Sentenza del 13/11/2019 n. 29375 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. - Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2003, l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione, nei confronti di C.P., l'importo di Euro 94.253,00 quale plusvalenza (non dichiarata e) realizzata dietro lottizzazione di terreno (di mq. 11073) oggetto di compravendita conclusa il 28 maggio 2003.

Su ricorso del contribuente, l'importo della plusvalenza veniva rideterminato in Euro 10.541,00 ma la CTR della Puglia, con sentenza n. 163/27/12, depositata il 3 settembre 2012, in accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate riformava integralmente la pronuncia di prime cure.

Ha rilevato il giudice del gravame che la plusvalenza doveva essere determinata "nella differenza tra il corrispettivo della vendita e il costo di acquisto del terreno compravenduto" e che, a tal fine, non rilevasse il (la maggiore estensione del) terreno che il contribuente aveva ceduto gratuitamente all'ente comunale in relazione all'approvato piano di lottizzazione, e per la realizzazione delle opere di urbanizzazione.

2. - C.P. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, comma 1, lett. a) e art. 68, commi 1 e 2, assumendo, in sintesi, che, alla stessa stregua di un'interpretazione costituzionalmente orientata di dette disposizioni (artt. 3 e 53 Cost.), dei terreni ceduti gratuitamente all'Ente comunale, quale condizione dello stesso piano di lottizzazione, deve tenersi conto nei termini già individuati dalla riformata pronuncia di prime cure, - id est rapportando il prezzo di acquisto del terreno compravenduto (recte il suo valore normale nel quinto anno anteriore alla lottizzazione) alla sua intera estensione qual comprensiva (anche) della quota parte dei terreni oggetto di detta cessione gratuita (art. 68 cit., comma 2), - ovvero incrementando detto prezzo di acquisto del costo corrispondente ai terreni oggetto di cessione gratuita (art. 68 cit., comma 1).

Col secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 68, comma 1, deducendo, in sintesi, violazione del principio di cassa con riferimento a quella parte del contratto di compravendita che, avendo ad oggetto un appalto (per il quantificato importo di Euro 97.000,00), presupponeva, ai fini della integrazione della plusvalenza, la venuta ad esistenza della res (la "consegna del bene appaltato").

Il terzo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, denuncia, quindi, omesso esame di fatto controverso e decisivo con riferimento alla (medesima) circostanza fattuale oggetto del secondo motivo, avendo il giudice del gravame omesso di considerare il momento di perfezionamento della plusvalenza a riguardo del "controvalore dell'appalto".

Col quarto motivo, anch'esso formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente si duole dell'acritico recepimento dei dati (comparativi) esposti nell'avviso di accertamento (un contratto di compravendita del 1998) spiegando che, come già dedotto col ricorso introduttivo del giudizio (e recepito dalla stessa decisione di prime cure), detta compravendita non poteva ritenersi significativa del valore normale del terreno compravenduto, nel quinto anno anteriore alla lottizzazione, "trattandosi di un relitto di tratturo comunale della superficie di soli mq. 311".

2. - Il primo motivo è fondato, e va accolto, nei termini in appresso esposti.

2.1 - Il D.P.R. n. 917 del 1986, nel testo vigente ratione temporis, per quel che qui rileva disponeva nei seguenti termini:

- "1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero, se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici;" (art. 81, comma 1, lett. a); ora art. 67, comma 1, lett. a));

- "1. Le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a) e b), sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

2. Per i terreni di cui all'art. 81, comma 1, lett. a), acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore..." (art. 82, commi 1 e 2; ora art. 68, commi 1 e 2).

2.2 - Il contenuto precettivo di dette disposizioni va, quindi, rapportato alla fattispecie controversa che, nei suoi effettivi (ed incontroversi) termini fattuali, così si atteggia:

- la parte, odierna ricorrente, veniva autorizzata alla lottizzazione di terreni ricadenti in zona artigianale D2, località Stintichello del Comune di Monte Sant'Angelo;

- con convenzione di lottizzazione del 20 maggio 2003, veniva ceduto gratuitamente all'Ente comunale, per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e di (quota di) quelle di urbanizzazione secondaria, un terreno dell'estensione di mq. 8399;

- con contratto del 28 maggio 2003, a lottizzazione approvata dunque, il contribuente vendeva quota parte dei terreni lottizzati dell'estensione di mq. 11073;

- la plusvalenza veniva, quindi, accertata dall'ufficio in ragione della differenza tra il prezzo di vendita pattuito in detto contratto (per Euro 200.000,00) ed il valore normale dello stesso bene ceduto (che era stato acquistato nel 1970) nel quinto anno anteriore alla lottizzazione, valore, questo, (comparativamente) determinato (in Euro 9,55 al mq.) a riguardo di contratto (registrato in Foggia il 15 dicembre 1998) avente ad oggetto "terreni siti nella stessa zona e stesso foglio 149" (così l'avviso di accertamento).

2.3 - La tematica implicata dal motivo di ricorso in trattazione ha già formato oggetto di esame da parte della Corte che, difformemente dalla regula iuris applicata dal giudice del gravame, ha ritenuto che il costo sotteso ad una convenzione di lottizzazione, e qual correlato alla "cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primarie e secondarie", deve essere considerato ai fini della determinazione della plusvalenza (in aumento, quindi, del prezzo di acquisto o del costo di costruzione del bene ceduto; art. 82 cit., comma 1) quale "costo successivo "inerente", ossia necessario per la realizzazione della lottizzazione" (cfr. Cass., 30 maggio 2018, n. 13633).

E detta pronuncia (cui adde Cass., 1 ottobre 2018, n. 23702; Cass., 8 giugno 2018, n. 15008) ha, in particolare, evidenziato che:

- "la cessione gratuita di un'area rappresenta un onere implicito per l'ottenimento della concessione edilizia. La natura impositiva e non negoziale della "convenzione urbanistica" la cui essenza giuridica, al di là della sua definizione formale che richiama caratteri contrattuali, è assimilabile a quella di un onere quale prestazione avente le caratteristiche di obbligatorietà tipiche della nozione di "prestazione patrimoniale imposta", con la conseguenza che tali cessioni devono ritenersi prestazioni patrimoniali aventi titolo in atto a utoritativo";

- "l'atto con il quale l'originario proprietario dei terreni edificabili, in adempimento dell'obbligazione assunta, ceda gratuitamente al Comune la proprietà delle aree destinate all'urbanizzazione non si può considerare come un autonomo atto di liberalità, ma come adempimento dell'obbligazione già assunta nella vendita del terreno ed accettata preventivamente dall'ente con la stipula della convenzione urbanistica, e quindi costo successivo "inerente", ossia necessario per la realizzazione della lottizzazione. I contributi per oneri di urbanizzazione non hanno natura tributaria ma, piuttosto, costituiscono il corrispettivo di diritto pubblico, connesso al rilascio della concessione edilizia dovuto (Cons. Stato Sez. 5, 21 aprile 2006, n. 2258; Sez. 5, 6 ottobre 5816) quale partecipazione del concessionario ai costi delle opere di urbanizzazione connesse all'edificazione, in proporzione all'insieme dei benefici che la nuova costruzione ne ritrae (Cass. n. 11080 del 2008).";

- in relazione alla disciplina dell'Invim (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, artt. 11 e 13), la giurisprudenza della Corte (Cass., 26 gennaio 2006, n. 1595; Cass., 9 agosto 1990, n. 8116; Cass., 13 gennaio 1988, n. 186) aveva qualificato in termini di spese incrementative del valore iniziale del bene "le cessioni gratuite delle aree ai Comuni per la realizzazione delle opere di lottizzazione, in forza di convenzione urbanistica".

2.4 - La Corte intende dare continuità al suo precedente arresto che risulta coerente coi dati normativi qual letti in relazione alla specifica fattispecie della vendita di terreni ricadenti in un piano di lottizzazione.

Come la Corte ha già avuto modo di rilevare, la fattispecie impositiva, - che, per quel che qui rileva, recepisce in gran parte i contenuti della previgente disciplina (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 76), sia pur disancorati dalla nozione di intento speculativo (connotata "da un notevole grado di indeterminatezza"; così Cass., 17 maggio 2017, n. 12320) e ricondotti ad un "criterio di tipo descrittivo e classificatorio delle fattispecie" impositive (così Corte Cost., 12 aprile 2002, n. 109; v., altresì, Corte Cost., 27 luglio 1995, n. 410 nonchè Cass., 30 ottobre 2006, n. 23352; Cass., 2 marzo 1999, n. 1749), - ha (qui) carattere complesso, e si atteggia quale fattispecie giuridica a formazione progressiva che, ai fini del perfezionamento dell'obbligazione fiscale (per la plusvalenza realizzata), richiede la ricorrenza di un duplice elemento integrato, quanto all'ipotesi della lottizzazione, dall'autorizzazione (adozione) del relativo piano e dalla vendita del terreno nello stesso piano incluso (v. Cass., 4 novembre 2015, n. 22488; Cass., 26 giugno 2013, n. 16083; Cass., 30 ottobre 2006, n. 23352).

Se, dunque, l'atto di vendita perfeziona la fattispecie impositiva (v., anche, Cass., 24 luglio 2013, n. 17960; v., altresì, Cass., 4 settembre 2013, n. 20277 ov'è il rilievo che "Nel caso della lottizzazione dei terreni, l'attitudine materiale del bene diviene anche una qualità giuridica dello stesso assumendo un rilievo impositivo non in sè - fuoriuscendo in generale da una tassazione in quanto tale - ma solo allorchè il bene entra in circolazione e viene scambiato."), l'obbligazione tributaria (per la plusvalenza realizzata) costituisce l'effetto del contestuale concorrere (quale fatto giuridico interno alla fattispecie) di un piano di lottizzazione (autorizzato) in difetto del quale (avuto, qui, riguardo alla specifica ipotesi che si assume integrata nella fattispecie) la stessa vendita non sarebbe idonea a costituire quell'effetto tributario di fattispecie; e, così rilevando il piano di lottizzazione autorizzato, sempre all'interno della fattispecie produttiva dell'obbligazione debbono ritenersi collocate quelle attività che risultano giuridicamente rilevanti ai fini dell'integrazione di detto (ulteriore) elemento costitutivo della fattispecie impositiva, quale, nel caso che ne occupa, la convenzione di lottizzazione.

2.4.1 - Secondo, difatti, la disciplina positiva, il piano di lottizzazione "è adottato, unitamente allo schema di convenzione, con delibera del Consiglio Comunale e su proposta di tutti i proprietari degli immobili interessati, compresi in una o più unità minime di intervento." (legge regionale Puglia 31 maggio 1980, n. 56, art. 27, c. 1); e la convenzione di lottizzazione "deve" prevedere "... la cessione gratuita, entro termini prestabiliti, delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione primaria, nonchè la cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione secondaria, nella misura stabilita dal DM 2/4/1968 n. 1444, salvo diversa

indicazione degli strumenti urbanistici vigenti;... " (legge regionale cit., art. 28, comma 1, n. 1); v., altresì, la L. 17 agosto 1942, n. 1150, art. 28).

E, come questa Corte ha reiteratamente rilevato (cfr., ex plurimis, Cass., 22 giugno 2018, n. 16533; Cass. Sez. U., 30 maggio 2018, n. 13701; Cass., Sez. U., 9 marzo 2015, n. 4683; Cass., 9 luglio 2014, n. 15660; Cass., 18 febbraio 1999, n. 1366), le convenzioni in questione debbono ascriversi al (più ampio) genere degli accordi integrativi (ovvero determinativi del contenuto discrezionale) di un provvedimento ovvero sostitutivi del provvedimento stesso (L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 11); accordi, questi, che hanno un'indubbia (e prevalente) natura pubblicistica, per quanto trovino applicazione alcuni principi privatistici ("in materia di obbligazioni e contratti in quanto compatibili"; art. 11 cit., comma 2), considerato che:

- la loro conclusione si perfeziona all'interno di un procedimento amministrativo (art. 11, comma 1);

- l'amministrazione, nel determinarsi a concluderli, deve operare "nel perseguimento del pubblico interesse" rimesso alla sua cura (art. 11, comma 1);

- debbono essere motivati "ai sensi della L. n. 241 del 1990 cit., art. 3" (art. 11, comma 2) e la loro conclusione deve essere preceduta da una determinazione dell'organo che sarebbe stato competente per l'adozione del provvedimento ("A garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa"; art. 11, comma 4 bis);

- sono sottoposti ai poteri di controllo previsti dalla legge (gli accordi sostitutivi in luogo del provvedimento ed il provvedimento finale qualora recepisca il contenuto di un accordo integrativo; art. 11, comma 3);

- l'amministrazione può recedere unilateralmente dall'accordo "Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse" (art. 11, comma 4);

- il recesso, per tale titolo, dà luogo ad un indennizzo (non anche al risarcimento dei danni);

- le controversie concernenti la formazione, la conclusione e l'esecuzione degli accordi amministrativi rientrano nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (segno, questo, anch'esso della valenza pubblicistica chè, altrimenti, non si comprenderebbe l'esclusione della giurisdizione ordinaria sui diritti, in specie su quelli di matrice contrattuale; art. 133, comma 1, n. 2), cpa).

2.4.2 - Se, dunque, il piano di lottizzazione adottato dall'Ente locale rileva quale elemento integrativo della fattispecie impositiva, e se poi, per lo stesso dato normativo positivo, l'adozione di detto piano presuppone una convenzione (pubblicistica) avente ad oggetto (anche) la cessione gratuita di aree destinate alle opere di urbanizzazione, - l'obbligazione tributaria conseguente al perfezionamento della fattispecie impositiva, - che si incentra sul maggior valore acquisito dal bene in relazione alla sua inclusione in un piano di lottizzazione e, a cascata, sul reddito prodotto dalla sua cessione, - non può che essere (unitariamente) interpretata in relazione alla sua fattispecie costitutiva che, secondo il dato normativo, àncora la determinazione della plusvalenza (tassabile) alla differenza tra i corrispettivi percepiti nel

periodo di imposta e il prezzo di acquisto (o il costo di costruzione) del bene ceduto, "aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo" (art. 82 cit., comma 1,); laddove, allora, per "costo inerente" al bene ceduto deve intendersi il costo rilevante (e dal contribuente effettivamente sostenuto) all'interno della sequenza di atti integrativa della fattispecie impositiva (e, così, in quanto costo correlato anche a quel piano di lottizzazione che concorre alla produzione del reddito quale plusvalenza sottoposta a tassazione).

2.4.3 - Rimane, peraltro, da precisare che ad una diversa criteriologia giuridica rispondono le nozioni di "costo inerente" al bene ceduto (art. 81, comma 1) e di prezzo di acquisto dello stesso bene ceduto (art. 82, commi 1 e 2).

Difatti, come pur si è rilevato, il criterio determinativo della plusvalenza, - incentrato, in quanto tale, sul differenziale tra corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e prezzo di acquisto (o costo di costruzione) del bene ceduto (art. 81, comma 1), - risulta attenuato con riferimento ai terreni acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione; evenienza, questa, rispetto alla quale si assume "come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore" alla lottizzazione (art. 82, comma 2), con un "meccanismo che attenua l'impatto del valore inferiore del calcolo differenziale, allorchè l'acquisto sia avvenuto cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere, bloccando convenzionalmente il valore del prezzo d'acquisto ad una data più prossima alla cessione, cioè al valore normale nel quinto anno anteriore" (così Cass., 4 settembre 2013, n. 20277; v., altresì, Cass., 9 settembre 2016, n. 17823; Cass., 1 dicembre 2006, n. 25611; Cass., 24 luglio 2000, n. 9667).

Orbene, analogo meccanismo non è previsto, nè pertanto può operare, a riguardo della determinazione del costo inerente che, quale addendo del prezzo di acquisto (o del costo di costruzione) del bene ceduto, entra (in tali termini) nel calcolo differenziale della plusvalenza (art. 81, comma 1).

Ne consegue, pertanto, che deve ritenersi erronea la prospettazione del ricorrente quanto alla determinazione del valore normale del bene ceduto (siccome acquistato oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione) con riferimento (anche) a terreni che, entrando nel computo della plusvalenza, per le ragioni di cui si è dato conto, in termini di "costo inerente" e non anche di "corrispettivi percepiti", - hanno formato oggetto, nella fattispecie, di cessione gratuita (per convenzione di lottizzazione).

I beni in questione, rimanendo estranei al "prezzo di acquisto" (ed ai "corrispettivi percepiti" dalla vendita) del bene ceduto (art. 81, comma 1), non possono usufruire del meccanismo di favore che detto prezzo di acquisto correla al valore normale del bene nel quinto anno anteriore alla lottizzazione (art. 82, comma 1, prima proposizione) e concorrono alla determinazione della plusvalenza in termini di puri costi sostenuti per la lottizzazione dei beni oggetto di vendita.

3. - Il secondo ed il terzo motivo debbono ritenersi inammissibili.

In disparte la stessa infondatezza del secondo motivo, - posto che il valore dell'appalto, concorrendo ad integrare il corrispettivo della cessione, costituiva plusvalenza tassabile nel periodo di conclusione della stessa, - rileva la Corte che, per come deduce lo stesso ricorrente, la

questione relativa all'applicazione del principio di cassa nella tassazione della plusvalenza (avendo riguardo il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, comma 1, ai "corrispettivi percepiti nel periodo di imposta"; v. Cass., 12 luglio 2018, n. 18389; Cass., 24 luglio 2013, n. 17960), questione dedotta, giustappunto, con riferimento alla quota parte del prezzo pattuito in contratto (per Euro 97.000,00) per la realizzazione di un fabbricato in appalto, non è stata esaminata dal primo Giudice che, nel rideterminare l'importo della plusvalenza, l'ha, così, imputata (per l'intero) al periodo di imposta 2003.

Rispetto a questa statuizione, quindi, la parte, odierna ricorrente, risultava soccombente (in via pratica, e non meramente teorica) e, pena il formarsi del giudicato interno, era tenuta a spiegare impugnazione (in via principale o incidentale) volta a denunciare l'omesso esame di un'eccezione di merito (incidente sull'elemento di fattispecie costituito dalla datazione della percezione dei corrispettivi).

L'impugnazione, nella fattispecie non è stata proposta nè, per vero, la stessa questione è stata in qualche modo riproposta (Cass. Sez. U., 12 maggio 2017, n. 11799) al giudice del gravame (in violazione del principio di autosufficienza il ricorrente, difatti, non dà conto di dove, e come, avrebbe riproposto la questione laddove l'Agenzia si fa carico di trascrivere la memoria difensiva di controparte che non reca alcun riferimento a detta questione).

Ne consegue che, quanto all'imputazione della plusvalenza all'anno 2003, si è formato il giudicato interno.

4. - Il quarto motivo è anch'esso fondato e va accolto.

Per come dedotto in ricorso, e per come risulta dalla stessa gravata sentenza, il giudice di prime cure aveva rideterminato (in Euro 10.541,00) l'importo del reddito costituente plusvalenza ritenendo congruo (quale valore normale del bene nel quinto anno anteriore alla lottizzazione) "il valore assunto dal ricorrente... calcolato ad un prezzo di Euro 10,00 al mq." e, così, escludendo l'idoneità comparativa del contratto di vendita utilizzato nell'avviso di accertamento.

Nel costituirsi nel secondo grado del giudizio, la parte aveva, peraltro, riproposto la questione relativa alla idoneità comparativa del contratto di vendita utilizzato dall'amministrazione spiegando, in particolare, che detto contratto aveva ad oggetto un "relitto di tratturo comunale della superficie di soli mq. 311".

Orbene, il giudice del gravame ha del tutto omesso di esaminare il fatto storico in questione risolvendo il suo accertamento, come si è detto, nella determinazione della superficie rilevante ai fini della plusvalenza (con esclusione, cioè, delle aree gratuitamente cedute per convenzione di lottizzazione) e senza dar conto di un qualche criterio di valutazione della correttezza del "calcolo della plusvalenza come determinata dall'Ufficio".

5. - In conclusione, in accoglimento del primo e del quarto motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla CTR della Puglia in diversa composizione.

Il giudice del rinvio, assunta la rilevanza, quale costo inerente, delle aree cedute gratuitamente all'Ente comunale (per mq. 8399), procederà, quindi, al nuovo esame della controversia dando conto dei criteri di accertamento, con riferimento al quinto anno anteriore alla lottizzazione (anno 1998), del valore normale del bene ceduto (per mq. 11073).

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il quarto motivo di ricorso, inammissibili il secondo ed il terzo;

- cassa la sentenza impugnata; in relazione ai motivi accolti, e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza