



Martedì 07/09/2010

OPERE EDILIZIE 'PARTICOLAREGGIATE': TEMPO 5 ANNI SOLO AL 1° COSTRUTTORE

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Legittimo il recupero del beneficio, nel caso in cui l'immobile è rivenduto prima del termine decadenziale.

In accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, con la sentenza n. 18679 del 13 agosto, la Corte di cassazione, ribaltando la doppia decisione di merito favorevole al contribuente, ha stabilito che i benefici in materia di imposizione indiretta, previsti dalla legge 388/2000 per i trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, si applicano a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga a opera dello stesso soggetto acquirente, entro cinque anni dall'acquisto. Nel caso in esame, il contribuente aveva provveduto al trasferimento dell'immobile prima che spirasse il termine decadenziale, determinando così la perdita dell'incentivo.

Il fatto

La vicenda processuale nasce dall'impugnazione di un avviso di liquidazione da parte di una società di capitali, con il quale l'ente impositore aveva proceduto al recupero, in misura ordinaria, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale su un atto di acquisto di terreni situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. Tali terreni avevano fruito delle agevolazioni previste dall'articolo 33, comma 3, della legge 388/2000, testo vigente *ratione temporis* - che prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% nonché le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (attualmente 168 euro) - ma erano stati ceduti dalla stessa società acquirente prima del decorso del quinquennio previsto quale *conditio sine qua non* per la permanenza dei benefici fiscali, con conseguente decadenza dalle agevolazioni fruiti e del recupero delle differenze delle imposte dovute rispetto a quelle applicabili in via ordinaria (rispettivamente 8%, trattandosi di aree edificabili, 2 e 1%).

L'opposizione della contribuente ha trovato accoglimento e conferma nei primi due giudizi di merito, i quali sono stati contestati con ricorso per Cassazione, mediante il quale l'Amministrazione finanziaria denuncia violazione di legge (articolo 33, comma 3, legge 388/2000; articolo 76, comma 1, legge 448/2001 e articolo 2, comma 30, legge 350/2003), insistendo per la decadenza dalle agevolazioni fiscali, in quanto la società, avendo successivamente rivenduto i terreni prima del decorso di cinque anni e senza realizzazione di opere edilizie, non aveva titolo alle agevolazioni in questione.

La decisione della Cassazione

La Suprema corte si è trovata così a dover rispondere al quesito di diritto se il beneficio previsto dalla legge 388/2000, sia soggetto alla condizione che l'edificazione avvenga a opera del soggetto acquirente nel termine di cinque anni dall'acquisto. A tale interrogativo il giudice di legittimità ha ritenuto, sulla scorta di precedente giurisprudenza, di dare continuità, accogliendo nel merito l'opposizione dell'ente impositore, riportandosi integralmente all'orientamento espresso in un precedente giudicato (ordinanza n. 7438/2009) nel quale aveva stabilito che l'agevolazione spetta solo a chi acquista e realizza l'edificazione nel quinquennio.

Cioè, viene confermato che, in base all'articolo 33, 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 ipotecaria e catastale in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento.



La Cassazione, a questo proposito, ha ritenuto di applicare i principi contenuti nell'articolo 14 delle disposizioni preliminari al codice civile, poiché le leggi che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati. Inoltre esigono una "stretta interpretazione", ossia non sono estensibili oltre i casi espressamente contemplati (cfr Cassazione, sentenza n. 11106/2008).

Di conseguenza, le motivazioni dell'ordinanza richiamata hanno evidenziato che la norma fa riferimento semplicemente al "trasferimento", al singolare e senza alcuna specificazione, mentre una tesi contraria, avallata invece nella fattispecie dalla sentenza impugnata, trova ostacolo insuperabile nell'ultima parte del comma 3 dell'articolo 33 in esame. Perciò, se fosse applicabile la riduzione dell'imposta di registro al primo acquirente, così come sostenuto dal contribuente con condivisione dei giudici di merito, in ipotesi di uno o più trasferimenti nel quinquennio, il legislatore avrebbe dovuto fare riferimento al "primo" trasferimento al fine di fissare con sicurezza il termine quinquennale.

Secondo la Corte non si comprenderebbero, poi, le ragioni di favorire colui il quale si limita a comprare e rivendere un suolo in area soggetta a piani particolareggiati, risultando inoltre illogico collegare il beneficio fiscale alla tempestività dell'azione edificatoria di un soggetto terzo acquirente. Così interpretata la norma si discosterebbe dai principi di ragionevolezza e di eguaglianza e sarebbe sospetta di incostituzionalità.

La ratio della disposizione agevolativa, invece, ad avviso della Cassazione, è di facilitare l'attività edilizia di attuazione dei piani particolareggiati, diminuendo per l'acquirente edificatore il "primo" costo dell'edificazione connesso all'acquisto dell'area.

In conclusione, in applicazione del principio di diritto sopra enunciato, i benefici spettano a condizione che:

- l'utilizzazione edificatoria avvenga a opera dello stesso soggetto acquirente,
- sia rispettato il termine di cinque anni dall'acquisto.

A conforto della bontà della decisione, infine si osserva che, con circolare n. 11/2002, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "perché si integri l'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area (...) occorre (...) che - entro il termine stabilito di cinque anni - la costruzione sia iniziata ed esista un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, cioè sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (art. 2645-bis, comma 6, c.c.)".

Normativa agevolativa

Successivamente alla Finanziaria 2001, che istituiva la norma in esame, con la legge 350/2003, è stato stabilito che "Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore".

La disposizione originaria, poi abrogata (articolo 36, comma 15, DI 223/2006), è stata in seguito riproposta, con alcune peculiarità, dall'articolo 1, commi da 25 a 28, della legge 244/2007.

La norma agevolativa, inserita in un più ampio e articolato disegno legislativo, riservando specifiche agevolazioni ai trasferimenti soggetti all'imposta di registro (l'agevolazione escludeva pertanto i trasferimenti soggetti all'Iva), ha una funzione chiara e inequivocabile: incentivare e sostenere il settore immobiliare/edilizio delle aree comprese in piani urbanistici particolareggiati.



La riduzione della misura dell'imposizione di registro all'1% nonché delle imposte ipotecaria e catastale in taxa fissa ha, come conseguenza, l'effetto di disporre di un sensibile e apprezzabile differenziale fiscale, tale da dare uno slancio al settore individuato.

Per espressa disposizione legislativa, le cause di decadenza dal beneficio consistono soltanto nella mancata utilizzazione edificatoria dell'area entro cinque anni dall'acquisto, ma nessun'altra causa di decadenza è prevista dalle norme del sistema positivo. Anche qui il tenore letterale è chiaro e inequivocabile: si decade se, decorsi cinque anni dal trasferimento (cioè da quando lo stesso è stato concesso), gli immobili non abbiano avuto una utilizzazione edificatoria.

La norma non prevede specifici momenti nei quali l'ufficio può verificare l'utilizzazione dell'area, dovendosi perciò ritenere che l'Amministrazione possa verificare la decadenza nell'ambito temporale di avveramento della condizione, considerato che la norma non pone a carico dell'acquirente di denunciare all'ufficio il verificarsi della condizione nel corso del termine di validità dell'utilizzazione edificatoria.

È ragionevole, però, ritenere che il contribuente sia tenuto a denunciare, ai sensi dell'articolo 19 del Dpr 131/1986, gli eventi successivi alla registrazione, nel caso, il fatto negativo della mancata "utilizzazione edificatoria" nel termine decadenziale, dichiarazione da rendere nel termine di venti giorni dalla scadenza del termine dei cinque anni in quanto, diversamente opinando, l'ufficio non potrebbe procedere al recupero della maggiore imposta non essendo in possesso di elementi per agire in tal senso.

A seguito della predetta denuncia, l'ufficio provvede al recupero della maggiore imposta con gli interessi, ma senza irrogazione di sanzioni, le quali sono invece dovute in ipotesi di omissione della dichiarazione di mancato avveramento della condizione.

L'imposta, che in questa fattispecie viene recuperata con avviso di liquidazione, è classificata "complementare" in quanto non si basa sui medesimi presupposti in base ai quali si è tassato l'atto sottoposto a registrazione ma su circostanze diverse (la decadenza dal beneficio).

I piani particolareggiati

Nell'individuare l'esatta portata della locuzione "piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati" contenuta nell'articolo 33 della legge 388/2000, la circolare n. 11/2002 ha evidenziato che:

- l'esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria, ma non sufficiente, ai fini dell'agevolazione; pertanto, se esiste un piano regolatore generale regolarmente approvato, ma manca il piano particolareggiato concretamente vigente, non è applicabile il regime di favore
- per "piani urbanistici particolareggiati, comunque, denominati, regolarmente approvati" si intendono, sia i piani particolareggiati a iniziativa pubblica, sia quelli a iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio, i piani di lottizzazione) purché la relativa convenzione, deliberata dal Comune, sia firmata da quest'ultimo e dall'attuatore
- il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (Comune) è equiparabile a un piano particolareggiato, poiché concretizza un interesse pubblico. La convenzione deve essere stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo è stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale. (l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria è avvalorata dal Consiglio di Stato che, con sentenza n. 1463/1997, ha ritenuto il piano di



lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato).

Salvatore Servidio

Fonte: www.nuovofiscooggi.it