Sentenza del 10/05/2022 n. 14838 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. P.R., erede della defunta C.G., ha impugnato, con quattro mezzi, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n. 2726/35/14 del 24 settembre 2014 che ha respinto il gravame proposto dalla stessa avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale la quale aveva rigettato il ricorso avanzato da C.G., de cuius, avverso l'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle entrate relativamente all'anno d'imposta 2003. Con tale avviso di accertamento l'amministrazione finanziaria accertava, ai sensi del (t.u.i.r.) D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81, un maggior reddito, imponibile pari ad Euro 39.944,00, quale plusvalenza derivante da cessioni dei terreni oggetto di lottizzazione pervenuti alla P. per successione ereditaria e sottoposti a divisione, effettuate nell'anno 2003.

1.2. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. P.R., con il primo motivo di ricorso, denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 81 t.u.i.r., comma 1, lett. a) e b) (nel testo vigente ratione temporis, ora corrispondente all'art. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. a) e b)), nonchè dell'art. 112 c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto applicabile il calcolo della plusvalenza con il criterio di cui all'art. 67 t.u.i.r., lett. b), anzichè con quello di cui alla lett. a) dello stesso articolo, non considerando che la plusvalenza oggetto della ripresa a tassazione derivava dalla vendita di terreni già lottizzati e non, invece, suscettibili di utilizzazione edificatoria. Ad. avviso della ricorrente, essendo pacifico che il terreno ceduto nel novembre 2003 è stato acquistato a titolo gratuito (mortis causa), che faceva parte di un piano di lottizzazione convenzionata approvato con deliberazione n. 71 del 07/10/2002 del Comune di Porto Empedocle, giusta convenzione stipulata tra la ricorrente ed il Comune in data 13/05/2003, sussistevano i requisiti per includere le vendite di terreno oggetto dell'avviso di accertamento nell'ambito applicativo di cui all'art. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. a), e conseguentemente determinare la plusvalenza il base al valore del terreno alla data d'inizio del procedimento di lottizzazione di cui all'art. 68 t.u.i.r. ovvero alla data in cui l'autorità comunale competente aveva emesso l'autorizzazione al piano di lottizzazione.

2. Il motivo di ricorso è fondato.

La vicenda in esame s'inquadra in quella più generale dei cd. redditi diversi, ed in particolare, delle plusvalenze realizzate mediante lottizzazione di terreni o mediante esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e della successiva rivendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici; tale categoria di redditi è disciplinata dagli artt. 81 e s.s. t.u.i.r. (artt. 67-71 nel testo attualmente

vigente); la plusvalenza tassabile è costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (art. 68 t.u.i.r., comma 1).

Le plusvalenze sono imponibili anche qualora il terreno sia pervenuto per successione o donazione ed indipendentemente dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisizione e il realizzo della plusvalenza; con riguardo ai terreni pervenuti per successione come nella fattispecie all'esame - il regime per il calcolo della plusvalenza, di cui all'art. 68 t.u.i.r. (82 nella previgente numerazione) è diverso: per i terreni lottizzati di cui all'art. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. a), acquisiti gratuitamente, il costo rilevante fini della quantificazione delle plusvalenzeè determinato "tenendo conto del valore normale del terreno alla data d'inizio della lottizzazione"; la tassazione ha luogo in via ordinaria. Per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui all'art. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. b), anche se acquisiti per successione, il costo è costituito dal valore dichiarato nella denuncia di successione e la tassazione avviene con il metodo della tassazione separata (art. 17 t.u.i.r., lett. g) bis).

Con la disciplina del Testo Unico è mutata la prospettiva funzionale di tali norme che non richiedono più, come nella disciplina previgente, l'accertamento dell'elemento teleologico, ma che vanno interpretate in conformità ai principi costituzionali di capacità contributiva, sicchè occorre indagare se gli elementi circostanziali della fattispecie riconducano oppur no alla vendita di terreni lottizzati (v. art. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. a) secondo cui sono redditi diversi: "(...) 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 e degli edifici"), o invece ad una vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (v. art. 67 t.u.i.r., lett. b), secondo cui sono redditi diversi: "(...) in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione").

3. La Commissione tributaria regionale ha escluso l'ipotesi della lottizzazione considerando che "la data della vendita dei lotti di terreno risulta successiva solo di qualche mese a quella di approvazione del piano di lottizzazione; nessuna opera di organizzazione era stata realizzata prima della vendita (situazioni che trovano conferma nell'atto di vendita in cui dette opere risultano poste a carico esclusivo dell'acquirente)".

4. La questione ha già formato oggetto di esame da parte di questa Corte che, difformemente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, ha affermato che in tema d'imposte sui redditi, riguardo all'assoggettamento ad imposizione del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. a), tra i redditi diversi, delle plusvalenze derivanti dalla vendita d'immobili, un terreno deve considerarsi lottizzato allorquando sia intervenuta, da parte dell'autorità competente, l'autorizzazione del corrispondente piano di lottizzazione, anche se non è ancora stata stipulata, tra il comune ed i proprietari, la relativa convenzione urbanistica e non è stata eseguita alcuna opera di urbanizzazione primaria o secondaria (v. Sez. 5, 27/07/2016, n. 15584, Rv. 640637-01).

4.1. E' stato precisato che là dove, invece, come nel caso di specie, sia stata stipulata la convenzione di lottizzazione, il costo ad essa sotteso in quanto 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, comma 1, cit.) quale "costo successivo "inerente", ossia necessario per la realizzazione della lottizzazione" (cfr. Cass., 30/05/2018, n. 13633). Detta pronuncia (cui adde Cass., 1/10/2018, 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 autoritativo".

4.2. Si è giunti, così, ad affermare che la fattispecie impositiva che si determina ha carattere complesso e si atteggia quale fattispecie giuridica a formazione progressiva che, ai fini del perfezionamento dell'obbligazione fiscale che realizza (plusvalenza), 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., 4/11/2015, n. 22488; Cass., 26/06/2013, n. 16083; Cass., 30/10/2006, n. 23352). Se, dunque, l'atto di vendita perfeziona la fattispecie impositiva (v., anche, Cass., 24 /07/2013, n. 17960; v., altresì, Cass., 4/09/2013, n. 20277 secondo cui "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 si realizza allorquando vi sia un piano di lottizzazione (autorizzato) - in difetto del quale la stessa vendita non sarebbe idonea a costituire quell'effetto tributario di fattispecie - all'interno del quale si collocano "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" (v. Cass. Sez.5, 13/11/2019, n. 29375, in motivazione).

4.3. Essendo pacifico - oltre che oggetto di accertamento della sentenza della CTR qui non impugnato - che, nella specie, la vendita dei terreni è stata effettuata dopo l'autorizzazione del piano di lottizzazione e dopo la stipula della convenzione (il terreno è stato ceduto nel novembre 2003, il piano di lottizzazione convenzionata è stato approvato con Delib. 7 ottobre 2002, n. 71 del Comune di Porto Empedocle e la convenzione di lottizzazione è stata stipulata in data 13/05/2003), è evidente che la ricorrente ha realizzato la plusvalenza ai sensi dell'art. 67 t.u.i.r., lett. a) cit. perchè ha ceduto a terzi un terreno lottizzato ed oggetto di convenzione, a nulla rilevando la mancata realizzazione delle opere di urbanizzazione o l'intenzionalità di giovarsi della lottizzazione. Ne deriva che la venditrice avrebbe dovuto beneficiare del più favorevole criterio di determinazione della plusvalenza prevista per i terreni lottizzati che assume come costo il valore normale del terreno all'inizio della lottizzazione, con conseguente sterilizzazione della plusvalenza formatasi a tale data.

5. L'esame del secondo mezzo (con il quale si denuncia il vizio di motivazione per mancata considerazione delle prove contrarie fornite dal contribuente e la violazione e falsa applicazione

dell'art. 112 c.p.c. sui criteri utilizzati per determinare il valore del bene), del terzo mezzo (con il quale si denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. nonchè l'omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione sulla illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione circa il contenuto della risoluzione 319/E), e del quarto (con il quale si denuncia la violazione e la falsa applicazione delle disposizioni di cui alla L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 7 e dell'art. 112 c.p.c., per vare la CTR omesso di motivare, ovvero motivato in maniera insufficiente e contraddittoria sulla denunciata carenza di motivazione dell'avviso di accertamento), è reso superfluo dall'accoglimento del primo motivo che assorbe i restanti.

6. In conclusione, il primo motivo di ricorso va accolto con assorbimento dei restanti; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile, il 9 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza