

SETTORE STUDI

GIURISPRUDENZA

Sentenze annotate

07.05.20

L'intervento delle Sezioni Unite sulla rilevanza della forza maggiore in un caso di decadenza da agevolazioni tributarie

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8094 del 23 aprile 2020, sono intervenute a dirimere un contrasto interpretativo in ordine alla questione della rilevanza o meno della forza maggiore in relazione alla decadenza dall'agevolazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3- nella sua formulazione applicabile *ratione temporis* - in caso di mancata utilizzazione edificatoria dell'immobile nel termine dalla norma stabilito.

In particolare, con la pronuncia in esame è stato affermato il seguente principio di diritto: «*In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella formulazione applicabile ratione temporis al presente giudizio, si applica anche qualora l'edificazione non sia realizzata nel termine di legge, purchè tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma per una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso, tale da configurare la forza maggiore, ovvero il factum principis, ciò rendendo inesigibile, secondo una regola generale immanente nell'ordinamento, il comportamento richiesto dalla norma nel termine da essa previsto*».

La vicenda in esame riguardava l'acquisto di un'area edificabile, inclusa in un piano di lottizzazione convenzionata, da parte di una società, che aveva richiesto l'applicazione del beneficio di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3; quest'ultimo - come precisato dalle Sezioni Unite- «*nella sua formulazione applicabile ratione temporis, prevedeva 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'1 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"*».

Nel caso di specie, trascorsi oltre cinque anni senza che l'area fosse stata edificata, l'Agenzia delle Entrate notificava alla società avviso di liquidazione delle anzidette imposte in misura ordinaria.

Quest'ultima, dunque, impugnava l'atto dinanzi alla CTP competente, adducendo - come rilevato dalle Sezioni Unite- che «*la mancata edificazione era dipesa da causa di forza maggiore ovvero da impossibilità sopravvenuta derivante da causa non imputabile, dovuta, in particolare, al mutamento nelle more della maggioranza del consiglio comunale e dal rifiuto della nuova amministrazione di dare seguito alla convenzione di lottizzazione stipulata dalla precedente amministrazione*».

La CTP adita respingeva il ricorso e la relativa sentenza veniva confermata nel giudizio di appello. In particolare, la CTR- come posto in luce dalle Sezioni Unite- da un lato, ritenne *«non rilevante nella fattispecie la forza maggiore, osservando in primo luogo come fosse la stessa norma a non attribuire rilievo all'ipotesi di mancata edificazione per causa di forza maggiore, comportando, d'altronde, la mancata edificazione nel suddetto termine non l'irrogazione di una sanzione, ma solo l'applicazione dell'aliquota ordinaria in luogo di quella agevolata dell'imposta di registro nella misura dell'1% e dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa»*; dall'altro lato, richiamando un precedente arresto della Suprema Corte, osservò che *«la statuizione resa s'imponeva alla stregua dell'ulteriore considerazione secondo cui "in tema di agevolazioni, ai sensi del combinato disposto dell'art. 23 Cost. e art. 14 preleggi (...) vige il divieto dell'interpretazione analogica"»*.

Avverso la sentenza della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione e la sezione tributaria di questa Corte - ravvisando (con ordinanza interlocutoria n. 23381/19) nella giurisprudenza sezionale un contrasto in ordine alla questione della rilevanza o meno da attribuire alla forza maggiore in relazione alla perdita dell'agevolazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, in caso di mancata utilizzazione edificatoria dell'immobile nel termine stabilito da detta norma- ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite.

Più nel dettaglio, con il primo motivo di ricorso, la predetta società ha osservato come debba ritenersi *«principio generale del nostro ordinamento non addebitare responsabilità quando gli eventi dipendano da cause non prevedibili, nè imputabili»*.

La decisione in ordine al primo motivo di ricorso - come rilevato dalla Corte di legittimità nella sua composizione più autorevole, alla stregua della suddetta ordinanza interlocutoria - *«postula la composizione del rilevato contrasto tra decisioni difformi rese in materia dalla sezione tributaria di questa Corte»*.

Per tale ragione, le Sezioni Unite, nell'analisi della questione, hanno ritenuto opportuno muoversi dalla ricognizione del quadro normativo di riferimento e degli opposti indirizzi manifestatisi nell'interpretazione della norma agevolativa in oggetto, esaminando anche *«la possibile incidenza, ai fini della risoluzione del rilevato contrasto, del dibattito sviluppatosi in seno alla stessa sezione tributaria, in punto di rilievo o meno dell'intervento della forza maggiore come idonea ad escludere la decadenza dall'agevolazione della cd. "prima casa" (...)»*.

Nel ricostruire il quadro normativo di riferimento, le Sezioni Unite hanno evidenziato che *«il mancato riferimento, ad opera della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella sua formulazione applicabile, ratione temporis, al presente giudizio, alla forza maggiore come causa impeditiva della decadenza dalle agevolazioni fiscali ivi contemplate non può assumere rilievo assorbente per poter affermare che ciò che rileva ai fini della decadenza è unicamente il decorso del quinquennio senza che si sia dato corso all'utilizzazione edificatoria dell'area»*.

Ciò - ad avviso delle stesse - *«sia perchè l'assunto tralascerebbe del tutto l'indagine sull'immanenza nell'ordinamento di una regola generale secondo la quale non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto, sia perchè, quale che sia la natura giuridica da attribuire al "dovere" di edificare entro il quinquennio, lo stesso legislatore, con la L. n. 408 del 1949, art. 20, disposizione mai formalmente abrogata, pur avendo, sul piano storico essa esaurito la propria efficacia, ha mostrato di attribuire rilievo decisivo, ai fini della conservazione delle agevolazioni fiscali in esame, al fatto che la mancata edificazione, entro i termini perentori allora previsti, dipendesse da causa non imputabile a chi avesse inteso usufruirne»*.

A proposito, poi, degli opposti indirizzi emersi nell'interpretazione della norma agevolativa in contesa, le Sezioni Unite, con particolare riguardo a quello favorevole alla rilevanza della forza maggiore- come causa ostativa della decadenza legata al compiersi del quinquennio senza che sia dato corso all'utilizzazione edificatoria dell'area- hanno innanzitutto posto in luce come le

pronunce a cui si riferisce quest'ultimo indirizzo abbiano costituito, con riferimento alle agevolazioni fiscali qui in esame, *«conferma consapevole dell'indirizzo che ben poteva definirsi consolidato, espresso dalla giurisprudenza sezionale riguardo al rilievo della forza maggiore come impeditiva della decadenza dal godimento della c.d. agevolazione "prima casa" in tema d'imposta di registro, prima che fosse oggetto di revisione critica ad opera di Cass. sez. 5, 10 febbraio 2016, n. 2616»*.

In particolare, le stesse Sezioni Unite hanno rammentato che *«nelle pronunce favorevoli al riconoscimento della rilevanza della forza maggiore come causa ostativa della decadenza legata al compiersi del quinquennio senza che si sia dato corso all'utilizzazione edificatoria dell'area, viene, a confutazione del diverso indirizzo emerso in materia di agevolazione c.d. "prima casa" ad opera della citata Cass. n. 2616/2016, ribadita in primo luogo la natura di obbligo di fare a carico dell'acquirente riguardo al compimento nel quinquennio dall'atto di acquisto dell'utilizzazione edificatoria dell'area (...), derivandone la non ascrivibilità della responsabilità per l'ipotesi di mancata edificazione entro i cinque anni dall'acquisto laddove quest'ultima sia dipesa da causa ad esso non imputabile; affermandosi ancora (...) che è "dall'ordinamento ricavabile una generale regola per cui non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto"»*.

Con specifico riferimento, invece, all'indirizzo sfavorevole alla rilevanza della forza maggiore come causa impeditiva della decadenza dall'agevolazione in esame, le Sezioni Unite, descrivendo nel dettaglio le relative pronunce, hanno osservato, tra le altre cose, come una di queste (v. Cass. n. 3198/2018) *«non faccia riferimento alcuno alla natura giuridica del comportamento richiesto al contribuente per la conservazione dell'agevolazione di cui ha usufruito, in via provvisoria, al momento della stipula dell'atto di acquisto, nè tantomeno all'immanenza, nell'ordinamento giuridico, di una regola generale per cui non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto. Essa perviene alla conclusione di cui alla massima essenzialmente in ragione della ratio della disposizione agevolativa in esame, volta a ridurre i costi di prima edificazione (...); sicchè (...) l'agevolazione risulterebbe priva di causa ove all'acquisto dell'area non consegua la sua utilizzazione edificatoria nel termine perentorio stabilito, ciò rendendo irrilevante la ragione, quand'anche non imputabile all'acquirente, per la quale non si sia provveduto all'edificazione nel termine stabilito dalla norma. Inoltre, a supporto della tesi in esame, adduce il fatto che, conseguenza della mancata edificazione, non è l'irrogazione di una sanzione, ma il ripristino del regime fiscale ordinario sia per l'imposta di registro che per le imposte ipotecaria e catastale»*.

Una volta descritti nel dettaglio entrambi gli indirizzi esistenti sul tema qui in esame, richiamando peraltro le relative pronunce, le Sezioni Unite, ancor prima di esporre le ragioni volte alla composizione del rilevato contrasto, hanno ritenuto doveroso *«dar conto delle critiche mosse all'indirizzo tradizionale dalla citata Cass. n. 2616/2016 in tema di decadenza dalla c.d. agevolazione "prima casa", verso la quale, in consapevole dissenso, è stato ribadito invece (...) l'indirizzo tradizionale anche in relazione all'agevolazione oggetto di esame nella presente controversia»*.

A quest'ultimo proposito, le stesse Sezioni Unite hanno posto in luce che la giurisprudenza di questa Corte, con indirizzo largamente consolidato fino alla predetta sentenza n. 2616/2016, aveva costantemente affermato la natura esimente della forza maggiore che impedisse il trasferimento della residenza entro il termine prescritto dalla legge *«sempre che fossero ravvisabili nella causa impeditiva del trasferimento i requisiti appunto della forza maggiore, da individuarsi nell'imprevedibilità ed inevitabilità dell'evento, tale da sovrastare la volontà dell'acquirente, precludendone il compimento del comportamento richiesto dalla norma entro il termine prescritto»*; e che anche la giurisprudenza successiva alla sentenza n. 2616/2016 cit. – sempre in tema di agevolazioni "prima casa" – ha ribadito l'indirizzo tradizionale.

Tornando all'agevolazione fiscale per cui è causa, le Sezioni Unite, al fine di dirimere il rilevato contrasto interpretativo, hanno in primo luogo osservato che *«deve escludersi valenza essenziale, quanto alla produzione degli effetti, alla qualificazione in termini di obbligo o di onere della doverosa*

edificazione dell'area nel termine previsto dalla norma in esame, ove quest'ultima non si verifichi (...). Quand'anche si ritenga che la doverosa edificazione dell'area acquistata entro il quinquennio dall'acquisto abbia natura di onere, come già osservato dalla Cass. n. 8351/16 in tema di agevolazione "prima casa", ciò non sarebbe sufficiente ad escludere la necessità della valutazione da parte del giudice della forza maggiore, quale evento impeditivo - non imputabile - dell'attuazione della volontà dell'onerato, e con ciò, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione».

Peraltro, una volta rilevato come «nel campo del diritto processuale, con riferimento alla mancata osservanza di termini perentori e dunque a situazioni tipicamente riconducibili al concetto di onere, sia previsto espressamente il rilievo della forza maggiore per consentire impugnazioni ormai altrimenti precluse (...)», le Sezioni Unite hanno ritenuto non superfluo in questa sede rammentare, «pur vertendo la controversia in esame in tema di tributi non armonizzati», come la nozione di forza maggiore risulti «ugualmente elaborata in ambito sovranazionale, in materia tributaria, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (...), ove è chiarito che essa non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze normali ed imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso».

Può dunque affermarsi - ad avviso delle stesse - «nel solco di autorevole dottrina, come l'inesigibilità sia "un limite dell'obbligazione distinto da quello previsto dagli artt. 1218 e 1256, e derivante dal divieto di abuso del diritto implicito nella direttiva di correttezza"».

Venendo ancora più nello specifico della fattispecie oggetto di controversia, le Sezioni Unite hanno ritenuto che «i presupposti perchè sia riconosciuta l'agevolazione debbono ritenersi sussistenti al momento dell'atto di acquisto, restando demandato al giudice tributario, nell'ambito della struttura propria del relativo giudizio come d'impugnazione - merito, l'accertamento di fatto riguardo alla sussistenza della forza maggiore o del *factum principis*, quale evento impeditivo - non imputabile dell'attuazione della volontà dell'onerato di portare a compimento l'edificazione dell'area nel termine prescritto, e, dunque, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione».

Ciò induce - secondo la Corte di legittimità nella sua composizione più autorevole - ad una riflessione ulteriore «che consente di superare anche l'ultimo argomento addotto a sostegno dell'indirizzo interpretativo volto ad escludere ogni rilevanza in radice alla forza maggiore, che non potrebbe operare, in difetto di causa dell'agevolazione per mancata edificazione nei termini, essendo peraltro esclusa l'applicazione di sanzioni rispetto alla quale solo potrebbe operare l'esimente della forza maggiore (...)».

A tal proposito, in particolare, le Sezioni Unite hanno rilevato che «la previsione dell'aliquota dell'1% per l'imposta di registro, secondo la norma applicabile *ratione temporis*, (...), non diversamente dall'agevolazione in tema di acquisto della prima casa, quanto alla finalità abitativa, risponde a quella più lata d'incentivazione dell'acquisto di aree comprese in piani urbanistici particolareggiati, per le quali l'agevolazione è concessa al momento dell'acquisto in presenza dei requisiti previsti dalla norma».

Dunque, «il contribuente che abbia acquistato un'area ricompresa in detti piani, il cui comportamento di mancata edificazione nel termine previsto sia dipeso da causa esterna sopravvenuta ad esso non imputabile, si muove pur sempre nel perimetro delimitato dalla norma agevolativa come integrata alla stregua di una regola generale immanente nell'ordinamento, come l'inesigibilità di un comportamento per causa non imputabile a chi vi sia tenuto, dovendosi anzi rilevare come proprio il principio costituzionale di buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., comporti l'apertura verso la forza maggiore come clausola generale, con specifico riferimento ai casi in cui, come nella fattispecie in esame, l'evento impeditivo sia dedotto con riferimento al c.d. *factum principis*».

Alla stregua delle considerazioni fin qui riportate, le Sezioni Unite hanno accolto il ricorso della società in relazione al primo motivo, con assorbimento degli altri due; la sentenza impugnata è stata cassata in relazione al motivo accolto, «con rinvio per nuovo esame alla CTR in diversa composizione, che dovrà compiere l'accertamento di fatto, ad essa istituzionalmente demandato (...)», facendo applicazione del principio di diritto indicato in epigrafe.

Al di là del principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite con specifico riguardo alle agevolazioni di cui all'art. 33, comma 3, L. n. 388 del 2000, parrebbe che il ragionamento condotto dalle stesse circa la natura esimente della forza maggiore- possa trovare ragionevole applicazione anche in relazione a disposizioni normative diverse da quella che qui viene in rilievo, vista la portata generale delle argomentazioni svolte.

Del resto, le stesse Sezioni Unite hanno ritenuto opportuno - al fine di analizzare la questione in esame - muoversi dalla ricognizione degli opposti indirizzi manifestatisi nell'interpretazione della predetta norma agevolativa, esaminando anche «la possibile incidenza, ai fini della risoluzione del rilevato contrasto», del dibattito sviluppatosi nell'ambito delle agevolazioni "prima casa"[1].

A proposito - come già poc'anzi evidenziato- la Corte di legittimità nella sua composizione più autorevole ha posto in luce, da un lato, che l'indirizzo favorevole alla rilevanza della forza maggiore - al quale la stessa aderisce- ha costituito, proprio con riferimento alle agevolazioni fiscali oggetto della pronuncia in esame, «conferma consapevole dell'indirizzo che ben poteva definirsi consolidato, espresso dalla giurisprudenza sezionale riguardo al rilievo della forza maggiore come impeditiva della decadenza dal godimento della c.d. agevolazione "prima casa" in tema di imposta di registro, prima che fosse oggetto di revisione critica ad opera di Cass. sez. 5, 10 febbraio 2016, n. 2616»; dall'altro lato, che «in consapevole dissenso» verso la pronuncia appena richiamata in tema di decadenza dalla c.d. agevolazione "prima casa" «è stato ribadito invece (...) l'indirizzo tradizionale anche in relazione all'agevolazione oggetto di esame nella presente controversia».

Alla stregua di quanto fin qui riportato, pare che le riflessioni svolte dalle Sezioni Unite in relazione alla natura esimente della forza maggiore vadano al di là della disposizione normativa oggetto di analisi; in ogni caso, resterà demandato al giudice tributario l'accertamento di fatto in ordine alla sussistenza o meno della forza maggiore, dovendosi pur sempre tener conto della specificità del caso concreto che di volta in volta viene in rilievo.

Debora Fasano

[1] Sull'istituto della forza maggiore in tema di agevolazioni prima casa, v. Segnalazione novità giurisprudenziale, *Le ultime pronunce della Suprema Corte sull'esimente della forza maggiore*, in *CNN Notizie* del 9 marzo 2016, est. Fasano.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., (ud. 25-02-2020) 23-04-2020, n. 8094

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. MAMMONE Giovanni - Primo Presidente -
Dott. CURZIO Pietro - Presidente di Sez. -

Dott. MANNA Felice - Presidente di Sez. -
Dott. D'ANTONIO Enrica - Consigliere -
Dott. LOMBARDO Luigi Giovanni - Consigliere -
Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Consigliere -
Dott. NAPOLITANO Lucio - rel. Consigliere -
Dott. GIUSTI Alberto - Consigliere -
Dott. GRAZIOSI Chiara - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 255/2014 proposto da:

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentata e difeso dall'avvocato (omissis);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 57/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di VENEZIA - MESTRE, depositata il 13/05/2013.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25/02/2020 dal Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

uditi gli avvocati (omissis) per l'Avvocatura Generale dello Stato.

Svolgimento del processo

La (omissis) S.p.A. acquistò con atto del 26 maggio 2004, registrato il 3 giugno 2004, un'area edificabile inclusa in un piano di lottizzazione convenzionata nel Comune di Tombolo (PD), richiedendo l'applicazione del beneficio di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3, per effetto del quale corrispose l'imposta di registro secondo l'aliquota dell'1% e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Detta norma, nella sua formulazione applicabile ratione temporis, prevedeva 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'1 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".

Trascorsi oltre cinque anni senza che l'area fosse stata edificata, l'Agenzia delle Entrate notificò alla società avviso di liquidazione delle anzidette imposte in misura ordinaria.

La società impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Padova, adducendo che la mancata edificazione era dipesa da causa di forza maggiore ovvero da

impossibilità sopravvenuta derivante da causa non imputabile, dovuta, in particolare, al mutamento nelle more della maggioranza del consiglio comunale e dal rifiuto della nuova amministrazione di dare seguito alla convenzione di lottizzazione stipulata dalla precedente amministrazione.

La CTP adita respinse il ricorso. Nel confermare, sull'appello proposto dalla società, la sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale (CTR) del Veneto ritenne non rilevante nella fattispecie la forza maggiore, osservando in primo luogo come fosse la stessa norma a non attribuire rilievo all'ipotesi di mancata edificazione per causa di forza maggiore, comportando, d'altronde, la mancata edificazione nel suddetto termine non l'irrogazione di una sanzione, ma solo l'applicazione dell'aliquota ordinaria in luogo di quella agevolata dell'imposta di registro nella misura dell'1% e dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Osservò, infine, il giudice tributario d'appello, richiamando in proposito l'arresto di questa Corte, Cass. n. 288/2012, che la statuizione resa s'imponeva alla stregua dell'ulteriore considerazione secondo cui "in tema di agevolazioni, ai sensi del combinato disposto dell'art. 23 Cost. e art. 14 preleggi (...) vige il divieto dell'interpretazione analogica".

Avverso la sentenza della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La sezione tributaria di questa Corte, con ordinanza interlocutoria n. 23381/19, depositata il 19 settembre 2019, ravvisando nella giurisprudenza sezionale contrasto in ordine alla questione della rilevanza o meno da attribuire alla forza maggiore riguardo alla perdita dell'agevolazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, in caso di mancata utilizzazione edificatoria dell'immobile nel termine previsto da detta norma, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite.

Ne è seguita la fissazione dell'odierna pubblica udienza, in prossimità della quale entrambe le parti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione della L. 23 dicembre 2000, n. 38, art. 33, comma 3 (recte 388) e dell'art. 1218 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamentando l'erroneità della pronuncia impugnata che nella fattispecie in esame - incontroverso che la mancata utilizzazione edificatoria nel termine di cinque anni dall'acquisto dell'area era dipesa da fatto del Comune di Tombolo che, pur avendo sottoscritto, successivamente alla stipulazione dell'atto d'acquisto, la convenzione di lottizzazione, si era rifiutato di darvi seguito, omettendo il rilascio dei conseguenti permessi a costruire - aveva negato ogni rilievo, essenzialmente in ragione del fatto che la citata L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, non la prevedesse, alla forza maggiore come causa impeditiva della decadenza dall'agevolazione, una volta decorso il quinquennio previsto per l'utilizzazione edificatoria dell'area.

Osserva in particolare la ricorrente come il detto principio trascenda finanche il dato letterale previsto dall'invocata norma codicistica, dovendo ritenersi principio generale del nostro ordinamento non addebitare responsabilità quando gli eventi dipendano da cause non prevedibili, nè imputabili.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando omessa pronuncia su specifico motivo d'appello avverso la pronuncia di primo grado, nonchè violazione e/o falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, artt. 7 e segg..

La ricorrente cumula in detto motivo un duplice ordine di censure: quanto al primo, denunciando un error in procedendo, laddove la CTR avrebbe omesso di pronunciare sul lamentato difetto di

motivazione della pronuncia di primo grado sullo specifico motivo di appello con il quale la contribuente aveva eccepito che l'Ufficio avrebbe dovuto procedere con avviso di accertamento e/o rettifica e non già in forza di mero avviso di liquidazione; quanto al secondo, lamentando che in tal modo l'Ufficio aveva impedito che la contribuente esplicitasse in sede di contraddittorio endoprocedimentale le cause della mancata utilizzazione dell'area.

3. Infine, con il terzo motivo, la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamentando, con riferimento alla disposta disciplina delle spese di lite, che la liquidazione operata delle stesse da parte della CTR fosse esorbitante ed ingiustificata nel suo ammontare, anche tenuto conto del fatto che l'importo liquidato in favore dell'Ufficio dovesse subire la riduzione del 20%.

4. La decisione in ordine al primo motivo di ricorso postula, come rilevato dalla succitata ordinanza interlocutoria Cass. n. 23381/19, la composizione del rilevato contrasto tra decisioni difformi rese in materia dalla sezione tributaria di questa Corte.

Nell'esame della questione si muoverà dalla ricognizione del quadro normativo di riferimento e degli opposti indirizzi manifestatisi nell'interpretazione della norma agevolativa in oggetto, esaminando quindi anche la possibile incidenza, ai fini della risoluzione del rilevato contrasto, del dibattito, sviluppatosi in seno alla stessa sezione tributaria, in punto di rilievo o meno dell'intervento della forza maggiore come idonea ad escludere Da decadenza dall'agevolazione c.d. "prima casa", di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 1 e all'allegata Tariffa, parte I, nota II bis.

Il quadro normativo di riferimento 5. Si è già innanzi riportato la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis* al presente giudizio.

Successivamente la disciplina in questione ha subito diverse modifiche, delle quali, quantunque non rivestano rilievo decisivo ai fini della decisione della presente controversia, conviene dare sia pur sommariamente conto.

5.1. Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 15, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, ha, infatti, abrogato la suddetta disposizione, mantenendo tuttavia l'agevolazione 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".

5.2. E' quindi intervenuto la L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 306, che ha così disposto: "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", prevedendo altresì che la disposizione recata dal periodo precedente avesse effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore della Legge medesima n. 296 del 2006 (c.d. finanziaria 2007), cioè dal primo gennaio 2007.

5.3. Con la c.d. finanziaria 2008, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (art. 1, commi 25, 26, 27 e 28), è stata, con decorrenza dal primo gennaio 2008, reintrodotta l'agevolazione per l'acquisto di fabbricati ed aree edificabili compresi in piani particolareggiati nel caso in cui il venditore non sia un soggetto passivo IVA, fissandosi l'aliquota dell'imposta di registro nuovamente all'1% e stabilendosi che le imposte ipotecaria e catastale fossero pari, complessivamente, al 4%.

L'anzidetta disciplina ha operato incidendo direttamente sul D.P.R. n. 136 del 1981, aggiungendo un nuovo periodo all'art. 1 bis, Parte I, della Tariffa allegata al Testo Unico in tema d'imposta di registro, del seguente tenore: "se il trasferimento ha per oggetto beni immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento".

5.4. Da ultimo, l'anzidetto termine stabilito a pena di decadenza per poter fruire degli anzidetti benefici fiscali è stato portato ad otto anni, dal D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, art. 2, comma 23, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10.

5.5. Avuto riguardo alla prima delle rationes decidendi evidenziate dalla pronuncia impugnata, relativa al fatto che la stessa norma di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella sua formulazione applicabile al presente giudizio, non contenga alcun riferimento alla forza maggiore come causa impeditiva della decadenza, connessa al solo decorso del quinquennio dall'atto di acquisto senza che sia avvenuta l'utilizzazione edificatoria dell'area, va osservato invece come, in precedenza, la L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 20, recante "Disposizioni per l'incremento delle costruzioni edilizie" (c.d. legge Tupini), contemplasse espressamente il riferimento alla forza maggiore, stabilendo appunto che "Salvo il caso di forza maggiore, si decade dai benefici previsti nei precedenti articoli, qualora, le nuove costruzioni, le ricostruzioni o gli ampliamenti non siano stati compiuti ai sensi ed entro i termini fissati dall'art. 13 e dall'art. 19. Nella stessa decadenza si incorre, salvo sempre il caso di forza maggiore, se i mutui preveduti nell'art. 18, non siano stati effettivamente adibiti alla costruzione delle case di cui all'art. 13, od al pagamento del prezzo di trasferimento. Nelle ipotesi previste nei precedenti commi è dovuta, oltre le normali imposte, una soprattassa pari ad un decimo dell'ammontare delle imposte stesse".

5.6. Successivamente, nessun riferimento specifico è stato fatto alla forza maggiore nelle ipotesi previste dal D.L. 15 marzo 1965, n. 124, art. 44, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 maggio 1965, n. 431, in tema d'imposta per i trasferimenti a titolo oneroso e per i conferimenti in società di fabbricati e di aree destinate alla costruzione edilizia, e dalla L. 22 aprile 1982, n. 168, art. 5, con riferimento ai trasferimenti immobiliari destinati ad uso diverso da quello abitativo.

5.7. Un primo rilievo è dunque a questo punto possibile. Il mancato riferimento, ad opera della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella sua formulazione applicabile, *ratione temporis*, al presente giudizio, alla forza maggiore come causa impeditiva della decadenza dalle agevolazioni fiscali ivi contemplate non può assumere rilievo assorbente per poter affermare che ciò che rileva ai fini della decadenza è unicamente il decorso del quinquennio senza che si sia dato corso all'utilizzazione edificatoria dell'area. Ciò sia perchè l'assunto tralascerebbe del tutto l'indagine sull'immanenza nell'ordinamento di una regola generale secondo la quale non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto, sia perchè, quale che sia la natura giuridica da attribuire al "dovere" di edificare entro il quinquennio (si vedano, *infra*, i paragrafi 6.3. e 9) lo stesso legislatore, con la L. n. 408 del 1949, succitato art. 20, disposizione mai formalmente abrogata, pur avendo, sul piano storico essa esaurito la propria efficacia, ha mostrato di attribuire rilievo decisivo, ai fini della conservazione delle agevolazioni fiscali in esame, al fatto che la mancata edificazione, entro i termini perentori allora previsti, dipendesse da causa non imputabile a chi avesse inteso usufruirne. L'indirizzo favorevole al rilievo in *subiecta materia* della forza maggiore.

6. L'ordinanza interlocutoria n. 23381/19 dà conto, in sintesi, di detto indirizzo, che riferisce a tre pronunce (Cass. sez. 5, 20 luglio 2016, n. 14892; Cass. sez. 6-5, ord. 9 febbraio 2017, n. 3535; Cass. sez. 5, 19 aprile 2017, n. 9851).

6.1. Queste ultime hanno costituito, con riferimento alle agevolazioni fiscali qui in esame, conferma consapevole dell'indirizzo che ben poteva definirsi consolidato, espresso dalla giurisprudenza sezionale riguardo al rilievo della forza maggiore come impeditiva della decadenza dal godimento della c.d. agevolazione "prima casa" in tema d'imposta di registro, prima che fosse oggetto di revisione critica ad opera di Cass. sez. 5, 10 febbraio 2016, n. 2616. Di quest'ultima, alla quale si è essenzialmente riferito il contrario indirizzo interpretativo, si darà conto nel paragrafo successivo.

6.2. Anteriormente alle tre succitate pronunce, con specifico riferimento all'agevolazione di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, si era pronunciata in materia Cass. sez. 6-5, 19 novembre 2014, n. 24573, citata nell'ordinanza interlocutoria come espressione dell'opposto indirizzo

interpretativo, della quale appare opportuno pertanto dar conto ugualmente nel paragrafo seguente.

6.3. Nelle pronunce summenzionate favorevoli al riconoscimento della rilevanza della forza maggiore come causa ostativa della decadenza legata al compiersi del quinquennio senza che si sia dato corso all'utilizzazione edificatoria dell'area, viene, a confutazione del diverso indirizzo emerso in materia di agevolazione c.d. "prima casa" ad opera della citata Cass. n. 2616/2016, ribadita in primo luogo la natura di obbligo di fare a carico dell'acquirente riguardo al compimento nel quinquennio dall'atto di acquisto dell'utilizzazione edificatoria dell'area (così le citate Cass. n. 14892/16 e Cass. ord. n. 3535/17 che la richiama), derivandone la non ascrivibilità della responsabilità per l'ipotesi di mancata edificazione entro i cinque anni dall'acquisto laddove quest'ultima sia dipesa da causa ad esso non imputabile; affermandosi ancora (in tal senso Cass. n. 9851/2017) che è "dall'ordinamento ricavabile una generale regola per cui non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto".

6.3.1. Con riferimento alla motivazione addotta dal giudice tributario di appello nella controversia in esame, il principio da ultimo trascritto si rivela in sé idoneo a superare l'argomento espresso dalla CTR secondo cui sarebbe ostativa al rilievo della forza maggiore la natura delle norme agevolative come norme di stretta interpretazione, per le quali, ai sensi del combinato disposto dell'art. 23 Cost. e art. 14 preleggi, vige il divieto dell'interpretazione analogica (per un'efficace sintesi della relativa problematica cfr. Cass. SU ord. interlocutoria 23 giugno 2015, n. 11373, alla quale ha fatto seguito Corte Cost. 20 novembre 2017, n. 247, che ha dichiarato la parziale illegittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 15, comma 1, nella versione in vigore anteriormente alle modifiche apportate dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, nella parte in cui escludeva l'applicabilità dell'agevolazione fiscale ivi prevista alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari).

6.4. Va in questa sede ancora evidenziato come debba essere considerata espressiva dell'indirizzo in esame anche Cass. sez. 5, 14 settembre 2016, n. 18040 che, non diversamente dalla succitata Cass. n. 9851/17, non ha escluso in sé il possibile rilievo in materia della forza maggiore come causa ostativa della decadenza dal beneficio, ma ha negato che in concreto l'esecuzione di lavori di bonifica dell'area acquistata, adottati dal contribuente a giustificazione della mancata edificazione dell'area nel quinquennio, potesse essere ricondotta alla forza maggiore" mancando il requisito dell'imprevedibilità, essendo stata la relativa esigenza originata da una situazione preesistente all'acquisto, sebbene il contribuente ne fosse venuto a conoscenza solo successivamente.

L'indirizzo contrario a quello sopra esposto.

7. L'ordinanza interlocutoria ascrive all'opposto indirizzo Cass. sez. 5, 9 febbraio 2018, n. 3198, nonché la già citata Cass. n. 24573/2014.

7.1. In effetti solo la prima si esprime nel senso di negare in radice ogni possibile rilievo in materia alla forza maggiore come causa impeditiva della decadenza dall'agevolazione in esame, apparendo la seconda piuttosto diretta ad escludere che nella fattispecie ivi esaminata potessero attribuirsi i requisiti della forza maggiore all'impedimento addotto dal contribuente (si trattava, infatti, di semplice mutamento della destinazione edificatoria dell'area, che non ne aveva però determinato la totale inedificabilità).

7.2. La massima ufficiale di Cass. n. 3198/2018 si esprime, invece, nei termini seguenti: "In tema di agevolazioni tributarie, la revoca del beneficio, accordato dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, al fine di ridurre i costi necessari per l'edificazione, non è esclusa dalla forza maggiore, poiché l'omessa destinazione edificatoria del terreno nel termine quinquennale fissato dalla legge comporta la sopravvenuta mancanza di causa dello stesso, che, integrando una deroga al regime impositivo generale, è da ritenersi di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 preleggi".

7.2.1. Detta pronuncia è intervenuta con riferimento ad analoga vicenda conseguente alla stipula, successivamente al rogito di acquisto, di convenzione di lottizzazione tra altra società ed il Comune di Tombolo, cui l'ente locale avrebbe rifiutato di dar seguito, impedendo, secondo l'assunto della contribuente, l'edificazione dell'area nel termine prescritto.

7.2.2. Giova in primo luogo osservare come la pronuncia in esame non faccia riferimento alcuno alla natura giuridica del comportamento richiesto al contribuente per la conservazione dell'agevolazione di cui ha usufruito, in via provvisoria, al momento della stipula dell'atto di acquisto, nè tantomeno all'immanenza, nell'ordinamento giuridico, di una regola generale per cui non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto.

7.2.3. Essa perviene alla conclusione di cui alla massima succitata essenzialmente in ragione della ratio della disposizione agevolativa in esame, volta a ridurre i costi di prima edificazione (si vedano, oltre alla già citata Cass. n. 24573/2014, tra le altre, anche Cass. sez. 5, 18 maggio 2016, n. 10203; Cass. sez. 5, 18 gennaio 2017, n. 1111, pronunce che peraltro non riguardano in alcun modo il problema della decadenza, riferendosi a fattispecie ove la spettanza dell'agevolazione doveva intendersi esclusa ab origine, stante la realizzazione delle opere di urbanizzazione da parte del precedente proprietario dell'area); sicchè - l'assunto invero risulta più sviluppato nella succitata ordinanza interlocutoria - l'agevolazione risulterebbe priva di causa ove all'acquisto dell'area non consegua la sua utilizzazione edificatoria nel termine perentorio stabilito, ciò rendendo irrilevante la ragione, quand'anche non imputabile all'acquirente, per la quale non si sia provveduto all'edificazione nel termine stabilito dalla norma.

7.2.4. Inoltre, a supporto della tesi in esame, adduce il fatto che, conseguenza della mancata edificazione, non è l'irrogazione di una sanzione, ma il ripristino del regime fiscale ordinario sia per l'imposta di registro che per le imposte ipotecaria e catastale.

7.3. Quanto invece a Cass. sez. 5, 31 gennaio 2018, n. 2383, quantunque giustamente citata dall'ordinanza interlocutoria come condividente le ragioni sopra esposte, sembra anch'essa infine pervenire all'esclusione in concreto della configurabilità quale forza maggiore della causa addotta della mancata edificazione nel quinquennio dall'acquisto costituita da successivo provvedimento di destinazione dell'area a verde pubblico, mancando in essa il requisito dell'imprevedibilità, dovendo ritenersi il perseguimento dell'interesse pubblico immanente nell'attività amministrativa.

7.4. Prima di esporre le ragioni atte alla composizione del rilevato contrasto, conviene a questo punto dar conto delle critiche mosse all'indirizzo tradizionale dalla citata Cass. n. 2616/2016 in tema di decadenza dalla c.d. agevolazione "prima casa", verso la quale, in consapevole dissenso, è stato ribadito invece dalle pronunce citate sub 6 l'indirizzo tradizionale anche in relazione all'agevolazione oggetto di esame nella presente controversia.

La rilevanza o meno della forza maggiore quale causa ostativa della decadenza dall'utilizzazione dell'agevolazione c.d. "prima casa".

8. L'art. 1, nota II bis della Tariffa, Parte I, Allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, al fine di favorire l'acquisto della prima casa, destinata quindi all'abitazione propria e del proprio nucleo familiare, stabilisce le condizioni perchè si possa usufruire dell'aliquota agevolata dell'imposta di registro sull'atto di compravendita dell'unità immobiliare destinata ad abitazione.

8.1. Tra queste, nel caso in cui l'acquirente abbia la propria residenza in comune diverso da quello in cui è ubicata l'unità immobiliare oggetto di acquisto è previsto la dichiarazione che l'acquirente è tenuto a rendere nell'atto di acquisto di voler stabilire la propria residenza nel comune ove è sito l'immobile acquistato, cui deve seguire l'effettivo trasferimento della residenza nel termine di diciotto mesi dall'atto di acquisto.

8.2. Anche riguardo a tale ipotesi non è espressamente contemplata la forza maggiore come esimente dalla decadenza dell'agevolazione.

8.2.1. Ciononostante, la giurisprudenza di questa Corte, con indirizzo largamente consolidato fino alla succitata sentenza n. 2616/2016, aveva costantemente affermato l'operatività della stessa, sempre che fossero ravvisabili nella causa impeditiva del trasferimento i requisiti appunto della forza maggiore, da individuarsi nell'imprevedibilità ed inevitabilità dell'evento, tale da sovrastare la volontà dell'acquirente, precludendone il compimento del comportamento richiesto dalla norma entro il termine prescritto (tra le molte, espressione dell'indirizzo tradizionale, cfr. Cass. sez. 5, 7 giugno 2013, n. 14399; Cass. sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7067; Cass. sez. 5, 11 giugno 2014, n. 13177; Cass. sez. 6-5, ord. 12 marzo 2015, n. 5015; Cass. sez. 5, 23 dicembre 2015, n. 25880; Cass. sez. 6-5, ord. 19 gennaio 2016, n. 864).

8.2.2. La succitata Cass. n. 2616/2016, con riferimento a fattispecie relativa ad agevolazione c.d. "prima casa", nella quale l'acquirente aveva addotto come causa di forza maggiore che aveva impedito il trasferimento della residenza nel termine stabilito il sopravvenuto fallimento della società costruttrice dell'immobile, che aveva ostacolato il corso delle procedure amministrative funzionali al cambiamento della residenza, escluse in sé il rilievo della forza maggiore come esimente dal rispetto del termine di diciotto mesi fissato dal legislatore per il trasferimento della residenza ai fini della conservazione dell'agevolazione fiscale fruita al momento della tassazione del contratto di compravendita della prima casa, osservando che: a) il trasferimento tempestivo della residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile acquistato non costituisce un obbligo per il contribuente, ma un onere che ne conforma il potere d'impedire il prodursi di un effetto a sé sfavorevole; b) la mancata produzione dell'effetto conseguente l'omesso compimento dell'atto entro il termine fissato dal legislatore si presenta come estinzione del potere e quindi come decadenza; c) quest'ultima ha dimensione oggettiva e come tale non può essere sospesa, nè interrotta.

8.2.3. La successiva giurisprudenza sezionale in tema di agevolazione "prima casa" ha quindi ribadito l'indirizzo tradizionale.

Tra le pronunce in questione in particolare vanno menzionate Cass. sez. 5, 27 aprile 2016, n. 8351, Cass. sez. 5, 24 giugno 2016, n. 13148; Cass. sez. 5, 28 giugno 2016, n. 13346, oltre alla già citata Cass. n. 14892/16 in tema di agevolazione della L. n. 388 del 2000, ex art. 33, comma 3.

Queste ultime hanno, in consapevole dissenso con la summenzionata Cass. n. 2616/16, per un verso affermato che la forza maggiore è istituto il cui ambito applicativo non è limitato al solo diritto delle obbligazioni e che il trasferimento della residenza nel termine richiesto è elemento costitutivo della fattispecie agevolativa, per usufruire della quale è sufficiente la sola dichiarazione d'impegno al trasferimento della residenza nell'atto di acquisto (in tal senso, in particolare Cass. n. 13148/16 e Cass. n. 13346/16); per altro verso (cfr. Cass. n. 8351/16), hanno riaffermato che il trasferimento della residenza nel comune di ubicazione dell'immobile costituisce un vero e proprio obbligo di fare del contribuente a fronte del beneficio fiscale da parte dell'ordinamento, sicchè anche nella materia in esame, fatta salva la valutazione della fattispecie concreta, deve attribuirsi rilevanza generale alle cause esimenti della responsabilità per inadempimento, quali la forza maggiore o il fortuito; essendosi ancora precisato (così, testualmente, Cass. n. 8351/16) che "analoga conclusione varrebbe comunque pur a fronte della qualificazione del comportamento del contribuente come onere e non come obbligo di prestazione. Posto che anche in tal caso la forza maggiore, pur non incidendo su un vero e proprio adempimento, si porrebbe comunque quale evento impeditivo - non imputabile - dell'attuazione della volontà dell'onerato, e con ciò, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione".

8.2.4. La ancora successiva giurisprudenza in tema di agevolazione "prima casa" ha quindi ulteriormente riaffermato l'indirizzo tradizionale (cfr., tra le altre, Cass. sez. 6-5, ord. 19 ottobre 2018, n. 26328; Cass. sez. 6-5, ord. 18 aprile 2019, n. 10936; Cass. sez. 6-5, ord. 8 novembre 2019, n. 28838), ferma restando, ovviamente, la valutazione della fattispecie concreta in relazione alla sussistenza dei requisiti perchè il fatto impeditivo possa configurare forza maggiore, tale da escludere la responsabilità del contribuente.

8.2.5. Va, infine, dato atto come, in tema di agevolazione "prima casa", gli stessi documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria abbiano mai escluso il rilievo della forza maggiore quale limite alla decadenza dalla suddetta agevolazione (si vedano le Risoluzioni primo febbraio 2002, n. 35/E e 10 aprile 2008, n. 140/E, la prima delle quali ha attribuito rilievo di forza maggiore, impeditiva del trasferimento della residenza entro il termine previsto, ad evento sismico verificatosi in pendenza del termine, e la seconda - qui ponendosi l'agevolazione come beneficio IVA sull'acquisto della prima casa - che ha riconosciuto uguale rilievo all'inagibilità dell'immobile sopravvenuta all'acquisto, in conseguenza di allagamento dovuto a grosse infiltrazioni d'acqua).

La soluzione del contrasto.

9. Tornando all'agevolazione fiscale per cui è causa, secondo la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella formulazione applicabile *ratione temporis* come innanzi trascritto, essa si perfeziona per il solo fatto dell'essere compreso l'immobile oggetto del trasferimento in area soggetta a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, restando la fruizione dell'agevolazione da parte dell'acquirente risolutivamente condizionata alla mancata edificazione.

9.1. Va, in primo luogo, osservato che deve escludersi valenza essenziale, quanto alla produzione degli effetti, alla qualificazione in termini di obbligo o di onere della doverosa edificazione dell'area nel termine previsto dalla norma in esame, ove quest'ultima non si verifichi.

Il fatto che l'acquirente dell'area tenuto all'edificazione della stessa non possa qualificarsi come debitore di una prestazione di edificare nei confronti del fisco comporta soltanto che nella fattispecie si esuli dalle norme generali proprie del diritto delle obbligazioni di cui agli artt. 1218 e 1256 c.c., in tema d'impossibilità sopravvenuta della prestazione derivante da causa non imputabile al debitore stesso.

9.2. Quand'anche si ritenga che la doverosa edificazione dell'area acquistata entro il quinquennio dall'acquisto abbia natura di onere, come già osservato dalla succitata Cass. n. 8351/16 in tema di agevolazione "prima casa", ciò non sarebbe sufficiente ad escludere la necessità della valutazione da parte del giudice della forza maggiore, quale evento impeditivo - non imputabile - dell'attuazione della volontà dell'onerato, e con ciò, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione.

9.3. Oltre a ricordare quanto già sopra osservato (cfr. par. 5.5.), cioè che lo stesso legislatore, con disposizione formalmente mai abrogata (citata L. n. 408 del 1949, art. 20, su cui si veda Cass. sez. 1, 15 marzo 1990, n. 2110), ha espressamente previsto, in fattispecie analoga, l'operatività della forza maggiore quale evento impeditivo della decadenza dall'agevolazione in caso di mancata edificazione nel termine, va osservato come nel campo del diritto processuale, con riferimento alla mancata osservanza di termini perentori e dunque a situazioni tipicamente riconducibili al concetto di onere, sia previsto espressamente il rilievo della forza maggiore per consentire impugnazioni ormai altrimenti precluse (cfr. art. 650 c.p.c. e art. 668 c.p.c., quanto alle opposizioni tardive a decreto ingiuntivo o alla convalida di licenza o sfratto).

9.4. Pur vertendo la controversia in esame in tema di tributi non armonizzati, non pare comunque superfluo in questa sede ricordare come la nozione di forza maggiore risulti ugualmente elaborata in ambito sovranazionale, in materia tributaria, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (si veda, in particolare, CGCE 18 dicembre 2007, causa C/314-06, punto 25), ove è chiarito che essa non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze normali ed imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso.

9.5. In proposito giova osservare che la società ricorrente, pur ancorando nella rubrica del motivo in esame alla dedotta violazione dell'art. 1218 c.c., la censura avverso la sentenza resa dal giudice di merito, ha precisato nell'articolazione del motivo, e ancora con maggiore dovizia di argomentazioni

nell'ultima memoria depositata in atti, che il rilievo della forza maggiore come limite alla decadenza dall'agevolazione in oggetto si pone come espressione di una regola generale dell'ordinamento, per cui non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza responsabilità di chi vi sia tenuto (si veda, in tal senso, la già citata Cass. n. 9531/17).

9.6. Può dunque affermarsi, nel solco di autorevole dottrina, come l'inesigibilità sia "un limite dell'obbligazione distinto da quello previsto dagli artt. 1218 e 1256, e derivante dal divieto di abuso del diritto implicito nella direttiva di correttezza".

10. Nel riconoscere il possibile rilievo alla forza maggiore come causa impeditiva della decadenza dal godimento dell'agevolazione, non si finirebbe con l'attribuire rilievo, come pare ipotizzare il diverso orientamento, in contrasto con la dimensione oggettiva della decadenza e con il dettato normativo dell'art. 2964 c.c., a cause d'interruzione o sospensione della decadenza stessa.

10.1. Deve osservarsi in proposito come quest'ultimo rilievo muova da una concezione tipicamente civilistica dell'istituto della decadenza, diretto a regolare un conflitto d'interessi tra le parti sulla base di un'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, laddove nell'ambito del diritto pubblico, rispetto al quale il diritto tributario si pone in termini di species a genus, la decadenza arresta l'espansione della posizione del privato, facendola rifluire nella posizione iniziale.

10.2. In tale ambito propriamente pubblicistico, nel rapporto tra privato ed Amministrazione, non si è mai dubitato, da parte della giurisprudenza amministrativa, che la decadenza possa essere impedita dal verificarsi di situazioni di forza maggiore o factum principis.

Ad esempio, riguardo ai termini d'inizio e di ultimazione dei lavori per l'efficacia del permesso di costruire, la necessità di un provvedimento, seppur ricognitivo, stante la natura vincolata dello stesso, di decadenza, legato al fatto oggettivo dello spirare dei detti termini senza che i lavori abbiano avuto inizio o siano stati ultimati, presuppone non solo la verifica che l'uno o l'altro termine, oggetto di verifica, sia effettivamente spirato, ma anche l'accertamento che non ricorrano cause di forza maggiore che possano giustificare una sospensione del termine o una proroga dello stesso (cfr. Cons. Stato sez. 4, 19 aprile 2019, n. 2546; tra la giurisprudenza anteriore all'attuale formulazione del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, art. 15, comma 2, che richiede la previa presentazione d'istanza di proroga affinché siano adottati fatti sopravvenuti, estranei alla volontà del titolare del permesso, che abbiano impedito l'inizio o l'ultimazione dei lavori nei termini prescritti, con riferimento specifico al rilievo del factum principis come impeditivo della decadenza, si veda Cons. Stato, sez. 5, 23 novembre 1996, n. 1414, ed ancora Cons. Stato, sez. 5, 12 marzo 1996, n. 256).

10.3. Tornando ora alla fattispecie oggetto della presente controversia, i presupposti perchè sia riconosciuta l'agevolazione debbono ritenersi sussistenti al momento dell'atto di acquisto, restando demandato al giudice tributario, nell'ambito della struttura propria del relativo giudizio come d'impugnazione - merito, l'accertamento di fatto riguardo alla sussistenza della forza maggiore o del factum principis, quale evento impeditivo - non imputabile dell'attuazione della volontà dell'onerato di portare a compimento l'edificazione dell'area nel termine prescritto, e, dunque, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione.

11. Ciò induce ad un'ulteriore riflessione, che, ad avviso di queste Sezioni Unite, consente di superare anche l'ultimo argomento addotto a sostegno dell'indirizzo interpretativo volto ad escludere ogni rilevanza in radice alla forza maggiore, che non potrebbe operare, in difetto di causa dell'agevolazione per mancata edificazione nei termini, essendo peraltro esclusa l'applicazione di sanzioni rispetto alla quale solo potrebbe operare l'esimente della forza maggiore secondo il disposto del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5.

11.1. La previsione dell'aliquota dell'1% per l'imposta di registro, secondo la norma applicabile ratione temporis, la "giusta" imposta in relazione alla finalità propria della norma quale voluta dal

legislatore che risponde ad una ratio più ampia di quella abitualmente considerata dalla giurisprudenza sezionale succitata, quella di diminuire i costi finalizzati alla costruzione, attraverso la riduzione del costo dell'acquisto dell'area.

Essa, non diversamente dall'agevolazione in tema di acquisto della prima casa, quanto alla finalità abitativa, risponde, infatti, a quella più lata d'incentivazione dell'acquisto di aree comprese in piani urbanistici particolareggiati, per le quali l'agevolazione è concessa al momento dell'acquisto in presenza dei requisiti previsti dalla norma.

11.2. Il contribuente che abbia acquistato un'area ricompresa in detti piani, il cui comportamento di mancata edificazione nel termine previsto sia dipeso da causa esterna sopravvenuta ad esso non imputabile, si muove dunque pur sempre nel perimetro delimitato dalla norma agevolativa come integrata alla stregua di una regola generale immanente nell'ordinamento, come l'inesigibilità di un comportamento per causa non imputabile a chi vi sia tenuto, dovendosi anzi rilevare come proprio il principio costituzionale di buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., comporti l'apertura verso la forza maggiore come clausola generale, con specifico riferimento ai casi in cui, come nella fattispecie in esame, l'evento impeditivo, sia dedotto con riferimento al c.d. *factum principis*.

12. Alla stregua delle considerazioni che precedono il primo motivo di ricorso è pertanto fondato e va accolto, con assorbimento degli altri due.

13. La sentenza impugnata va per l'effetto cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione, che dovrà compiere l'accertamento di fatto, ad essa istituzionalmente demandato, sul rilievo, in termini d'inesigibilità da parte della società dell'edificazione dell'area nel termine, del mancato rilascio del permesso conseguito alle sopravvenute, all'atto d'acquisto, ripetute modifiche indicate agli strumenti urbanistici (variante parziale al PRG adottata dal Comune di Tombolo ed alla viabilità intercomunale), facendo dunque, in detto accertamento, applicazione del seguente principio di diritto:

"In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, nella formulazione applicabile *ratione temporis* al presente giudizio, si applica anche qualora l'edificazione non sia realizzata nel termine di legge, purchè tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma per una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso, tale da configurare la forza maggiore, ovvero il *factum principis*, ciò rendendo inesigibile, secondo una regola generale immanente nell'ordinamento, il comportamento richiesto dalla norma nel termine da essa previsto".

14. Il giudice di rinvio provvederà altresì in ordine alla disciplina delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, assorbiti gli altri.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili, il 25 febbraio 2020.

Depositato in Cancelleria il 23 aprile 2020

Debora Fasano



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Giulio Biino

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT