


27956.21 

R

FN/CO.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
iva agevolata opere
urbanizzazione - pro rata -
modifica del regime fiscale

Composta da:

Biagio Virgilio - Presidente -
Giuseppe Fuochi Tinarelli - Consigliere - R.G. n. 15165/2015
Paolo Catalozzi - Consigliere - Cron. 27956
Giancarlo Triscari - Consigliere relatore - CC - 12/04/2021
Giovanni Maria Armone - Consigliere -

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 15165 del ruolo generale dell'anno 2015
proposto da:

2475
2021
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi,
n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente principale* -

contro

(omissis) s.p.a., in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa per procura speciale a margine del
controricorso, dagli Avv.ti (omissis) e (omissis),
elettivamente domiciliata in (omissis), presso
lo studio di quest'ultimo difensore;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, n. 169/11/2015, depositata in data 28 aprile 2015;

udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 12 aprile 2021 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato all' (omissis) s.p.a. un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2009, aveva richiesto il pagamento di una maggiore Iva, oltre sanzioni, sia in relazione all'applicazione del *pro rata* in conseguenza della realizzazione di operazioni esenti sia per la non corretta applicazione dell'Iva agevolata in relazione alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato parzialmente accolto limitatamente alle sanzioni; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello principale e l'Agenzia delle entrate appello incidentale;

la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia ha parzialmente accolto sia l'appello principale che quello incidentale, in particolare ha ritenuto che: era infondato il motivo di appello principale relativo all'applicazione del *pro rata*, mentre era fondato il motivo di appello principale relativo all'applicazione dell'Iva agevolata, posto che i lavori effettuati consistevano in opere di urbanizzazione primaria e secondaria, non rilevando il fatto che l'area interessata dai lavori era a destinazione produttiva (Area P.I.P. - piano insediamenti produttivi); l'appello incidentale dell'amministrazione finanziaria, relativo alle sanzioni, era fondato solo con riferimento alla legittimità della pretesa avente ad oggetto l'applicazione del *pro rata*;

avverso la sentenza del giudice del gravame ha quindi proposto ricorso principale per la cassazione l'Agenzia delle entrate affidato a un unico motivo di censura, cui ha resistito la contribuente

depositando controricorso, contenente ricorso incidentale affidato a tre motivi di censura;

considerato che:

con l'unico motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 16, d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 127-quinquies e septies, Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, e degli artt. 1 e 4, legge n. 847/1964;

in particolare, la ricorrente principale censura la sentenza per avere erroneamente ritenuto che doveva essere riconosciuto alla società il diritto all'applicazione dell'Iva agevolata in conseguenza della realizzazione in favore del Comune di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, nonostante il fatto che le stesse erano ricomprese in area destinata a insediamenti produttivi e, quindi, non urbanizzata;

Il motivo è fondato;

la questione di fondo del presente motivo di ricorso attiene alla applicabilità dell'aliquota agevolata di cui alla tabella A, parte III, punto 127-quinquies, d.P.R. n. 633/1972, anche nell'ipotesi, quale quella di specie, in cui le opere di urbanizzazione primaria e secondaria sono state realizzate in area destinata, secondo il piano regolatore generale del Comune, a insediamenti produttivi;

il giudice del gravame, sul punto, ha ritenuto rilevante e decisiva la circostanza che i lavori realizzati erano relativi a opere di urbanizzazione primaria e secondaria, sicchè la circostanza che l'area interessata era stata qualificata come area P.I.P. nel piano regolatore comunale non faceva venire meno la caratteristica di opere di urbanizzazione, con conseguente sussistenza del diritto all'Iva agevolata;

la suddetta linea interpretativa non può trovare accoglimento;

la Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, prevede, al n. 127-quinquies, nella formulazione applicabile alle operazioni in esame, che sono assoggettate all'aliquota dell'Iva nella misura del

10% le prestazioni di servizi relative alla realizzazione, tra le altre, delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4, legge n. 847/1964;

il suddetto art. 4, legge n. 847/1964, nella formulazione *pro tempore* vigente e così come risultante a seguito della modifica integrativa operata con l'art. 44, legge n. 865/1971, individua le opere di urbanizzazione primaria in quelle concernenti la realizzazione di: strade residenziali; spazi di sosta o di parcheggio; fognature; rete idrica; rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas; pubblica illuminazione; spazi di verde attrezzato; individua, poi, quelle di urbanizzazione secondaria in quelle concernenti la realizzazione di: asili nido e scuole materne; scuole dell'obbligo, nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo; mercati di quartiere; delegazioni comunali; chiese ed altri edifici per servizi religiosi; impianti sportivi di quartiere; centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie; aree verdi di quartiere;

il successivo decreto-legge n. 90/1990, ha chiarito che l'aliquota dell'Iva agevolata per tali prestazioni di servizi deve intendersi applicabile anche se le opere sono realizzate al di fuori dell'ambito urbano e va applicata anche agli interventi di recupero effettuati sulle stesse opere;

questa Corte (Cass. Sez. Un., 29 ottobre 2007, n. 22641) ha, tuttavia, precisato che l'art. 3, comma 11, del suddetto decreto-legge n. 90/1990, non ha esteso l'aliquota agevolata agli interventi previsti dalla L. n. 457 del 1978, art. 31, anche se eseguiti su edifici a carattere non abitativo. La norma interpretativa *de qua* si limita ad estendere l'aliquota agevolata agli interventi di cui alla L. n. 457 del 1978, art. 31, se realizzati «*al di fuori dell'ambito urbano*», ma anche in questo caso in aree destinate ad accogliere centri abitativi; in precedenza, questa Corte (Cass. civ., 23 ottobre 2003, n. 15948; Cass. Civ., 26 settembre 2008, n. 24201) aveva precisato che «*La formulazione di tale ultima norma rende palese il suo carattere interpretativo e non innovativo. Ed invero, l'espressione "deve*

intendersi applicabile" non lascia dubbi sul fatto che la disposizione si configura come interpretazione autentica della precedente normativa, chiarendone la sfera di applicabilità. (..) Ciò premesso, occorre ora valutare che cosa deve intendersi per "opere realizzate al di fuori dell'ambito urbano", se cioè tutte le strade costruite al di fuori del centro abitato devono ritenersi comprese in detta locuzione o meno. Questa Corte ritiene che, poiché trattasi di norma agevolativa, occorre riportarsi strettamente a quanto indicato nelle leggi "de quibus" e, pertanto, ritiene, (...) che per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 2% occorre che si tratti di opere relative alla costruzione di "strade residenziali" anche se realizzate "fuori dell'ambito urbano" e quindi in aree destinate ad accogliere centri abitativi. Nella specie, invece, come rilevato dal giudice del merito, trattasi di aree industriali destinate ad attività produttive e non, quindi, come necessario, di destinazione residenziale, in attuazione delle finalità per incentivare la costruzione di abitazioni di edilizia economica e popolare»;

a sostegno di tale interpretazione è anche il fatto che, a contrario, quando il legislatore ha inteso estendere l'applicazione della disciplina agevolativa anche per opere non funzionalmente destinate a supporto dell'area urbana, lo ha fatto con espressa previsione normativa, come nell'ipotesi di cui all'art. 26-bis., decreto-legge n. 415/1989, con cui sono state parificate alle opere di urbanizzazione primaria gli impianti cimiteriali, e del successivo art. 1, comma 14, decreto-legge n. 417/1991, con cui è stato, appunto, chiarito che anche a tali opere trova applicazione l'aliquota agevolata dell'I.v.a. per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria (Cass. civ., 28 luglio 2020, n. 16145);

in sostanza, l'applicabilità della previsione agevolativa, anche in relazione alla norma interpretativa, presuppone che, anche se le opere non siano effettuate nell'ambito propriamente urbano, conservino comunque la loro caratteristica di opere al servizio di un tessuto urbano;

la sentenza censurata, dunque, non è conforme ai suddetti principi, avendo ritenuto che qualunque opera, seppure corrispondente a quelle elencate nella legge n. 847/1964, è, di per se stessa, da qualificarsi di urbanizzazione primaria e secondaria e rientrante nell'ambito della previsione agevolativa, non avendo, invece, verificato se le stesse, seppure non effettuate all'interno dell'ambito urbano, siano comunque poste a servizio del centro abitato;

con il primo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 42, d.P.R. n. 600/1973, per avere ritenuto legittimo l'atto impositivo nonostante fosse stato sottoscritto da soggetto non legittimato, posto che lo stesso, diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, non aveva la qualifica di dirigente, così come era privo di legittimazione il soggetto delegante in forza della pronuncia della Corte costituzionale n. ~~12104/2015 e n. 7495/2015~~ ^{37 del 2015};

il motivo è infondato;

questa Corte (Cass. civ., 26 febbraio 2020, n. 5177) ha più volte precisato che in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012;

la questione, dunque, della eventuale mancanza della qualifica di dirigente del soggetto che ha sottoscritto l'atto è del tutto irrilevante, essendo comunque sufficiente, secondo quanto si rileva in sentenza, che questi era funzionario appartenente alla carriera direttiva ed in tal senso deve intendersi l'affermazione del giudice del gravame

secondo cui, per effetto della delega, è stato "investito" della qualifica di dirigente, volendo fare riferimento al fatto che operava sulla base della delega del dirigente;

inoltre, il profilo relativo alla mancanza di legittimazione del delegante, oltre che del tutto nuovo, in quanto non risulta che era stato prospettato sin dal ricorso introduttivo, è comunque infondato; questa Corte (Cass. civ., 9 novembre 2015, n. 22800) ha precisato che: *«In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorchè una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24»;*

con il secondo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 19, comma 5, d.P.R. n. 633/1972, in relazione alla Direttiva 2006/112/Ce;

evidenzia la ricorrente incidentale che il giudice del gravame non ha esaminato la questione relativa alla violazione del principio di neutralità dell'Iva per effetto dell'intervenuto mutamento del regime fiscale, di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-bis, introdotto dall'art. 35, comma 8, decreto-legge n. 223/2006, a decorrere dal 5 luglio 2006; in particolare, si deduce che la suddetta previsione normativa ha introdotto il regime di esenzione da Iva per la cessione di beni immobili delle imprese di costruzioni mutando, in tal modo, il precedente regime di imponibilità, senza prevedere alcuna disciplina transitoria al fine di escludere dal calcolo del *pro rata* la cessione di fabbricati abitativi costruiti in data antecedente per i quali era stata già effettuata la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi, con conseguente danno in relazione alla sopravvenuta modifica normativa;

la ricorrente incidentale deduce, sotto tale ultimo profilo, che l'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi era stata già detratta, sicchè le operazioni divenute esenti in forza dell'intervento normativo non dovrebbero concorrere alla determinazione del *pro rata*, anche in considerazione dei principi unionali secondo cui, in caso di mutamento di regime fiscale, gli stati membri devono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo possa trarre uno svantaggio ingiustificato;

il motivo è infondato;

le ragioni poste a fondamento della censura alla sentenza del giudice del gravame non tengono conto dei principi sui quali si base la disciplina del *pro rata* di cui agli artt. 19, 19-bis e 19-bis2, d.P.R. n. 633/1972, e, in particolare, della disciplina concernente la rettifica della detrazione;

va precisato che la disciplina del meccanismo di calcolo del *pro rata*, di cui alle sopra indicate previsioni normative di diritto interno, trova la sua fonte nell'art. 19 della Direttiva n. 77/388/CEE (sesta direttiva), di cui costituisce fedele trasposizione;

la *ratio* della disciplina in esame, in particolare, risiede nell'esigenza, connaturata alla normativa dell'Iva e al principio di neutralità che la caratterizza, che solo per le operazioni imponibili può sussistere il diritto di detrazione e non anche per le operazioni esenti, sicché, in caso di attività che vedono la realizzazione di operazioni di entrambe le tipologie, è necessario trovare un criterio per determinare l'ammontare della detrazione. Il legislatore unionale, accanto alla regola generale che distingue a seconda dei beni e servizi concretamente impiegati, ha consentito agli Stati membri di adottare altre modalità di valutazione dei beni e/o delle attività, tra cui quella scelta dal nostro legislatore;

la previsione della rettifica della detrazione (la cui disciplina unionale è contenuta nell'art. 20 della sesta direttiva, ora negli artt. 184-192 dir. n. 2006/112/CE) in relazione ad eventi sopravvenuti trova parimenti la sua giustificazione nel principio di neutralità: lo scopo è, infatti, quello di allineare la misura della detrazione Iva operata (o meno) al momento dell'acquisto a quella spettante in via definitiva al momento dell'utilizzazione o cessione del bene, ossia a quella di cui «*il soggetto passivo ha diritto*»;

l'art. 19-*bis*2, cit., in particolare, prevede che si debba procedere alla rettifica della detrazione in caso di cambiamento di destinazione d'uso dei beni o servizi e in caso di mutamento del regime fiscale di detraibilità o dell'attività esercitata;

in particolare, prevede ai primi tre commi:

«1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente

operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi.

2. Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio.

3. Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione»;

va quindi precisato, in primo luogo, che, ai sensi del successivo ottavo comma, tutti gli immobili, anche se destinati alla vendita, ai fini dell'applicazione della norma: «*sono comunque considerati beni ammortizzabili*» e, in secondo luogo, che, nel medesimo comma, è precisato che, con riferimento ai fabbricati o porzioni di fabbricati, «*il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni*»;

pertanto, tenuto conto della *ratio* sottesa alla disciplina in esame, quel che rileva è il fatto che è proprio in relazione alla stessa operatività del regime del *pro rata* che, al fine della corretta determinazione della percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis, cit., è necessario che si tenga conto di eventi sopravvenuti e che, correlativamente, vengano compiute le rettifiche necessarie anche con riguardo alle operazioni realizzate in epoca precedente, in modo da allineare la misura della detrazione Iva operata al momento dell'acquisto a quella effettivamente spettante in via definitiva al momento della cessione del bene, considerato peraltro, per quanto detto, che il termine entro il quale operare la rettifica, per i fabbricati o porzione di fabbricati, è di dieci anni dal completamento dell'opera;

si inserisce in questo ambito, relativo alla corretta applicazione del regime del *pro rata* nel caso in cui intervengono mutamenti nel regime fiscale, la questione della modifica normativa compiuta dal legislatore con la previsione di cui all'art. 35, decreto-legge n. 223/2006, che, con riguardo agli immobili destinati ad uso abitativo, ha modificato il regime fiscale della cessioni di immobili destinati ad uso abitativo;

in particolare, la suddetta previsione normativa ha sostituito all'art. 10, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, il numero 8-bis), ^{de}prevendo che sono da considerarsi esenti le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;

pertanto, mentre per il regime previgente le suddette cessioni erano imponibili, successivamente all'entrata in vigore della modifica normativa le stesse sono diventate esenti, sicchè di esse deve tenersi conto al fine del calcolo del *pro rata*, essendo intervenuta una modifica del regime fiscale;

si tratta, dunque, di una ipotesi che, anche sul piano strettamente letterale, è direttamente riconducibile alla disciplina contenuta nell'art. 19-bis2, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 e, dunque, di per sé costituente evento idoneo a determinare una rettifica per le operazioni passate;

sotto tale profilo, correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che, essendo decorsi più di quattro anni dalla data di costruzione, doveva tenersi conto del regime di esenzione previsto dalla disciplina normativa intervenuta ai fini del corretto calcolo della percentuale di detrazione;

va quindi osservato che, differentemente da quanto dedotto dalla ricorrente incidentale, l'intervento normativo in esame ha previsto

una specifica disciplina transitoria al fine di regolare e definire le situazioni consolidate in forza del regime precedente;

va precisato, ai nostri fini, che è la stessa ricorrente incidentale che si definisce "impresa di costruzione" (vd. pag. 7, controricorso) e che l'art. 35, comma 9, decreto-legge n. 223/2006, ha previsto, con specifico riferimento alle imprese costruttrici, qual è la controricorrente, che, in sede di prima applicazione delle disposizioni di cui al comma 8, in relazione al mutato regime disposto dall'articolo 10, primo comma, numeri 8) e 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non si effettua la rettifica della detrazione dell'imposta prevista dall'articolo 19-bis2, cit., limitatamente ai fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali il termine dei quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento scade entro la predetta data;

in sostanza, il legislatore, con l'intervento normativo in esame, ha regolato la fase transitoria e l'assetto normativo da applicare per la situazione preesistente all'entrata in vigore della nuova disciplina, individuando, come limite alla applicabilità del nuovo regime e, dunque, ai fini della permanenza del regime di imponibilità delle cessioni di fabbricati, la scadenza dei quattro anni dalla ultimazione dell'opera entro il 4 luglio 2006, ritenendo, in tal modo, non più tangibile e quindi consolidata la situazione preesistente;

diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente incidentale, non solo la modifica normativa in esame ma anche la disciplina transitoria illustrata sono in linea con le indicazioni della Corte di Giustizia e con il diritto unionale;

anche in tempi recenti la Corte ha affermato (sentenza 9 giugno 2016, in C-332/14, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, punti 56-59) che «*in linea di principio, è compatibile con il diritto dell'Unione una nuova norma giuridica che si applica a partire dall'entrata in vigore dell'atto recante la medesima (sentenza del 7 novembre 2013, *Gemeinde Altrip e a.*, C72/12, EU:C:2013:712, punto 22). Di conseguenza, i*

principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano, normalmente, alla possibilità per uno Stato membro di modificare una legge con effetto immediato, senza prevedere un regime transitorio. Tuttavia, in situazioni particolari nelle quali i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento lo impongano, può essere necessaria l'introduzione di un siffatto regime adeguato alle circostanze. Quindi la Corte ha considerato che il legislatore nazionale violerebbe i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento qualora adottati, in modo improvviso e imprevedibile, una nuova legge che sopprime un diritto di cui godevano fino a tale momento i soggetti passivi, senza lasciare a questi ultimi il tempo necessario per adattarsi alla nuova situazione, e ciò senza che lo scopo da conseguire lo imponga (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C 487/01 e C 7/02, EU:C:2004:263, punto 70). In particolare, i soggetti passivi devono disporre di un tempo di adattamento qualora la soppressione del diritto di cui godevano fino a tale momento imponga loro di procedere ad adeguamenti economici significativi (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2015, Berlington Hungary e a., C 98/14, EU:C:2015:386, punto 87)»;

inoltre, secondo il disposto di cui all'art. 192 dir. n. 2006/112/CE «Qualora un soggetto passivo passi da un regime normale di imposizione ad un regime speciale o viceversa, gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato»;

sicchè, sulla base del suddetto quadro ricostruttivo della disciplina interna e unionale, nonché della giurisprudenza della Corte di giustizia, le ragioni di doglianza della ricorrente incidentale non hanno fondamento, tenuto altresì conto che nessun elemento specifico ha dedotto la ricorrente incidentale al fine dell'accertamento della applicabilità in proprio favore della disciplina transitoria in esame;

si è detto che, con riferimento alla disciplina interna, la *ratio* della disciplina del *pro rata* contiene in sé, in modo fisiologico, la possibilità di intervenire in rettifica in relazione a specifiche sopravvenienze, e la stessa è dettata proprio dall'esigenza di correggere, *ex post*, una possibile stortura sulla correttezza del calcolo del *pro rata* in correlazione all'ammortamento di determinati cespiti (Cass. civ., 5 novembre 2020, n. 24708);

il legislatore unionale, inoltre, prevede la possibilità di una modifica del regime fiscale da applicare, e, in questo contesto, impone agli stati membri, come evidenziato dalla giurisprudenza unionale, di adottare le misure necessarie per evitare che situazioni consolidate possano essere pregiudicate;

sotto tale profilo, come visto, il legislatore interno ha specificamente previsto le disposizioni transitorie conseguenti alla modifica del regime fiscale relative alle cessioni di fabbricati da parte dei soggetti costruttori, definendo, sulla base di una propria scelta discrezionale, entro quali limiti le nuove misure potessero trovare applicazione anche con riferimento alle situazioni precedenti;

sotto tali profili, le ragioni di censura della ricorrente incidentale non possono trovare accoglimento;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza per avere ritenuto applicabili le sanzioni, tenuto conto della previsione di cui all'art. 10, legge n. 212/2000, dell'art. 8, decreto legislativo n. 546/1992, degli artt. 5 e 6, decreto legislativo n. 472/1997;

in particolare, con riferimento alle sanzioni, evidenzia la ricorrente incidentale la propria mancanza di colpevolezza, tenuto conto: a) del fatto che il mutamento del regime fiscale ha effettuato sul mercato immobiliare effetti negativi non giustificati; b) che, successivamente, il legislatore ha previsto, con l'intervento di cui all'art. 57, comma 1, lett. b), decreto-legge n. 83/2012, l'esercizio del diritto di opzione per l'assoggettamento ad imposizione delle cessioni di fabbricati abitativi effettuate oltre i cinque anni dalla ultimazione dei lavori; c) nonché del mutamento di prassi della stessa amministrazione

finanziaria; deduce, inoltre, la esistenza del proprio legittimo affidamento;

il motivo è inammissibile;

lo stesso, invero, è stato proposto senza assolvere all'onere di specificità, non risultando dalla sentenza che la questione della non applicabilità della sanzione per mancanza di colpa o per sussistenza del legittimo affidamento era stata proposta sin dal primo grado di giudizio e non avendo la controricorrente allegato o riprodotto gli atti dei giudizi di merito da cui evincere che si trattava di questione già posta all'attenzione dei giudici di merito;

in conclusione, è fondato il motivo di ricorso principale, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso incidentale, inammissibile il terzo, con conseguente accoglimento del ricorso principale e rigetto di quello incidentale e cassazione della sentenza per il motivo accolto con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio;

si dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso principale, rigetta quella incidentale, cassa la sentenza censurata per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di

[Handwritten mark]

contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale,
a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.
Così deciso in Roma, il giorno 12 aprile 2021.

Il Presidente

[Handwritten signature]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **14 OTT. 2021**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

[Handwritten name]

[Handwritten signature]