Ordinanza del 25/02/2021 n. 5158 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposte di registro e ipo-catastali - Acquisto di terreni - Agevolazione ex art. 33, co. 3, L. n. 388 del 2000 - Revoca - Termine decadenziale - Decorrenza.

Massima:

In caso di perdita del beneficio di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, correlato alla vendita dell'immobile prima dell'edificazione, il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, soggetto al termine decadenziale di tre anni di cui all'art. 76 d.P.R. n. 131 del 1986, comincia a decorrere dalla richiesta di registrazione dell'atto con il quale il beneficiario dell'agevolazione ha proceduto alla rivendita del bene.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 4423/15, depositata il 14/10/2015, la CTR della Lombardia ha confermato la pronuncia di primo grado, che ha rigettato i ricorsi della contribuente, dopo aver riunito i giudizi relativi all'impugnazione di due avvisi di liquidazione di maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale (avviso n. xxxxxxx e avviso n. xxxxxxx, entrambi notificati il 05/08/2011), emessi in conseguenza della revoca dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 33, comma 3, l. 388 del 2000, goduta in relazione a due atti di acquisto di quote di proprietà di alcuni terreni, all'esito dei quali era divenuta proprietaria esclusiva degli stessi.

Avverso la sentenza di appello, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, formulando due motivi di impugnazione.

L'Agenzia delle entrate si è difesa con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 11, commi 1 e 1-bis, l. n. 289 del 2002, dell'art. 76, comma 2, d.P.R. n. 131 del 1986, dell'art. 14 prel. e dell'art. 3

l. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la CTR ritenuto tempestivamente emessi gli avvisi impugnati, applicando la proroga biennale del termine di accertamento prevista dall'art. 11, comma 1, l. n. 289 del 2002, mentre invece tale proroga non poteva operare perché non si trattava di imposte condonabili, essendo il vantato credito fiscale sorto nel 2006, quando la contribuente ha rivenduto parte dei terreni in precedenza acquistati fruendo dell'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la CTR ritenuto che la rivendita infraquinquennale, dei terreni acquistati, avvalendosi dell'agevolazione prevista dall'articolo sopra menzionato, comporta tout court la revoca dell'agevolazione, indipendentemente da ogni accertamento sull'intervenuta utilizzazione dell'area a scopo edificatorio.

2. Il primo motivo è infondato.

La materia del contendere attiene all'agevolazione previsto dall'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000 (applicabile ratione temporis), secondo il quale «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% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento».

Il beneficio è stato revocato perché, secondo l'Amministrazione, la contribuente non ha realizzato l'utilizzazione edificatoria nel termine indicato, avendo venduto a terzi, prima del decorso del quinquennio, una parte dei terreni acquistati fruendo dell'agevolazione.

È incontestato che la ricorrente abbia stipulato due atti eri acquisto delle quote di comproprietà degli stessi terreni, con contratti del 28/03/2003, registrati il 15/04/2003, fruendo della menzionata agevolazione, e che poi abbia rivenduto parte di essi con contratto del 05/10/2006, registrato il 20/10/2006 (v. pp. 17 e 18 del ricorso introduttivo e pp. 2 e 3 della sentenza impugnata).

2.1. Ai fini della decisione, occorre valutare l'ambito operativo del disposto dell'art. 11, comma 1, ultima parte, l. n. 289 del 2002, nella parte in cui prevede che i termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta sono prorogati di due anni, con particolare riferimento ai casi in cui la maggiore imposta sia richiesta in conseguenza della decadenza dalle agevolazioni fiscali per fatti sopravvenuti.

Per comprendere appieno la portata della questione, si deve richiamare l'intero disposto del comma 1 dell'articolo appena menzionato, ove si legge che «Ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate entro la data del 30 novembre 2002? (poi prorogato al 30 settembre 2003 dall'art. 2, comma 46, l. 350 del 2003) "nonché per le denunce e le dichiarazioni presentate entro la medesima data, i valori dichiarati per i beni ovvero gli incrementi di valore assoggettabili a procedimento di valutazione

sono definiti, ad istanza dei contribuenti da presentare entro il 16 ottobre 2003" (poi prorogato al 14 aprile 2004 dall'art. 2, comma 46, l. 350 del 2003) "con l'aumento del 25 per cento, a condizione che non sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta alla data di entrata in vigore della presente legge.»

In tale contesto, si inserisce la disposizione in esame, ove è stabilito che «Per gli stessi tributi, qualora l'istanza non sia stata presentata, o ai sensi del comma 3 sia priva di effetti, in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, i termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta sono prorogati di due anni.»

Al successivo comma 1-bis dello stesso articolo, proprio con riferimento alle agevolazioni, è poi previsto che «Le violazioni relative all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni di cui al comma 1, possono essere definite con il pagamento delle maggiori imposte a condizione che il contribuente provveda a presentare entro il 16 ottobre 2003? (poi prorogato al 14 aprile 2004 dall'art. 2, comma 46, l. 350 del 2003) "istanza con contestuale dichiarazione di non volere beneficiare dell'agevolazione precedentemente richiesta. La disposizione non si applica qualora, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte.»

La questione, nella specie, sorge perché l'atto che ha fruito dell'agevolazione è stato registrato entro il 30 settembre 2003, ma il fatto che ha determinato la revoca dell'agevolazione si è verificato molto tempo dopo la scadenza del termine per presentare la domanda di condono (16 aprile 2004).

D'accordo con la giurisprudenza maggioritaria di questa Corte, ritiene questo Collegio che la proroga del termine per l'esercizio del potere impositivo operi anche in questi casi, perché ciò che rileva è che si tratti di atti registrati entro il termine sopra indicato (in tal senso, in generale, v. Cass., Sez. 5, n. 9578 del 11/05/2016; Cass., Sez. 6-5, n. 992 del 20/01/2016; conf., con riferimento all'agevolazione "prima casa", Cass., Sez. 5, n. 3541 del 14/02/2018, Cass., Sez. 5, n. 13342 del 28/06/2016, Cass., Sez. 5, n. 23222 del 13/11/2015, Cass., Sez. 6-5, n. 24683 del 19/11/2014, Cass., Sez. 6-5, n. 279 del 08/01/2013; contra Cass. Sez. 6-5, n. 13545 del 01/07/2016; con riguardo all'agevolazione di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, conf. Cass., Sez. 6-5, n. 1567 del 27/01/2016; contra Cass. Sez. 6-5, n. 24118 del 25/11/2015).

La stessa Corte costituzionale (Corte. cost., sentenza 31 ottobre 2008, n. 356), nell'esaminare l'analoga disposizione, contenuta nell'art. 10 l. n. 289 del 2002, ha evidenziato che la proroga dei termini per la notificazione degli avvisi di accertamento, ivi prevista, ha la finalità - non di "punire" chi abbia scelto di non avvalersi del condono, ma - di ovviare al sensibile aggravio di lavoro e ai relativi rischi di disservizio e di mancato rispetto degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale, che prevedibilmente derivano agli uffici finanziari dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono dei contribuenti. La medesima Corte costituzionale ha, quindi, affermato che tale proroga è diretta a tutelare il preminente interesse dell'Amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente che non si avvalga dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo non si sia avvalso, per

qualche ragione (giuridica o di fatto) dell'agevolazione medesima (così Cass., Sez. 5, n. 3541 del 14/02/2018).

Poiché, dunque, il comma 1-bis dell'art. 11 l. n. 289 del 2002 consente di condonare anche i recuperi fiscali fondati sulla violazione di norme che stabiliscono agevolazioni fiscali, consegue che, per dar modo ai contribuenti di avvalersi della facoltà, con la derivata necessità di controllo delle istanze da parte dell'Amministrazione, deve ritenersi applicabile la proroga biennale dei termini di accertamento, in via generale stabilita dal precedente comma 1, anche ai recuperi per violazione di norme sulle agevolazioni.

In altre parole, il disposto normativo esprime testualmente il concetto che le violazioni delle disposizioni agevolative sono del tutto assimilate alle violazioni relative alla enunciazione del valore degli immobili di cui al comma precedente, con la conseguenza che la proroga prevista nel comma 1 per le violazioni in esso contenute si applica anche a quelle di cui al comma 1-bis.

Deve pertanto ritenersi che, con riferimento agli atti registrati entro il 30/09/2003 il termine per la rettifica, la liquidazione della maggiore imposta e l'irrogazione delle relative sanzioni, a seguito di revoca di agevolazioni, è soggetto alla sospensione prevista dall'art. 11, comma 1, della l. n. 289 del 2002 ed è, dunque, prorogato di due anni, a prescindere dal momento in cui interviene il diritto al pagamento della maggiore imposta.

2.2. Questa Corte ha più volte affermato che, in caso di perdita del beneficio di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, correlato alla vendita dell'immobile prima dell'edificazione, il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, soggetto al termine decadenziale di tre anni di cui all'art. 76 d.P.R. n. 131 del 1986, comincia a decorrere dalla richiesta di registrazione dell'atto con il quale il beneficiario dell'agevolazione ha proceduto alla rivendita del bene (così Cass., Sez. 6-5, n. 14739 del 27/06/2014; v. anche Cass., Sez. 5, n. 27080 del 28/12/2016 e Cass., Sez. 6-5, n. 27484 del 09/12/2013).

Si deve infatti dare rilievo al momento il cui il recupero della tassazione può essere esercitato, in ragione della sopravvenuta insorgenza dei presupposti per la revoca dell'agevolazione, e la presentazione dell'atto di rivendita dell'immobile per la registrazione ad un Ufficio territoriale integra tale evenienza, consentendo all'Amministrazione di venire a conoscenza dell'evento che determina la perdita del beneficio (così Cass., Sez. 6-5, n. 14739 del 27/06/2014).

2.3. Nel caso di specie, il trasferimento infraquinquennale è stato registrato il 20/10/2006, sicché, tenuto conto della sospensione biennale del termine triennale, l'Amministrazione poteva procedere al recupero della maggiore imposta entro il 20/10/2011.

Gli avvisi di liquidazione risultano pertanto tempestivi, essendo stati notificati il 05/08/2011.

3. Anche il secondo motivo è infondato.

La censura non coglie appieno la portata della sentenza impugnata, ove, contrariamente a quando dedotto dalla ricorrente, non è stato affermato il principio secondo il quale, in caso di fruizione del beneficio di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388 del 2000, la vendita del terreno acquistato prima dello spirare del quinquennio è di per sé causa della revoca dell'agevolazione.

La decisione si fonda sul presupposto che la vendita sia stata effettuata senza che l'utilizzazione edificatoria sia stata portata a termine.

La stessa parte della decisione censurata, se letta nel suo contesto, chiarisce quanto appena evidenziato.

Si legge infatti che «Il venir meno del soggetto che ha chiesto l'agevolazione prima dello spirare del termine quinquennale comporta la perdita dell'agevolazione stessa e l'ufficio è legittimato al recupero dell'imposta entro il termine triennale di decadenza decorrente dal giorno in cui il proposito del contribuente sia rimasto ineseguito o sia divenuto ineseguibile, secondo l'indirizzo della Cassazione all'origine con la sentenza n. 12988 del 05/09/2003 cui hanno fatto seguito n. 13491 del 26/05/2008 e 1639 del 17/06/2008.» (v. p. 3 della sentenza impugnata).

In altre parole, il trasferimento del bene prima del decorso dei cinque anni, senza che sia portata a termine l'edificazione, è considerato dalla CTR causa della revoca del beneficio, perché rende non più eseguibile l'attività edificatoria che la parte si era impegnata a compiere.

4. Parte ricorrente si è dilungata poi ad illustrare le proprie difese in relazione alle risultanze dell'espletata CTU, che tuttavia attengono al merito della valutazione, in questa sede non censurabile.

5. In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

6. La statuizione sulle spese, liquidate in dispositivo, segue la soccombenza.

7. In applicazione dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. n.. 115 del 2002, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione proposta, se dovuto.

P.Q.M.

- rigetta il ricorso;

- condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali sostenute dall'Agenzia delle entrate, che liquida in euro 10.000,00 per compenso, oltre alle spese prenotate a debito;

- dà atto, in applicazione dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione proposta, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza