Sentenza del 18/09/2019 n. 23226 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

La società Imex ftafta ricorreva avverso avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni (per complessivi Euro 42.287.75) emesso dalla Agenzia delle Entrate e notificato il 14.3.2008, con cui erano stati negati i benefici fiscali invocati nell'atto di compravendita di un terreno edificabile, per non essersi verificata l'utilizzazione edificatoria dell'area entro i cinque anni e per la (ri)vendita del terreno prima della utilizzazione edificatoria.

Il ricorrente eccepiva che la prescrizione secondo cui l'area dovesse essere edificata entro i cinque armi dall'acquisto non precludeva la possibilità di trasferire l'area totalmente o parzialmente non edificata e che erano maturati i termini di prescrizione.

La CTP, con sentenza 114/24/10 del 2.12.2009, accoglieva il ricorso, rilevando che l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni era stato notificato oltre il termine triennale stabilito dal D.P.R. n. 133 del 1986, art. 76, comma 2, lett. b). La CTP individuava il dies a quo nel giorno 14.5.2004 e, pertanto, il termine di scadenza nella data del 14.5.2007, sicchè l'avviso era stato notificato tardivamente il 14.3.2008. Proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, rilevando che:

- la notifica dell'avviso doveva essere considerata tempestiva, in quanto nella fattispecie trovava applicazione non il termine triennale di cui all'art. 76, comma 2, ma quello quinquennale di cui allo stesso art., comma 1, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 19, che prevede l'obbligo di comunicare il verificarsi di eventi che danno luogo a ulteriore liquidazione di imposta; inoltre, il dies a quo si sarebbe dovuto individuare nell'infruttuoso spirare del termine di cinque anni previsto per l'utilizzazione edificatoria; in ogni caso, avrebbe dovuto trovare applicazione la proroga di due anni, a favore dell'Ufficio, prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 11:

- era impropria la pretesa della società di godere del beneficio di imposta riservato al costruttore, pur non avendo essa proceduto all'edificazione.

Si costituiva in giudizio la società Imex, presentando controdeduzioni con cui chiedeva la conferma della sentenza appellata.

Con sentenza del 15.5.2013 la CTR Lazio accoglieva l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) quanto alla problematica relativa alla individuazione del termine per la notifica dell'avviso di liquidazione, era da condividere sostanzialmente l'affermazione del giudice di primo grado in

relazione alla individuazione del dies a quo nel momento in cui era stato registrato l'atto di (ri)vendita del terreno da parte della Imex (14 maggio 2004), essendosi da quel giorno verificata la condizione per il diniego alla società delle agevolazioni fiscali richieste al momento dell'atto di acquisto del terreno, avvenuto con atto del (XXXXXX), registrato il (XXXXXX);

2) non poteva essere condivisa, invece, la sentenza della CTP nella parte in cui riteneva applicabile, per la notifica dell'avviso di liquidazione, il termine triennale di cui all'art. 76, comma 2, piuttosto che quello quinquennale di cui all'art. 76, comma 1, avendo la società, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 19, l'obbligo di denunciare, entro venti giorni, la vendita del terreno a terzi, laddove la mera registrazione di un atto pubblico di vendita dello stesso bene per il quale in precedenza erano state richieste le agevolazioni fiscali non poteva considerarsi atto equivalente alla esplicita denuncia;

3) nel caso di specie trovava applicazione l'art. 76, comma 1, secondo cui nel termine di cinque anni "decorrente dal giorno in cui avrebbero dovuto essere presentate, deve essere richiesta l'imposta dovuta in base alle denunce, prescritte dall'art. 19", con la conseguenza che il termine per la notifica dell'avviso decorreva dal ventesimo giorno successivo al 14 maggio 2004 e la scadenza doveva essere individuata, computati anche i venti giorni di cui all'art. 19, nel 4 giugno 2009, sicchè la notifica del 14.3.2008 era tempestiva;

4) le eccezioni del contribuente rispetto alla legittimità dell'avviso di liquidazione apparivano palesemente infondate, atteso che la agevolazione prevista dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, veniva meno ove entro i cinque anni non avesse avuto luogo l'utilizzazione edificatoria da parte dall'acquirente, come si verificava per l'appunto nel caso di cessione a terzi;

5) non vi erano ragioni nel favorire chi compri e rivenda un suolo in area soggetta a piani particolareggiati e nel collegare aleatoriamente tale beneficio alla tempestività dell'azione edificatoria di un successivo acquirente.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la Imex Italia Edilizia Generale s.r.l., sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare alla eventuale udienza di discussione della causa.

RITENUTO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 19 e 76, comma 1, (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR applicato erroneamente alla fattispecie il termine quinquennale di decadenza dell'azione di recupero della maggiore imposta di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 79, comma 1, anzichè quello triennale di cui allo stesso art., comma 2, lett. b), nonostante un atto di trasferimento non dia in sè luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta.

1.1. Il motivo è fondato.

Può farsi applicazione, in via estensiva, del principio enunciato in tema di decadenza dalle agevolazioni in tema di acquisto di "prima casa", secondo cui, in base al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 42, comma 1, l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza

dei presupposti del trattamento agevolato previsto dal D.L. n. 12 del 1985, (convertito, con modificazioni, nella L. n. 118 del 1985), in relazione all'acquisto della "prima casa", applicato al momento della registrazione dell'atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile (in quel caso, la natura di abitazione non di lusso dell'immobile trasferito), va qualificata come imposta "complementare", non rientrando nelle altre specie, positivamente definite, dell'imposta "principale" (in quanto applicata in un momento successivo alla registrazione) e dell'imposta "suppletiva" (in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta ad emendare errori od omissioni commessi dall'ufficio in sede di registrazione). Ne consegue che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, la pretesa in questione deve essere fatta valere con apposito atto di imposizione tributaria entro il termine di decadenza di tre anni, da ritenere decorrente - in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2964 c.c., - dalla data della registrazione, a partire dalla quale l'ufficio del registro ha la facoltà di contestare al contribuente la perdita del trattamento agevolato (Sez. 5, Sentenza n. 26407 del 05/12/2005; conf. Sez. 5, Sentenza n. 2400 del 31/01/2017 e Sez. 5, Sentenza n. 3360 del 08/02/2017).

D'altra parte, sempre avuto riguardo alle agevolazioni connesse all'acquisto di "prima casa", questa Corte ha già affermato che, in tema d'imposta di registro, l'avviso di liquidazione con aliquota ordinaria e soprattassa a carico del compratore di un immobile abitativo che abbia indebitamente goduto del trattamento agevolato di cui alla L. n. 168 del 1982, art. 1, comma 6, è soggetto a termine triennale di decadenza, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, che decorre dalla data in cui l'atto impositivo può essere emesso, e, cioè, dallo stesso giorno della registrazione del contratto, se il beneficio già originariamente non spettava per falsa dichiarazione del contribuente o per l'enunciazione, nel contratto stesso, del proposito di utilizzare il bene direttamente a fini abitativi, smentito da circostanze in atto, mentre, solo se detto proposito, inizialmente attuabile, come nel caso di specie, sia rimasto successivamente ineseguito e sia divenuto irrealizzabile, il dies a quo coincide con il giorno in cui si è verificata tale situazione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2275 del 30/01/2017).

E' in applicazione dei principi enunciati che, in una fattispecie del tutto analoga a quella in esame, Sez. 5, Sentenza n. 27080 del 28/12/2016 ha affermato che "In tema di agevolazione tributaria della L. n. 388 del 2000, ex art. 33, comma 3, vigente ratione temporis, in caso di mancata edificazione entro cinque anni dall'acquisto in area soggetta a piano urbanistico particolareggiato, il termine di decadenza per l'emissione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'avviso di liquidazione dell'imposta ordinaria di registro e connesse sanzioni è quello triennale di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, decorrente (nella specie) dalla registrazione dell'atto di rivendita del bene, non dovendo essere comunicata dal contribuente la perdita del beneficio fiscale" (cfr. altresì, sia pure da un altro angolo visuale, Sez. 5, Sentenza n. 18676 del 23/09/2016).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che la predetta disposizione subordina l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'1% per l'imposta di registro e in misura fissa per quelle catastale ed ipotecaria all'unica condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro i 5 anni dal

trasferimento, a prescindere dal soggetto (soggetto ammesso al beneficio o successivo acquirente del bene) che in concreto l'abbia realizzata.

2.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento del primo.

3. In definitiva, il ricorso merita accoglimento con riferimento al primo motivo.

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso dell'accoglimento del ricorso originario della contribuente. Invero, essendo applicabile il termine di decadenza triennale di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, lett. b), e dovendo il dies a quo di decorrenza dello stesso essere identificato nella data di registrazione dell'atto di rivendita del terreno (vale a dire, nel 14.5.2004), l'avviso di liquidazione in oggetto risulta tardivamente notificato in data 14.3.2008. Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo. Dichiara compensate le spese di giudizio di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; condanna la ricorrente al rimborso, in favore della resistente, delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi Euro 6.000,00, oltre spese forfettarie ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione Civile della Corte Suprema di Cassazione, il 4 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza