

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza Interlocutoria 19 settembre 2019, n. 23381

Premesso che:

1. nell'anno 2004, la spa N.V., acquistando un'area edificabile inclusa in un piano di lottizzazione convenzionata in comune di T., richiedeva l'applicazione del beneficio previsto dall'art.33, comma 3, 1.23 dicembre 2000, n.388;
2. trascorsi oltre cinque anni dall'acquisto senza che l'area fosse stata edificata, l'Agenzia delle Entrate notificava alla società un avviso di liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria;
3. L'avviso, impugnato dalla contribuente sul motivo che la mancata edificazione era dipesa da causa di forza maggiore o da impossibilità derivante da causa a sé non imputabile (precisamente, dal cambiamento, nel 2004, del governo del comune e dal rifiuto della nuova amministrazione di dar seguito alla convenzione di lottizzazione stipulata dall'amministrazione precedente), veniva considerato legittimo sia dalla commissione tributaria provinciale di Padova, giudice di primo grado, sia, in appello, dalla commissione tributaria regionale del Veneto, sezione 18, la quale, con sentenza in data 13 maggio 2013, n.57, negava in radice potersi dare rilievo alla forza maggiore ai sensi e per gli effetti della citata previsione agevolativa (*"E' la stessa norma a non dar rilievo all'ipotesi di mancata edificazione per causa di forza maggiore. Del resto è logicamente conseguente alla previsione normativa che concede l'agevolazione fiscale a condizione che l'edificazione si effettui entro il termine di cinque anni, il fatto che si verifichi la decadenza dal beneficio in assenza della edificazione. Non avrebbe senso conservare il beneficio in assenza della condizione alla cui verifica il beneficio è subordinato ... dovendosi significativamente osservare che la conseguenza della mancata edificazione non è l'irrogazione di una sanzione ma solo l'applicazione della normale aliquota invece dell'aliquota agevolata"*);
4. per la cassazione di tale sentenza, la società N.V. ha presentato ricorso affidato a tre motivi illustrati con memoria;
5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;
6. La società lamenta, innanzi tutto, che la commissione, negando rilievo alla forza maggiore, e così alla impossibilità derivante da causa non imputabile, quale circostanza al cui ricorrere i benefici previsti dell'art.33, comma 3, L.388/2000 si consolidano definitivamente malgrado la mancata edificazione, ha violato il medesimo articolo 33 nonché l'art.1218 c.c.;

considerato che:

1. L'art.33, comma 3, 1.388/2000 (abrogato dall'art. 36, comma 15, d.l. n.223 del 2006, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006, con alcune eccezioni, poi estese dall'art. 1, comma 306, della I. n. 296 del 2006 ed infine sostituito per effetto dell'art. 1, commi 26, 27 e 28, L. n.244 del 2007, con decorrenza dal 1° gennaio 2008) stabiliva che *"i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'i per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento"*;



2. in merito al se il beneficio fiscale provvisoriamente concesso dalla legge al momento del(la registrazione del contratto di) trasferimento si consolidi o venga meno -sia, cioè, come talvolta è detto, revocabile- ove la mancata edificazione nel quinquennio consegua ad una situazione di forza maggiore o, in altri termini, l'edificazione risultati impossibile per causa non imputabile all'acquirente, la giurisprudenza di questa Corte non è univoca;

2.1. su un versante stanno le decisioni a favore del definitivo consolidamento del beneficio. Tali decisioni fanno perno sulla configurazione dello sviluppo edificatorio dell'area come oggetto di un "obbligo di tacere" a carico dell'acquirente (così la sentenza n.14892/2016 richiamata dall'ordinanza n.3535/2017) e sulla affermazione secondo la quale è "dall'ordinamento ricavabile una generale regola per cui non ciò essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto" (sentenza n.9851/2017);

2.2. su un versante opposto stanno le sentenze nelle quali la Corte ha escluso in termini assoluti il rilievo della forza maggiore (n.3198/2018 e n.24573/2014). In dette sentenze è stato ricordato il precedente nel quale, in riferimento ad altra fattispecie di agevolazione, era stato rimarcato che *"in tema di agevolazioni tributarie, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 1 del di. 23 gennaio 1993, n.16 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 75 del 1993), nella parte in cui prevede l'applicazione delle imposte ordinarie anche nel caso in cui il mancato riacquisto, entro un anno dalla vendita infraquinquennale dell'immobile precedentemente acquistato con i benefici fiscali, di altro immobile destinato ad abitazione principale sia dovuto a causa di forza maggiore. L'applicazione dell'ordinario regime tributario, infatti, non ha natura sanzionatoria di una condotta dell'acquirente dell'immobile -solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la forza maggiore- ma consegue alla sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato all'atto dell'acquisto, essendo venuta meno la finalità abitativa"* (Cass.n. 2552/2003); è stato poi richiamato un passaggio della motivazione di altra pronuncia, secondo cui la disposizione agevolativa di cui all'art. 33, comma 3, I. 388/2000, *"ispirata alla ratio di diminuire per l'acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area"* -appare di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi, e pertanto anche se per causa indipendente dalla volontà dell'acquirente la mancata edificazione nel quinquennio non può non costituire causa di revoca della agevolazione usufruita" (Cass. n.18040/2016 richiamata dalla sentenza n. 3198/2018);

3. in favore della tesi sostenuta dalle sentenze che si pongono su questo secondo versante, pare al Collegio possano valere anche le seguenti considerazioni. Il beneficio è finalizzato a ridurre i costi di prima edificazione (come costantemente evidenziato dalla Corte; v., tra molte, n.2383/2018; n.1111/2017; n.10203/2016; n.24573/2014); il beneficio, attribuito in via provvisoria all'atto dell'acquisto dell'area, non si rivela ingiustificato ove il costo non sia poi effettivamente sostenuto, a prescindere dalla ragione (riconducibile al beneficiario o da lui assolutamente imprevedibile e inevitabile) per cui non lo è; in tale evenienza torna applicabile il regime di tassazione ordinario; non si tratta quindi di insistere nella pretesa di un comportamento obbligatorio o doveroso impossibile (per cui possa valere la generale regola ricordata dalla sentenza 9581/2017). La forza maggiore, al pari di ogni altra esimente, è invocabile solo in riferimento ad una situazione di dovere -per tale volendosi intendere la ordinaria soggezione ad una norma posta nell'interesse generale- così come l'impossibilità sopravvenuta (art.1218 c.c.) è invocabile solo in riferimento ad una situazione di obbligo -ossia una situazione



necessità funzionale all'interesse di un terzo- mentre né l'una né l'altra appaiono riferibili ad un comportamento necessario per consolidare (a proprio vantaggio) un beneficio attribuito provvisoriamente ex lege;

4. il Collegio ritiene possano sussistere i presupposti per un intervento delle Sezioni Unite che valga a superare la descritta non univocità della giurisprudenza;

P.Q.M.

rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite

