

Termini di decadenza per l'accertamento della spettanza delle agevolazioni fiscali riguardanti i terreni edificabili inseriti in piani particolareggiati

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 24 Gennaio 2017

l'agevolazione fiscale (ai fini dell'imposta di registro) sulle compravendite di terreni edificabili inseriti in piani particolareggiati segue regole particolarmente complesse: in questo articolo, partendo da una sentenza di Cassazione, analizziamo qual è il termine di decadenza per il Fisco per disconoscere l'agevolazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13424 del 30.06.2016, ha chiarito i presupposti per la spettanza dell'agevolazione per acquisto di terreni edificabili, ex art. 33, c. 3, L. 388/2000 e soprattutto quali sono i relativi termini di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento.

Nel caso di specie la società contribuente impugnava la sentenza con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in conferma della prima decisione, aveva ritenuto fondato l'avviso di liquidazione notificato dall'Agenzia delle entrate a titolo di decadenza dall'agevolazione per imposta di registro, ipotecaria e catastale da essa usufruita sull'acquisto di un terreno edificabile.

Ciò sul rilievo che il terreno in oggetto era stato sì edificato nel quinquennio da tale acquisto, ma non dalla ricorrente, bensì da un soggetto terzo, al quale quest'ultima l'aveva *medio tempore* alienato.

La società lamentava dunque violazione e falsa applicazione dell'art.33, c. 3, L.n. 388/00 e dell'art. 12 prel., per avere la Commissione Tributaria Regionale individuato, nella specie, una causa di decadenza dall'agevolazione in realtà non prevista dalla legge; la quale richiederebbe invece, per il riconoscimento dell'agevolazione, il solo requisito obiettivo dell'edificazione dell'area nel quinquennio, e non anche il requisito soggettivo della edificazione diretta da parte del (primo) acquirente.

E nel caso di specie, era pacifico che la porzione di terreno venduta dalla ricorrente ad un terzo soggetto fosse stata comunque da quest'ultimo effettivamente edificata nel quinquennio e conformemente agli strumenti urbanistici.

Con altro motivo di impugnazione la società deduceva poi violazione e falsa applicazione dell'articolo 76, comma 2, d.P.R. 131/86, per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla pretesa di maggiore imposizione (imposta complementare), in esito all'erronea applicazione del termine quinquennale di decadenza di cui al primo comma dell'articolo 76 cit., in luogo di quello triennale di cui al secondo comma della medesima disposizione, nella specie applicabile stante l'avvenuta registrazione dell'atto di compravendita e l'insussistenza, a carico del contribuente, di obbligo di denuncia della perdita del beneficio ex art.19 d.P.R. 131/86.

Secondo i giudici di legittimità tale secondo motivo di impugnazione era fondato, con assorbimento della prima censura.

La Commissione Tributaria Regionale, come detto, aveva escluso infatti la decadenza dell'Amministrazione finanziaria, sul presupposto che la mancata edificazione dell'area da parte dell'acquirente integrasse comunque mancato avveramento di condizione, con conseguente obbligo del contribuente di denuncia ex articolo 19 d.P.R. 131/86.

Non essendo stata, nella specie, presentata alcuna denuncia di mancata utilizzazione edificatoria dell'area da parte dell'acquirente, pertanto, ad avviso dei giudici di merito, *"la liquidazione della maggiore imposta correttamente è stata notificata entro il termine quinquennale decorrente dal giorno in cui avrebbe dovuto essere presentata la denuncia ex articolo 19 d.P.R. 131/86, ossia dalla data della vendita al successivo acquirente ... ai sensi dell'articolo 76 primo comma dello stesso d.P.R."*.

Contrariamente a tale assunto, però, secondo la Suprema Corte, andava invece fatta applicazione dell'orientamento di legittimità, in forza del quale la perdita del beneficio fiscale non costituisce, ai fini di cui all'articolo 19 del d.P.R. 131/86, ipotesi di mancato avveramento di condizione sospensiva, e nemmeno evento suscettibile di dare luogo ad una ulteriore liquidazione di imposta.

Infatti, evidenzia la Corte, *"in tema d'imposta di registro, ipotecaria e catastale, il contribuente non è tenuto ad effettuare alcuna comunicazione della sopravvenuta decadenza dai benefici fiscali di cui all'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (aliquota agevolata dell'uno per cento prevista per i trasferimenti di immobili siti in zona soggetta a piano urbanistico particolareggiato), obbligandolo l'art. 19 del d.P.R. n. 131 del 1986 esclusivamente alla comunicazione degli eventi che danno origine ad un'ulteriore liquidazione d'imposta, sicché non è sanzionabile ex art. 69 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 l'omessa denuncia della mancata utilizzazione edificatoria o dell'alienazione entro il quinquennio, che non danno luogo ad un'ulteriore liquidazione dell'imposta, ma sola alla perdita del beneficio originariamente concesso"* (Cass. 22874/14; in termini: nn. 3446/16, ord., 13491/08, 12988/03 ed altre).

L'affermazione di tale principio, sottolineano i giudici di legittimità, correlato al fatto che l'Amministrazione finanziaria è in condizione di verificare in via autonoma, e senza necessità di segnalazione da parte del contribuente, l'avvenuto adempimento dell'obbligo dichiarato nell'atto registrato quale presupposto dell'agevolazione provvisoriamente fruita, deve valere ad ogni riguardo; e, dunque, non soltanto al fine di escludere la sanzione di cui all'articolo 69 d.P.R. 1n. 31/86, ma anche al fine di individuare il termine di decadenza dall'imposizione, ex articolo 76 d.P.R. cit..

Va infatti considerato che, in assenza di obbligo di denuncia ex articolo 19 cit., non può trovare applicazione l'ultima parte del primo comma dell'articolo 76 cit. e, con ciò, il termine quinquennale di decadenza dell'azione della finanza.

Sicché il termine di decadenza nella specie applicabile andava individuato in quello triennale, di cui al secondo comma dell'articolo 76 medesimo.

Già le Sezioni Unite, ricorda ancora la Corte, con la sentenza n.1196/00, ebbero peraltro ad affermare (sebbene con riguardo ad una diversa agevolazione, ma sulla base di un principio di ordine generale valevole anche per l'agevolazione in questione) che l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro con l'aliquota ordinaria in luogo di quella agevolata è soggetto a termine triennale di decadenza, ai sensi dell'art.76 secondo comma cit., *"a partire dalla data in cui l'avviso può essere emesso; e cioè dal giorno della registrazione, quando i benefici non spettino per la falsa dichiarazione, nel contratto, dell'indisponibilità di altro alloggio o della mancata fruizione in altra occasione dell'agevolazione, o per l'enunciazione, nel contratto stesso, di un proposito di utilizzare direttamente il bene a fini abitativi già smentito da circostanze in atto; oppure, quando detto enunciato proposito, inizialmente attuato, sia*

successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile, dal giorno nel quale si sia verificata quest'ultima situazione".

Questa regola (successivamente ribadita da innumerevoli pronunce: Cass. nn. 11948/01; 4528/02; 1611/02; 11504/03; 12988/03; 367/06 ed altre), concludono i giudici della Corte, induce dunque a ritenere che, anche nella fattispecie oggetto del giudizio in commento, l'Amministrazione finanziaria fosse in grado di procedere all'accertamento del venir meno del beneficio, con conseguente liquidazione dell'imposta ordinaria in luogo di quella agevolata, fin dal momento in cui la società aveva proceduto ad alienare a terzi, con debita registrazione, una porzione inedificata del terreno acquistato in regime di agevolazione; con conseguente decorrenza, da questa data, del termine triennale indicato.

Indubbiamente la precisazione della Cassazione è importante e chiara.

Preme solo fare un appunto sulla prima questione, dichiarata assorbita dall'accoglimento del secondo motivo di censura.

La Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 5754 del 23.03.2016, ha infatti in realtà affrontato anche tale argomento.

Anche in quel caso la società contribuente contestava la fondatezza dell'assunto dell'amministrazione, affermando che l'utilizzazione edificatoria del terreno in questione era comunque avvenuta nel quinquennio da parte del successivo acquirente.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso del contribuente e la decisione era poi confermata in appello, con sentenza avverso la quale l'Amministrazione proponeva ricorso per cassazione, poi accolto dalla Suprema Corte.

I giudici di legittimità affermavano infatti che l'agevolazione “*si applica a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga, ad opera dello stesso soggetto acquirente, entro cinque anni dall'acquisto; la disposizione agevolativa, ispirata alla ratio di diminuire per l'(originario) acquirente edificatore il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, appare infatti di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi, e sarebbe sospetta di incostituzionalità se il predetto beneficio potesse essere ricollegato alla tempestività dell'attività edificatoria di un successivo acquirente*” (Cass. n. 5933 del 2013).

Che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dall'acquisto rappresenta dunque una condizione (risolutiva) di legge per la concessione del particolare trattamento tributario.

Ma questo, al netto della questione dei termini di decadenza accertativa affrontata poi dalla sentenza in commento, rappresenta solo il presupposto oggettivo dell'agevolazione, laddove tale condizione deve essere comunque realizzata non da un *quisque de populo*, ma da chi ha chiesto l'agevolazione e soprattutto ne usufruisce.

Quanto infine ancora in ordine all'obbligo di denuncia, ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986, del fatto negativo della mancata o completa edificazione nei termini, quale “*evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta*”, come in sostanza conferma anche la sentenza in commento, tale obbligo sussiste solo in relazione a quegli eventi che non constano, all'ufficio, da dati in suo possesso.

Conseguentemente, mentre la vendita a terzo soggetto, debitamente registrata, constava all'Amministrazione e dunque, come statuito anche dalla Corte, era idonea a far decorrere i termini di decadenza, il semplice fatto, per esempio, della mancata edificazione nel quinquennio (senza cessione a terzi soggetti), non risultando all'ufficio altrimenti che dalla dichiarazione del contribuente, dovrebbe comunque costituire oggetto di denuncia ex art. 19, entro venti giorni dal compimento del quinquennio.

NdR: Potrebbe interessarti anche...[Rateazione delle cartelle esattoriali dopo il Decreto ristori quater](#)

24 gennaio 2017

Giovambattista Palumbo