile è costituita dall'ammontare definitivo dell'indennizzo. In caso di trasferimento volontario all'espropriante nell'ambito della procedura espropriativa la base imponibile è costituita dal prezzo".

2.10 Dunque, è evidente che nulla è stato espressamente disposto dalla disciplina vigente per l'ipotesi di retrocessione (totale o parziale) dei beni espropriati.

Ciò non di meno, ferma restando la natura eccezionale della disposizione succitata, che la rende insuscettibile di interpretazione analogica o estensiva, per la speciale deroga ai normali criteri di determinazione del valore ai fini dell'imposizione (in termini: Cass., Sez. 5, 8 marzo 2002, n. 3420; Cass., Sez. 6-5, 21 giugno 2013, n. 15743; Cass., Sez. 5, 12 ottobre 2018, n. 25526), è convinzione del collegio che la lata formulazione della disposizione succitata abbia portata tendenzialmente onnicomprensiva, in coerenza con la ratio legis di garantire unicità di trattamento fiscale alle varie fattispecie di trasferimenti posti in essere nell'ambito del complesso fenomeno dell'"espropriazione per pubblica utilità", senza che assuma alcun rilievo la circostanza che beneficiario dell'acquisto sia l'amministrazione pubblica o il privato.

In altri termini, l'ampiezza della previsione normativa si attaglia, proprio per la sua genericità, sia all'ipotesi diretta di trasferimenti immobiliari dall'espropriato all'espropriante, che all'ipotesi inversa di trasferimenti immobiliari dall'espropriante all'espropriato, avendosi comunque riguardo all'istituto dell'espropriazione per pubblica utilità, sia che la vicenda traslativa si realizzi con l'acquisto della proprietà del bene al patrimonio dell'espropriante, sia che la vicenda traslativa si risolva con il ripristino della proprietà del bene nel patrimonio dell'espropriato.

Ne discende che la retrocessione (totale o parziale) rientra a pieno titolo tra gli eventi tipici dell'"espropriazione per pubblica utilità", trattandosi del ritrasferimento del bene (o di una sua parte) dall'espropriante all'espropriato - per effetto di un contrarius actus rispetto al provvedimento ablativo - in conseguenza della decadenza della dichiarazione di pubblica utilità dell'opera (per la retrocessione totale) ovvero della dichiarazione di inutilizzabilità di una parte del bene (per la retrocessione parziale) e della mancata realizzazione dell'opera secondo la programmazione originaria (opera non iniziata o non realizzata, per la retrocessione totale; opera iniziata o completata, ma in difformità dal progetto iniziale, per la retrocessione parziale) (Cass., Sez. Un., 13 aprile 2000, n. 134; Cass., Sez. Un., 8 marzo 2006, n. 4894; Cass., Sez. Un., 16 maggio 2014, n. 10824; Cass., Sez. 1, 7 settembre 2020, n. 18580), che postula una rinnovata valutazione (ancorchè tacita) dell'espropriante circa la sopravvenienza di nuovi motivi di interesse pubblico, i mutamenti delle circostanze di fatto o la perduranza dell'interesse pubblico originario in relazione alla realizzazione dell'opera.

In virtù della previsione della D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 art. 48, comma 1, la determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro deve essere rapportata all'importo dell'"indennità" convenuta (bilateralmente) tra espropriante ed espropriato ovvero fissata (unilateralmente) dagli organi pubblici a tanto deputati (in particolare, dall'U.T.E. - poi, dall'Agenzia del Territorio e, ora, dall'Agenzia delle Entrate - o dalla commissione provinciale D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 ex art. 41) "sulla base dei criteri applicati per la determinazione dell'indennità di esproprio e con riguardo al momento del ritrasferiinento".

Pertanto, trattandosi sostanzialmente di una somma liquidata sulla base di parametri corrispondenti all'indennità di espropriazione (con la conseguente garanzia di commisurazione presuntiva in prossimità al valore venale corrente all'epoca del ritrasferimento, stante il coinvolgimento di organi pubblici) e destinata a ristorare (in senso opposto ed inverso all'espropriazione) il pregiudizio patrimoniale subito dall'espropriante per la perdita del bene ritrasferito all'espropriato, l'ammontare pecuniario dell'indennità di retrocessione costituisce la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro ai sensi del D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 44 comma 2 ed è insuscettibile di rettifica ai sensi degli art. 51, comma 3, e del D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 52 comma 5 bis.

In buona sostanza, la fissazione ex lege di modalità procedurali e criteri estimativi per la rideterminazione dell'indennità di retrocessione ne assicura a monte la tendenziale commisurazione al valore venale del bene retrocesso all'epoca del ritrasferimento, esonerando, per conseguenza, l'amministrazione finanziaria dal successivo controllo di congruità. Difatti, all'indomani dell'approvazione del T.U. sull'imposta di registro, la circolare emanata dal Ministero delle Finanze il 10 giugno 1986 n. 37 ("Tasse e imposte indirette sugli affari"), in relazione alla previsione del D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 44, comma 2, aveva perentoriamente prescritto che, "in tali casi, gli uffici devono astenersi dal compiere atti di accertamento".

Nella medesima direzione, è orientamento costante di questa Corte che nei trasferimenti coattivi la base imponibile non è rappresentata dal valore degli immobili per le ragioni di pubblico affidamento che sono garantite dalla previsione di procedure amministrative o giudiziarie per la determinazione dell'indennità di espropriazione o del prezzo di vendita, non trovando applicazione gli D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 43, comma 1, lett. a (in tema di equiparazione tra base imponibile e valore venale), e D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 52, comma 1 (in tema di rettifica del valore dichiarato), (Cass., Sez. 5, 6 giugno 2007, n. 13217; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2010, n. 22141; Cass., Sez. 5, 4 febbraio 2011, n. 2706; Cass., Sez. 6-5, 21 giugno 2013, n. 15743; Cass., Sez. 5, 11 luglio 2014, n. 15948).

Aggiungasi che tale scelta rende evidente la volontà legislativa di non appesantire l'attività di controllo degli uffici finanziari (nonchè degli organi giurisdizionali) ove si possa a priori escludere una collusione delle parti in danno dell'Erario, non configurandosi come plausibile un eventuale giudizio di congruità da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nè rileva, con particolare riguardo alla retrocessione totale, che la restituzione del bene sia disposta con provvedimento dell'espropriante ovvero con sentenza del giudice ordinario (come nel caso di specie), essendo immutata l'efficacia reale del trasferimento coattivo a favore dell'espropriato a prescindere dal titolo (amministrativo o giudiziale) che lo dispone.

2.11 In conclusione, si può enunciare il principio per cui, in materia di imposta di registro, D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 44, comma 2, (a tenore del quale: "Per l'espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni mobili o immobili o di aziende e di diritti reali sugli stessi la base imponibile è costituita dall'ammontare definitivo dell'indennizzo. In caso di trasferimento volontario all'espropriante nell'ambito della procedura espropriativa la base imponibile è costituita dal prezzo") può trovare applicazione per la determinazione della base imponibile anche per la retrocessione (totale o parziale) degli immobili espropriati ai sensi del D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 artt. 46 e 47, trattandosi di norma speciale destinata ad operare in senso onnicomprensivo per ogni tipo di trasferimento coattivo disposto nell'ambito del complesso fenomeno dell'"espropriazione per pubblica utilità", sia che avvenga dall'espropriato all'espropriante (in fase costitutiva), sia che avvenga dall'espropriante all'espropriato (in fase estintiva), posto che l'indennità di retrocessione deve essere liquidata - su accordo delle parti o con intervento di organi pubblici - sulla base dei criteri fissati per il computo dell'indennità di espropriazione ai sensi del D.P.R. n.327 del 8 giugno 2001 art. 48, comma 1; con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria non è abilitata alla rettifica del valore commisurato all'importo definitivo dell'indennità di retrocessione ai sensi del D.P.R. n.131 del 26 aprile 1986 art. 51, comma 3, e art. 52, comma 5-bis.

2.12 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha contravvenuto al principio enunciato, avendo ritenuto che l'amministrazione finanziaria potesse procedere alla rettifica del valore venale, in ragione dell'incongruità dell'indennità di retrocessione rispetto alla stima dell'immobile con riguardo a tale epoca.

3. Pertanto, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del sesto motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, c.p.c., con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente.

4. La novità della questione trattata e la carenza di precedenti specifici nella materia controversa costituiscono giusti motivi per compensare le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 4 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza