# Sentenza del 11/04/2018 n. 8925 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

RITENUTO IN FATTO

1. D.G.C. ha proposto ricorso, affidato a quattro motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (hinc: CTR), n. 473/14/10, che - in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento, notificato il 13/12/2006, che recuperava a tassazione, ai fini IRPEF, per l'anno 1999, la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di un terreno - riformava la sentenza di primo grado, favorevole alla contribuente.

Il giudice d'appello ha ritenuto legittimo l'accertamento fiscale sia perchè nell'atto di vendita era stato indicato un valore inferiore al reddito dominicale, sia perchè il terreno ceduto aveva una destinazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., della L. n. 212 del 2000, della, in rapporto all'art. 53 Cost., in relazione alla legittima interpretazione e corretta applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 81 e 82, (vecchio TUIR) alla luce della norma interpretativa di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2".

La ricorrente lamenta che la sentenza impugnata, muovendo dal presupposto secondo cui, ai sensi degli artt. 81 e 82 TUIR (secondo la precedente numerazione, vigente ratione temporis), ai fini IRPEF è tassabile la plusvalenza realizzata con la cessione a titolo oneroso di un terreno edificabile, al momento del trasferimento, abbia ritenuto applicabile, nella specie, il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, che prevede che la natura edificatoria dell'area sia accertata in base allo strumento urbanistico generale, a prescindere dall'adozione di strumenti attuativi (nella specie, non ancora intervenuta), senza avvedersi che detta norma d'interpretazione autentica è applicabile, retroattivamente, solo con riferimento alla disciplina dell'ICI (e dell'imposta di registro), e non anche in relazione alle disposizioni in materia di IRPEF (e di IVA), come chiaramente stabilito dalla Corte Costituzionale, con ordinanza 5/03/2008, n. 41.

1.1. Il motivo è inammissibile e infondato.

La censura non si misura con la prima delle due rationes decidendi della sentenza impugnata, in base alla quale, nella specie, l'Amministrazione finanziaria ha legittimamente compiuto l'accertamento in rettifica della plusvalenza realizzata con la cessione, a titolo oneroso, del

terreno sia perchè nell'atto di trasferimento è stato dichiarato un valore inferiore al reddito catastale, sia perchè l'area aveva destinazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici generali (cfr. pag. 3 della sentenza della CTR).

La critica della contribuente si rivolge esclusivamente al secondo aspetto (edificabilità del terreno), trascurando del tutto il primo (prezzo dichiarato inferiore al valore catastale del terreno), che già era di per sè sufficiente a legittimare l'accertamento fiscale.

Il rilievo (oltre che inammissibile) è infondato; detto che, nella specie, il certificato di destinazione urbanistica (adottato con delibera del consiglio comunale n. 53 del 25/05/1998) attestava la destinazione del terreno ad area fabbricabile per espansione, occorre qui richiamare l'insegnamento della Corte costituzionale (ordinanza cit. 5/03/2008, n. 41), che, in controversia riguardante la materia dell'ICI, per quanto rileva in questa sede, ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 2, cit. (in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., ed al principio del legittimo affidamento dei cittadini nella certezza giuridica), quale norma d'interpretazione autentica, avente efficacia retroattiva, in base alla quale un'area è considerata edificabile quando è così qualificata da uno strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione degli strumenti attuativi, con ciò espressamente escludendo che questa disposizione violi la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2.

La tesi difensiva del riconoscimento della legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 2, cit. con riferimento all'ICI e all'imposta di registro e, per converso, con esclusione dell'IRPEF e dell'IVA, a causa della diversa natura della base imponibile e del presupposto impositivo dei due tipi di imposte (quanto all'ICI e all'imposta di registro: il valore del terreno; quanto all'IRPEF e all'IVA: il corrispettivo pagato), non trova riscontro nel contenuto dell'ordinanza del Giudice delle leggi n. 41/2008, e si pone in palese contrasto con il tenore letterale dello stesso articolo che, testualmente, reca la definizione di "area fabbricabile" (per quanto qui rileva) anche ai fini dell'applicazione del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

E' il caso di ricordare che la generale portata applicativa della norma in esame è affermata dalla giurisprudenza di questa Corte che, per esempio, recentemente ha stabilito che: "Ai fini IVA, la natura edificatoria del terreno va accertata in base allo strumento urbanistico generale, in quanto esso già definisce le potenzialità del suolo, in disparte la necessità di atti di controllo e di strumenti attuativi (Cass. 18 settembre 2009, n. 20097, Rv. 609805)" (Cass. 15/03/2017, n. 6725).

2. Secondo motivo: "Insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio laddove il giudice regionale non illustrava le ragioni per cui estendeva all'applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 81 e 82, (vecchio TUIR), disciplinanti la tassazione IRPEF delle plusvalenze conseguenti a cessioni di aree edificabili, l'interpretazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, elaborata dalla giurisprudenza di legittimità e dalla Consulta solo ed esclusivamente per la corretta determinazione dell'imposta ICI".

La ricorrente si duole del vizio motivazionale della sentenza impugnata che, senza giustificare adeguatamente il proprio convincimento, ha reputato legittimo l'atto impositivo in virtù dell'efficacia retroattiva dell'art. 36, comma 2, cit., facendo riferimento alla giurisprudenza (della Corte costituzionale e della Cassazione) che, in realtà, ha qualificato detto articolo come una

norma d'interpretazione autentica (e, come tale, applicabile retroattivamente), solo con riferimento alla normativa ICI e non anche in relazione alle disposizioni IRPEF.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Si tratta, in sostanza, della medesima censura oggetto del primo mezzo, presentata, questa volta, in modo inammissibile, nella veste di vizio dell'apparato argomentativo della sentenza, quando, invece, l'errore prospettato si riferisce a profili giuridici e a questioni di diritto, senza involgere, come sarebbe necessario ai fini dell'ammissibilità, alcun "fatto controverso e decisivo" che si assuma erroneamente apprezzato dalla CTR.

3. Terzo motivo: "Violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 10, (Statuto dei diritti del Contribuente) anche in combinato disposto con il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, in relazione all'illegittima applicazione delle sanzioni in presenza di un manifesto contrasto interpretativo della norma applicata. Violazione del principio di affidamento del contribuente".

Si deduce un errore di diritto della sentenza impugnata che ha ritenuto legittima la sanzione irrogata nell'atto impositivo nonostante il divieto di applicazione delle sanzioni in caso di obiettiva incertezza nell'interpretazione della norma tributaria violata, circostanza, quest'ultima, desumibile dal fatto che, per risolvere la questione della natura edificatoria di un terreno, il legislatore è dovuto intervenire con una disposizione (l'art. 36, comma 2, cit.), avente efficacia retroattiva.

3.1. Il motivo è infondato.

La Corte territoriale, diversamente da quanto adombra la contribuente, non è incorsa in un error ín iudicando in quanto, dopo avere correttamente delineato il contenuto della L. n. 212 del 2000, succitato art. 10, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, con un apprezzamento di merito, insindacabile nel giudizio di legittimità se supportato da un nitido e coerente percorso argomentativo (aspetto, questo, che verrà esaminato nel p. 4), ha negato la sussistenza del presupposto oggettivo dell'invocata causa di non punibilità, ossia che la violazione delle norme tributarie dipendesse da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata ed ambito di applicazione.

4. Quarto motivo: "Insufficiente e contraddittoria motivazione, ex art. 360 c.p.c., n. 5, in ordine ad un fatto decisivo e controverso per il giudizio in relazione all'affermazione del giudice regionale della inesistenza di un contrasto interpretativo ai fini della richiesta di annullamento delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento impugnato".

Si fa valere il vizio di motivazione della sentenza che non ha ravvisato una situazione d'incertezza del dato normativo, quale presupposto per l'inapplicabilità della sanzione derivante dalla violazione tributaria, omettendo erroneamente di considerare che la materia ha richiesto un ripetuto intervento chiarificatore del legislatore (prima con il D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, e poi con l'art. 36, comma 2, cit.).

4.1. Il motivo è fondato.

Il giudice d'appello, in modo apodittico e senza dare conto, con chiarezza, delle ragioni del proprio convincimento, ha negato le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma tributaria, facendo riferimento ad una disposizione di legge (l'art. 36, comma 2, cit.), intervenuta nel 2006, con efficacia retroattiva, volta proprio a dirimere quel dubbio interpretativo, circa il regime fiscale concretamente applicabile al trasferimento a titolo oneroso di terreni edificabili, senz'altro attuale quando si è verificato il presupposto impositivo (anno 1999).

5. All'accoglimento del motivo consegue la cassazione della sentenza, con rinvio alla CTR, in diversa composizione, alla quale è demandata anche la decisione sulle spese processuali del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il quarto motivo di ricorso;

rigetta gli altri motivi, cassa la sentenza in relazione al motivo accolto;

rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 11 aprile 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza