

Sentenza del 12/04/2024 n. 9947 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, con avvisi di accertamento notificati a J.J., K.K., L.L., B.B., M.M. e C.C., relativi ad Irpef ed Iva, anno 2007, aveva contestato la cessione del terreno edificabile sito nel Comune di S, alla società V Costruzioni Srl, in data 10 maggio 2007, con valore dichiarato di euro 2.065.881,00, prima che questo fosse stato lottizzato, senza che fosse stata esposta in dichiarazione la relativa plusvalenza.

2. La Commissione tributaria provinciale aveva accolto i ricorsi proposti dai contribuenti, ritenendo che la lottizzazione era stata completata e approvata prima della cessione dell'area e che la convenzione era stata sottoscritta contestualmente alla vendita dei terreni.

3. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, affermando che, nel caso di specie, il procedimento amministrativo di approvazione della lottizzazione doveva ritenersi concluso con l'approvazione della delibera consiliare del 4 luglio 2007 e che la convenzione urbanistica era stata sottoscritta dalla società acquirente con l'amministrazione comunale di S subito dopo la stipula dell'atto d'acquisto avanti lo stesso notaio e nello stesso giorno; la tesi sostanzialistica condivisa dai giudici di primo grado, dunque, interpretava correttamente la normativa fiscale per cui un immobile andava ritenuto lottizzato al momento del rilascio dell'autorizzazione anche se non fosse stata ancora sottoscritta la relativa convenzione.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

5. A.A., B.B., C.C., D.D., E.E., F.F., G.G., H.H. e I.I., hanno resistito con controricorso e memoria.

6. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del secondo motivo di ricorso, con assorbimento del primo motivo di ricorso.

Motivi della decisione 1. In via preliminare va rilevata l'insussistenza dei presupposti della riunione alla presente causa, di quella recante il n. 23170/2019 R.G., in quanto i giudizi richiamati non investano la medesima sentenza e sussistono ragioni di opportunità che giustificano la loro trattazione separata (cfr. Cass., 30 ottobre 2018, n. 27550).

2. Il primo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 28 della legge urbanistica n. 1150 del 1942, nonché degli artt. 2 ed 11 della legge n. 241/1990 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. La statuizione della Commissione tributaria regionale secondo

la quale "la convenzione urbanistica è stata sottoscritta dalla società acquirente con la Amministrazione comunale di S subito dopo la stipula dell'atto d'acquisto avanti lo stesso notaio e nello stesso giorno", era errata; era noto, infatti, che il procedimento amministrativo doveva necessariamente concludersi con un provvedimento espresso per potersi definire compiuto ed era evidente che, nella fattispecie in esame, si era avuta la sostituzione del "provvedimento d'ufficio" con la sottoscrizione della "Convenzione urbanistica", che non era stata stipulata dai contribuenti, che avevano ricevuto il terreno per successione, ma dalla nuova società acquirente.

3. Il secondo mezzo deduce la violazione dell' art. 67 , comma primo, lett. a) e b), del d.P.R. n. 917 del 1986 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. Nella vicenda in esame, il valore dell'immobile ceduto non poteva che essere individuato al momento dell'apertura della successione, quando ancora non era iniziato il procedimento per la lottizzazione. E ciò sia nel caso in cui si riteneva che il procedimento di lottizzazione coincidesse con l'adozione della delibera comunale, sia, come era preferibile, nell'ipotesi in cui, si ravvisava nel suddetto procedimento due fasi, una amministrativa e l'altra negoziale, caratterizzata da un accordo sostitutivo di provvedimento, e che solo quest'ultimo concludesse effettivamente il procedimento.

4. Va disattesa, in via preliminare, l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata ai sensi dell' art. 360 bis cod. proc. civ. con riferimento ad entrambi i motivi, in quanto, secondo l'assunto dei controricorrenti, la sentenza impugnata aveva deciso la questione di diritto in senso conforme alla giurisprudenza di questa Corte (Cass., 30 ottobre 2006, n. 23352 ; Cass., 26 giugno 2013, n. 16083 ; Cass., 4 settembre 2013,

uaia uuuuncazione 12, n. 20277) e l'Agenzia ricorrente non aveva offerto elementi per mutare tale orientamento.

4.1 Ed invero, nel caso in esame, il vizio denunciato, nei due motivi di ricorso, è quello di violazione di legge e l'Agenzia ricorrente, nel rispetto del principio di specificità dei motivi, ha indicato per quali aspetti la decisione impugnata si porrebbe in contrasto con le norme di legge indicate, esaminando il contenuto precettivo delle norme richiamate e raffrontandolo con le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata.

4.2 Le doglianze, dunque, non mirano, in sé, a contestare l'omesso esame di fatti decisivi, come assumono, in contrario, i controricorrenti, ma criticano la violazione dei criteri previsti dalla legge in base ai quali è stata ritenuta l'infondatezza della pretesa impositiva dell'Ufficio.

5. Ciò posto, i motivi, che vanno trattati unitariamente perchè connessi, sono ammissibili, ma non anche fondati.

5.1 È necessario precisare che l' art. 67 , comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 917 del 1986 ricomprende tra i 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 o degli edifici".

La medesima disposizione ricomprende altresì tra i redditi diversi quelli di cui alla lettera b), ovvero "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, 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. (...)".

5.2 Inoltre, l'art. 68 del d.P.R. n. 917 de 1986, come sostituito dall' art. 1 , comma 1, del decreto legislativo n. 344 del 2003 , applicabile a decorrere dai periodi di imposta che hanno inizio successivamente al 1° gennaio 2004 (e, dunque, anche alla vicenda in esame, dove il periodo di imposta che viene in rilievo e l'anno 2007) dispone: "1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla 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. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. 2. Per i terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell'articolo 67 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. Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione".

5.3 Con riferimento all' art. 67 , comma 1, lettere a) e b) , del d.P.R. n. 917 del 1986 , questa Corte ha già affermato "Sul piano dell'interpretazione letterale, la differenza fra le due ipotesi sta in ciò: nel primo caso, l'utilizzabilità a fini edificatori è conseguente ad un'iniziativa del proprietario, che con una propria condotta commissiva (piano di lottizzazione o esecuzione di altre opere) consegue il risultato dell'accrescimento del valore del fondo; nel secondo caso, l'accrescimento del valore del terreno conseguente all'acquisizione dell'attitudine all'edificabilità dipende da un atto dell'autorità amministrativa, ossia dalla mera inclusione dello stesso in una delle zone in cui lo strumento urbanistico prevede la possibilità di edificare". "Sul piano funzionale, la ragione del distinguere dipende dal fatto che, nella prima delle ipotesi innanzi rappresentate, la plusvalenza va determinata assumendo, quale prezzo di acquisto, il "valore normale" nel quinto anno anteriore all'inizio della lottizzazione o delle opere ad essa assimilate (art. 68 , comma 2, 4 T.U.I.R.); nella seconda, la plusvalenza è rappresentata dalla differenza fra il prezzo di acquisto e quello di vendita". "Questa differente disciplina trova la propria "ratio", anzitutto, nell'esigenza di mitigare il trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate mediante la vendita di terreni

lottizzati. Infatti, poiché in tal caso non si applica il limite temporale dei cinque anni dall'acquisto previsto dall' art. 67 , comma 1, lett. b), T.U.I.R. , diversamente si otterrebbe che, qualora il terreno fosse pervenuto in proprietà del cedente in epoca risalente, la plusvalenza potrebbe risultare estremamente elevata". "È di tutta evidenza il diverso risultato che si ottiene in relazione ai terreni il cui favorevole mutamento di destinazione sia dipeso esclusivamente dall'adozione di un nuovo strumento urbanistico: in tal caso, il conseguente accrescimento di valore del bene viene "intercettato", ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile, anche se risalente oltre il quinquennio, purché determinatosi successivamente all'acquisto in capo al cedente" "Una simile diversità di trattamento si giustifica in considerazione della diversità di situazioni sostanziali in cui versa il proprietario di un terreno agricolo che, senza aver fatto alcunché, si avvantaggia di un considerevolmente accrescimento di valore del fondo, divenuto edificabile in ragione del nuovo strumento urbanistico, rispetto a colui che tale vantaggio economico lo consegue per propria iniziativa, sostenendo i costi di una lottizzazione, sia in termini di oneri urbanistici, sia per la necessaria realizzazione delle opere di urbanizzazione previste dal piano" (Cass., 27 giugno 2019, n. 17232 ; Cass., 15 settembre 2021, n. 24972 ; Cass., 16 novembre 2021, n. 34463).

5.4 Sempre in tema di rapporti tra le due indicate fattispecie, è stato evidenziato che "In tema di redditi diversi, la fattispecie relativa alle plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, prevista dall' art. 81 (ora art. 67), lett. b), del TUIR , si pone come regola ad eccezione rispetto a quella contemplata dalla lett. a), della medesima norma, che riguarda esclusivamente le ipotesi in cui il terreno non sia suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, ma sia interessato da interventi obiettivamente considerati di lottizzazione o di esecuzione di opere per l'edificabilità del terreno, ancorché realizzati fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici" (Cass., 27 giugno 2019, n. 17264 e, più di recente, Cass., 16 novembre 2021, n. 34463 , citata).

5.5 Più in particolare, questa Corte ha evidenziato che "In tema di redditi diversi, ai fini della configurabilità di una plusvalenza tassabile mediante cessione di aree lottizzate fabbricabili è sufficiente che, prima dell'alienazione del terreno, sia stata posta in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al suo frazionamento o, comunque, a renderne possibile l'utilizzazione a scopo edificatorio (cd. lottizzazione "sulla carta"), realizzandosi il vantaggio economico derivante dalla lottizzazione nel momento in cui il privato vende il terreno ad un prezzo già maggiorato per la possibilità di realizzarvi opere edilizie, e non in quello successivo nel quale l'acquirente le realizza" (Cass., 27 dicembre 2018, n. 33511) e che "Il terreno deve intendersi giuridicamente "lottizzato" nel momento in cui l'autorità competente ha provveduto ad emettere la necessaria autorizzazione, non essendo indispensabile che si sia già realizzata la condizione sospensiva cui l'autorizzazione è subordinata, ossia la stipula di una convenzione, che preveda vari oneri a carico del proprietario" (Cass., 27 luglio 2016, n. 15584 ; Cass., 4 novembre 2015, n. 22488) ed ancora che "In tema di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione di terreni, l'edificabilità dell'immobile consegue direttamente dall'adozione di uno strumento urbanistico generale o di una sua variante, pur in assenza di approvazione regionale, mentre non rileva l'avvenuta stipulazione di una convenzione urbanistica o il rilascio di un titolo edificatorio poiché, in caso contrario, si darebbe al privato la possibilità di decidere il momento dal quale tale edificabilità

viene in essere" (Cass., 30 dicembre 2020, n. 29861 e, più di recente, Cass., 22 febbraio 2022, n. 5704).

5.6 Si è anche precisato che "In tema di imposte sui redditi, l' art. 81 (ora art. 67), comma primo, lettera a), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , nell'assoggettare ad imposizione, tra i redditi diversi, le plusvalenze derivanti dalla vendita d'immobili posta in essere al di fuori dell'esercizio di imprese, individua il presupposto dell'obbligazione tributaria in una fattispecie a formazione progressiva, per il cui perfezionamento è necessario il concorso di due elementi costitutivi, il secondo dei quali è rappresentato dalla vendita del terreno o dell'edificio, mentre il primo si realizza alternativamente mediante la lottizzazione del terreno o l'esecuzione di opere finalizzate a renderlo edificabile e che tale norma non richiede necessariamente la esistenza di una lottizzazione attuata con il procedimento previsto dall' art. 28 della legge 17 agosto 1942, n. 1150 , essendo sufficiente, perché possa configurarsi una plusvalenza tassabile, che, prima dell'alienazione del terreno, sia stata posta in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al suo frazionamento o, comunque, a renderne possibile l'utilizzazione a scopo edificatori" (Cass., 10 maggio 2022, n. 14838 ; Cass., 27 dicembre 2018, n. 33511 , citata; Cass., 4 novembre 2015, n. 22488 ; Cass., 4 ottobre 2013, n. 22711 ; Cass., 11 dicembre 2012, n. 22584).

5.7 La citata giurisprudenza, dunque, segue un criterio sostanzialistico, per cui la capacità o l'attitudine dei terreni di essere divisi in lotti, anche solo sulle mappe o con atti di frazionamento (c.d. "lottizzazione cartolare") è indice di capacità edificatoria e che l'edificabilità non è ancorata alla stipula di una convezione o al rilascio di un titolo edificatorio, in quanto, diversamente opinando, starebbe al privato, con la firma della convezione o con la domanda di permesso di costruire la possibilità di decidere il momento in cui un terreno diventa edificabile, ove invece il legislatore ha inteso questo potere come forma massima della programmazione urbanistica, rimessa ad un procedimento complesso di Comune - Regione, e, del primo, individuandone la competenza nel suo organo più rappresentativo della collettività, stante l'incidenza degli interessi coinvolti (Cass., 27 luglio 2016, n. 15584 , citata, in motivazione).

5.8 Tanto precisato in punto di diritto, deve osservarsi, in punto di fatto, che gli eredi di N.N., deceduta in data 14 marzo 2003, dopo avere ricevuto in successione un ampio appezzamento di terreno (con una superficie di circa 51.000 mq), facente parte di una area più vasta suscettibile di sfruttamento edificatorio posta nel Comune di S, avevano presentato al Comune, in data 5 novembre 2004, un'istanza di ripermimetrazione e divisione in due comparti dell'ambito progetto "C2A n. 6 - Parco Urbano", con lo scopo di agevolare gli interventi edificatori e che l'Ente territoriale, con delibera n. 32 del 4 aprile 2007, aveva approvato lo schema di convenzione con gli elaborati integrativi proposto dagli eredi; il terreno veniva poi ceduto, con atto notarile n. rep. 101.995, racc. 24.628 del 10 maggio 2007, alla società V Costruzioni Srl, che, in pari data, sottoscriveva con il Comune la Convenzione urbanistica per l'attuazione del piano particolareggiato.

Ciò posto, l'Ufficio contestava ai contribuenti di avere ceduto il terreno "edificabile" (ma non "lottizzato") senza esporre la relativa plusvalenza, riconducendo sostanzialmente la fattispecie in esame nell'alveo normativo di cui alla lettera b) dell' art. 67 , primo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986 , con conseguente calcolo della plusvalenza tenuto conto del costo dei terreni pari al valore

della denuncia dichiarato nella successione (differenza tra euro 2.065.881,00, valore dichiarato in successione ed euro 3.032.220,00, prezzo di vendita). I contribuenti, per converso, assumevano che la fattispecie in esame trovasse la sua disciplina nell' art. 68 , comma secondo, secondo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986 ("Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione").

5.9 La Commissione tributaria regionale è conforme ai principi esposti, laddove ha condiviso la tesi sostanzialistica dei giudici di primo grado, per cui un immobile andava ritenuto lottizzato al momento del rilascio dell'autorizzazione, anche se non fosse stata ancora sottoscritta la relativa convenzione e rilevando che il procedimento amministrativo di approvazione della lottizzazione doveva ritenersi concluso con l'approvazione della delibera consiliare del 4 luglio 2007 ; i giudici di primo grado, in particolare, hanno ritenuto preesistente alla stipula della convenzione di lottizzazione la vocazione edificatoria dei terreni oggetto di compravendita, applicando correttamente le disposizioni fiscali in materia di plusvalenze realizzate a seguito di cessione di terreni "lottizzati" ed accertando che il terreno compravenduto era edificabile sulla base degli strumenti urbanistici già adottati al momento della cessione, con un calcolo della plusvalenza pari alla differenza tra euro 3.000.000,00, come determinato dal CTP Ing. O.O., con perizia di stima asseverata nelle forme di legge, che aveva individuato la data di inizio della lottizzazione il 4 aprile 2007, ed euro 3.032.220,00, corrispondente al prezzo di vendita. Ne consegue l'erroneità della tesi della Agenzia ricorrente, secondo cui "l'area lottizzata" è soltanto quella in relazione alla quale sia intervenuta anche la stipulazione della relativa convenzione tra il privato ed il Comune e non condivisibile la prospettazione erariale secondo cui la vendita del terreno in esame doveva essere sottoposta ad imposizione fiscale quale "area edificabile" e non quale "area lottizzata".

6. Alla stregua delle considerazioni svolte il ricorso va rigettato e l'Agenzia ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dai controricorrenti e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

6.1 Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perché il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1 bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., Sez. U., 25 novembre 2013, n. 26280 ; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.000,00 per

compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza