Sentenza del 07/12/2020 n. 27962 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento notificato a (XXXXX), nella qualita' di erede di (XXXXX) (deceduto il (XXXXX)) e di genitore esercente la patria potesta' sui minori (XXXXX) e (XXXXX), l'Agenzia delle Entrate procedeva, ai sensi del T.u.i.r., articolo 81 (ora articolo 67), comma 1, lettera b), vigente ratione temporis, al recupero a tassazione della plusvalenza non dichiarata derivante dalla cessione di un terreno edificabile, avvenuta nell'anno 2000, da parte del de cuius dalla impresa agricola di cui lo stesso era titolare alla propria ditta individuale esercente attivita' secondaria consistente nella valorizzazione e promozione immobiliare di beni propri.

In particolare, il trasferimento del terreno, originariamente acquistato dal (XXXXX) al prezzo di Euro 69.024,00 e detenuto per l'esercizio dell'impresa agricola, risultava registrato nella contabilita' dell'impresa commerciale tra i costi per Euro 1.755.953,00 e nei registri I.V.A. con fattura n. (XXXXX) ed aveva riguardato solo la superficie di mq. 30.515, in quanto i restanti mq. 22.945 risultavano gia' oggetto di cessione gratuita da parte del (XXXXX) in favore del Comune di Massa Lombarda.

2. Proposto tempestivo ricorso, la Commissione Tributaria Provinciale lo accoglieva, rilevando l'assenza di un trasferimento a titolo oneroso e, quindi, l'inapplicabilita' del T.u.i.r., articolo 81.

3. In esito all'appello dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, con la sentenza in epigrafe indicata, respingeva il gravame.

Osservava che nella fattispecie non sussistevano i presupposti per fare applicazione del T.U.I.R., articolo 81, comma 1, mancando un atto di trasferimento del bene che contenesse la pattuizione del prezzo tra soggetti giuridicamente differenti; la fattura n. (XXXXX) non era idonea a comprovare l'esistenza del trasferimento, avendo il documento la diversa finalita' di regolarizzare, ai soli fini fiscali, il regime I.V.A. di provenienza del bene, ossia l'impresa agricola, rispetto a quello di destinazione, ossia l'impresa commerciale.

Escludeva, altresi', che potesse configurarsi la violazione del T.U.I.R., articolo 77 (ora articolo 65), non essendo il fondo trasferito incluso nel patrimonio personale dell'imprenditore, ma detenuto quale bene strumentale all'esercizio dell'attivita' agricola.

Ritenendo, dunque, insussistenti i requisiti di legge ai fini della tassazione, confermava la sentenza di primo grado.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza d'appello l'Agenzia delle Entrate, con un unico motivo, cui resistono i contribuenti mediante controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso la difesa erariale deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 81 (ora articolo 67), comma 1, lettera b), nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2003, nonche' falsa applicazione degli articoli 1321, 1350 e 2697 c.c..

Pur riconoscendo che difetta nel caso di specie la prova scritta ad substantiam del contratto avente ad oggetto il trasferimento del bene immobile e che la titolarita' del bene e' comunque rimasta in capo al medesimo soggetto giuridico, sostiene che tali circostanze non assumono rilievo ai fini della individuazione di una plusvalenza tassabile, risultando piuttosto decisivo agli effetti di una cessione fiscalmente rilevante che il terreno sia stato trasferito dal patrimonio dell'impresa agricola, per la quale era un bene strumentale, al patrimonio dell'impresa commerciale, dove aveva acquistato la qualita' di bene merce. Sottolinea, al riguardo, che se la fatturazione del trasferimento del cespite avesse avuto la sola funzione di regolarizzarne la posizione ai fini I.V.A. in assenza di ulteriori riflessi, la cessione avrebbe dovuto avvenire in continuita' dei valori fiscali, ossia indicando sulla fattura un importo pari al costo sostenuto dall'impresa agricola; l'onerosita' della prestazione risultava, invece, provata dal fatto che, a fronte della cessione, l'impresa acquirente aveva sostenuto un costo che era stato considerato fiscalmente deducibile in dichiarazione.

Secondo la prospettazione della ricorrente, l'operazione posta in essere configurava, quindi, cessione a titolo oneroso di terreno edificabile, fiscalmente rilevante ai sensi del T.u.i.r., articolo 81 (ora articolo 67), proprio in ragione dell'iscrizione fra i beni patrimoniali dell'impresa agricola, prima, e fra le rimanenze dell'impresa commerciale, poi, oltre che in considerazione dei dati contabili rinvenuti nelle scritture e nei dati riportati in dichiarazione.

2. In controricorso gli eredi di (XXXXX) insistono per l'inapplicabilita' alla fattispecie in esame dell'invocato articolo 81 T.u.i.r., ribadendo che gli elementi considerati essenziali per poter far rientrare nella disciplina dei redditi diversi l'operazione sono del tutto assenti nel caso in esame, considerato che: a) il bene non e' mai uscito dalla sfera patrimoniale del de cuius; b) non vi e' stato atto di cessione del bene, tanto meno a titolo oneroso; c) e' totalmente assente un corrispettivo e quindi il pagamento del prezzo.

3. Il motivo e' infondato.

3.1. Ai fini di una compiuta disamina della fattispecie in esame, occorre precisare che il trattamento fiscale da applicare alla cessione di terreni edificabili effettuata da imprenditore agricolo non e' uniforme ai fini della imposizione diretta ed ai fini della imposizione indiretta.

3.1.1. Con riguardo al regime di tassazione I.V.A., questa Corte, superando un precedente orientamento (Cass., sez. 1, 2/10/1999, n. 10943; Cass., sez. 5, 3/04/2000, n. 3987) - secondo cui, dovendosi esaminare in concreto la destinazione che l'imprenditore agricolo (cedente) abbia

dato al terreno edificabile, deve riconoscersi l'imponibilita' ai fini I.V.A. della cessione operata dall'imprenditore agricolo che abbia destinato il terreno all'attivita' (agricola) dell'impresa e, viceversa l'estraneita' all'I.V.A. (e la soggezione all'Imposta di Registro) della cessione di terreno edificabile che, pur essendo appartenente all'impresa agricola, sia estraneo all'attivita' della stessa - e' ormai ferma nell'escludere l'applicabilita' dell'I.V.A. in caso di cessione di immobile, coltivato da un imprenditore agricolo, allorche' il bene abbia acquistato una destinazione edificatoria, diversa da quella in precedenza goduta.

Si e', in particolare, affermato che, avendo il terreno "assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, cosi' perdendo la qualita' di bene strumentale, cioe' di bene relativo all'impresa, come desumibile dal coordinato disposto del T.u.i.r., articoli 54 e 40", detto bene e' "uscito dalla tipologia degli atti soggetti ad I.V.A. considerati dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2" (Cass., sez. 1, 2/06/1999, n. 5366; Cass., sez. 5, 20/11/2008, n. 27576; Cass., sez. 5, 9/04/2014, n. 8327; Cass., sez. 5, 23/04/2014, n. 9148; Cass., sez. 5, 20/02/2015, n. 3436; Cass., sez. 6-5, 6/06/2016, n. 11600; Cass., sez. 5, 24/01/2019, n. 2017).

La determinazione dell'imprenditore di escludere il bene, trasformatosi in area destinata all'edificazione, dalla sua organizzazione, toglie ad esso, in via definitiva, "il carattere originario di bene strumentale", con la conseguenza che il trasferimento di un terreno dapprima agricolo e poi divenuto edificabile deve considerarsi fuori del campo di applicazione dell'I.V.A.

Le conclusioni a cui e' pervenuta questa Corte trovano, peraltro, conforto nella posizione espressa dalla Corte di giustizia nella sentenza del 15 settembre 2011, in cause C-180/10 e C-181/10, Jaroslaw Slaby e Emilian Kuc, sull'interpretazione della sesta Dir., articolo 4, nn. 1 e 2, nonche' della Dir. I.V.A., articolo 9, n. 1, articolo 16, e articolo 295, n. 1, punto 3.

3.1.2. Relativamente alle imposte sui redditi, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 137 del 7 maggio 2002, richiamata in ricorso dall'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che la cessione di un terreno edificabile effettuata da imprenditore agricolo configura un reddito diverso e che il reddito non e' assorbito nella tassazione forfettaria del reddito agrario.

Il percorso argomentativo seguito dall'Amministrazione per addivenire alla classificazione del reddito ritraibile dalla cessione del terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo prende le mosse dalla circostanza che gli imprenditori agricoli sono assoggettati a tassazione secondo il particolare sistema forfettario di determinazione catastale del reddito, basato sulla produttivita' normale del fondo. Ovviamente tale criterio di tassazione deve essere riferito alle componenti di reddito connesse con l'attivita' agricola, mentre tale modalita' di determinazione perde di significato qualora la si voglia applicare ad attivita' che esulano dall'esercizio normale dell'agricoltura, dovendosi rammentare che le tariffe d'estimo sono determinate in funzione della produzione agricola ricavabile dal fondo in relazione al genere di coltivazione praticata.

La cessione di un terreno divenuto edificabile in base a nuovi strumenti urbanistici non rappresenta attivita' tipica dell'imprenditore agricolo, esulando dal normale esercizio dell'impresa agricola, con la conseguenza che i redditi che se ne ricavano non possono ritenersi assorbiti dalla tassazione forfettaria del reddito agrario "in quanto il valore economico della operazione e' determinato proprio dalla perdita del carattere agricolo e dall'acquisizione della

nuova qualificazione edificatoria del terreno, la quale risulta estranea alla determinazione della rendita catastale".

In ragione di cio', tale reddito deve essere ricompreso tra quelli diversi, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 81 (ora articolo 67), comma 1, lettera b).

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate nel documento di prassi, "la tassazione dei proventi derivanti dalla cessione del terreno edificabile secondo le regole dei "redditi diversi" risulta compatibile con l'esercizio dell'impresa agricola poiche' l'agricoltore acquisisce un incremento patrimoniale determinato da un fattore estraneo all'attivita' agricola, quale e' la qualificazione edificatoria del terreno operata dagli strumenti urbanistici. Tale incremento, altrimenti, per effetto dei criteri di determinazione forfettaria del reddito agrario, resterebbe escluso da ogni tipo di tassazione". "La dizione "in ogni caso" contenuta nella disposizione di cui al richiamato articolo 81, lettera b), e', invece, volta a chiudere il sistema impositivo assoggettando a tassazione le ipotesi di cessioni di terreni edificabili che determinano un incremento di ricchezza non riconducibile nell'ambito delle altre categorie reddituali".

Ad analoghe conclusioni l'Agenzia delle Entrate perviene anche con le successive risoluzioni nn. 54/E/2007 e 18/E/2013.

4. Anche questa Corte, alla luce del chiaro tenore letterale Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 81, comma 1, lettera b), u.p., applicabile ratione temporis, ha ripetutamente affermato che la norma assoggetta a tassazione la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno sul quale lo strumento urbanistico vigente consenta, a qualunque titolo e per qualunque scopo, di edificare, senza che, pertanto, a nulla rilevi cosa e a qual fine si costruisca e che la prevista "utilizzazione edificatoria" sia meramente strumentale alla sua destinazione agricola, e che, quindi, la possibilita' di costruire sia soggetta a restrizioni (Cass., sez. 5, 15/10/2013, n. 23316).

Si e' spiegato che siffatta interpretazione non appare in contrasto con i precetti costituzionali (e, in particolare, con l'articolo 3 Cost.), rientrando nella piena discrezionalita' del legislatore non tassare la plusvalenza solo quando la stessa ha ad oggetto terreni agricoli e non suscettibili in alcun modo di utilizzazione edificatoria, e prevederne, invece, la tassabilita' nella differente ipotesi di terreno agricolo (sia pur con limiti) suscettibile di edificazione (Cass., sez. 5, 15/10/2013, n. 23316) e che essa e' in linea anche con la L. n. 448 del 2001, articolo 7, che prevede espressamente la tassabilita' della plusvalenza "per i terreni edificabili e con destinazione agricola..." (Cass., sez. 5, 30/12/2011, n. 30729; Cass., sez. 5, 15/04/2011, n. 8697).

5. Posto cio', si impone di verificare se la fattispecie in esame, non contestata nella ricostruzione in fatto, configuri cessione a titolo oneroso di terreno agricolo divenuto edificabile e, quindi, se rientri o meno nella previsione normativa del T.u.i.r., articolo 81, comma 1, lettera b).

5.1. E' pur vero, come rilevato dall'Amministrazione, che, nel caso in esame, la cessione ha riguardato un terreno che e' uscito dal patrimonio della impresa agricola, per il quale era bene strumentale, ed e' entrato nel patrimonio dell'impresa commerciale, divenendone bene merce, e che tale operazione non e' avvenuta in continuita' dei valori fiscali, poiche', pur essendo

incontestato che il terreno era stato originariamente acquistato al prezzo di Euro 69.024,00, il bene e' stato contabilizzato dalla impresa commerciale con un valore di gran lunga superiore di lire 3.400.000.000, che e' confluito tra i costi dell'impresa "acquirente", concorrendo a ridurre il reddito di impresa.

5.2. Tuttavia, va considerato che, a differenza di altri redditi, per configurarsi una plusvalenza immobiliare di cui al T.u.i.r., articolo 81, comma 1, lettera b), e' richiesto, oltre al possesso qualificato di un bene, anche una fattispecie traslativa a titolo oneroso dello stesso, tenuto conto che il termine "plusvalenza" postula l'esistenza di due grandezze da porre a confronto e consiste nella differenza tra il corrispettivo del bene o valore normale ed il suo costo di acquisizione.

Infatti, il T.u.i.r., articolo 82, stabilisce che "le plusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettera 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".

Si e', quindi, ritenuto, in generale, che il presupposto impositivo si verifica al momento in cui viene trasferito l'immobile e l'imposizione ricade, come si ricava dalla formulazione letterale della norma, sul reddito che ne e' ricavato in termini di plusvalenza. Il momento impositivo si identifica, pertanto, con quello in cui viene percepito il corrispettivo (cd. principio di cassa), e limitatamente alla parte effettivamente incassata, ossia quando si conclude il contratto per effetto del quale sorge il diritto al corrispettivo da parte del venditore, poiche' e' in quel momento che si produce il reddito diverso oggetto di tassazione (Cass., sez. 5, 30/05/2018, n. 13657; Cass., sez. 6-5, 24/07/2013, n. 17960); il che significa che l'obbligazione tributaria non sorge nel momento della maturazione del reddito (cd. principio di competenza), ma piuttosto in quello della sua percezione (Cass., sez. 1, 29/12/1999, n. 14673; Cass., sez. 5, 7/07/2000, n. 9154; Cass., sez. 5, 8/07/2004, n. 12581; Cass., sez. 6-5, 24/07/2013, n. 17960).

5.3. La "cessione" che implica una plusvalenza deve, quindi, essere intesa in senso ampio (T.u.i.r., ex articolo 9, u.c., che precisa che ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in societa') e comunque tale che la titolarita' di un bene venga trasferita dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro soggetto, non potendo considerarsi tale, pertanto, il passaggio dei beni dalla sfera personale alla sfera imprenditoriale della stessa persona fisica. Cio' comporta che, se il bene rimane nella titolarita' giuridica del medesimo soggetto, il trasferimento non costituisce operazione rilevante ai fini delle imposte dirette.

5.4. Tenuto conto, dunque, che dalla disposizione in esame si ricava che la plusvalenza richiede un atto di trasferimento della proprieta' a titolo oneroso, essendo la plusvalenza conseguenza di detto trasferimento, e che, senza trasferimento da un soggetto ad un altro, non si ha realizzazione di plusvalenza e, quindi, non esiste reddito tassabile, risulta evidente che, nel caso di specie, difettano i presupposti per far luogo all'applicazione dei richiamati articoli 81 e 82 T.u.i.r..

Ed infatti, come posto in rilievo nella decisione impugnata dai giudici di appello, manca sia il trasferimento di un bene tra soggetti giuridicamente differenti, sia la pattuizione di un prezzo, essendo pacifico che alla fattura n. (XXXXX) annotata nei registri I.V.A. dell'impresa agricola non corrisponde un ricavo.

Diversamente da quanto asserito dalla ricorrente, la fattura in esame, sebbene qualifichi l'operazione come "vendita" ed indichi il corrispettivo di cessione (Lire 3.400.000.000), da sola non e' idonea a provare l'esistenza di un trasferimento a titolo oneroso ed il pagamento del prezzo, posto che vi e' coincidenza tra il soggetto venditore e quello acquirente e che e' totalmente assente il pagamento di un corrispettivo.

Questa Corte ha avuto modo di chiarire che dal dettato normativo di cui ai citati articoli 81 e 82, si evince che gli unici dati utilizzabili nell'operazione necessaria per determinare la differenza costituente la "plusvalenza" sono costituiti dal "prezzo di acquisto" (o dal costo di costruzione del bene ceduto) e dai "corrispettivi percepiti nel periodo di imposta", ovvero dal prezzo o corrispettivo inerente la specifica attivita' negoziale di acquisizione (o di costruzione) prima e di dismissione, poi, dello stesso bene (Cass., sez. 5, 21/12/2011, n. 27987).

La decisione impugnata non si discosta, quindi, dai superiori principi e va, pertanto, esente dalle censure ad essa rivolte.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della parte ricorrente al rimborso, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimita' che si liquidano come da dispositivo.

Stante la non debenza da parte delle Amministrazioni pubbliche del versamento del contributo unificato, non deve darsi atto della sussistenza dei presupposti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, primo periodo, ai fini del raddoppio del contributo per il caso di impugnazione integralmente respinta (Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280; Cass., sez. U, 8/05/2014, n. 9938).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimita' che liquida in Euro 7.800,00 per compensi, oltre alle spese generali nella misura forfettaria del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza