

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11044 Anno 2019

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 19/04/2019

SENTENZA

591
2019

sul ricorso iscritto al n. 9797/2013 R.G. proposto da
CAPANNA ALBERTO, rappresentato e difeso, in forza di procura rilasciata in
calce al ricorso, dall'avv. Giuseppe Maria Cipolla, con domicilio eletto presso
il suo studio in Roma, Viale Giuseppe Mazzini, n. 134;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*

- *intimata* -

M

avverso la sentenza n. 11/5/12 della Commissione Tributaria regionale dell'Abruzzo depositata il 28 febbraio 2012

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 14 marzo 2019 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott.ssa Kate Tassone, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento dei restanti motivi;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. Giuseppe Maria Cipolla

FATTI DI CAUSA

Capanna Alberto ricorre, con quattro motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo in epigrafe richiamata, che, in riforma della decisione di primo grado, ha parzialmente accolto l'appello dell'Ufficio, rideterminando la base imponibile su cui calcolare il maggior reddito, a titolo di plusvalenza, contestato al contribuente, generato dalla cessione a titolo oneroso di terreno edificabile lottizzato acquistato a titolo gratuito per successione *mortis causa*.

La Commissione regionale, in particolare, dopo avere rilevato che l'Ufficio aveva tenuto conto del valore del terreno emergente dalla perizia giurata di stima, per essersi il contribuente avvalso dell'opzione offerta dall'art. 7 legge 28 dicembre 2001, n. 448, ossia del versamento nei termini di legge dell'imposta sostitutiva del 4 per cento sul valore del terreno così determinato, ha ritenuto attendibile tale valutazione e, tenuto conto della quota di proprietà del contribuente, pari a 5/12 e non al 50 per cento dell'intera proprietà, come erroneamente ritenuto dall'Ufficio, ha rideterminato la base imponibile su cui calcolare la plusvalenza nella minor somma di euro 52.800,00, anziché in euro 57.534,00.

L'Agenzia delle Entrate, seppure ritualmente intimata, non ha svolto attività difensiva.

Il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 81, comma 1, lett. a) e 82, comma 2, del t.u.i.r. (nel testo vigente *ratione temporis* corrispondente agli artt. 67, comma 1, lett. a) e 68, comma 2, del t.u.i.r.).

Evidenzia, in fatto, che:

a) a seguito di successione era divenuto proprietario della quota di 5/12 di un terreno sito nel Comune di Tortoreto, distinto al N.C.T. al foglio 32, particella 603;

b) il 18 settembre 2002 era stata redatta, ai sensi dell'art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 una perizia estimativa di rivalutazione, che aveva attribuito all'area un valore di euro 190 al metro quadrato e su tale importo era stata assolta l'imposta sostitutiva del 4 per cento prevista dal richiamato art. 7;

c) il successivo 19 dicembre 2002 il Comune di Tortoreto aveva approvato il progetto di intervento unitario che prevedeva la realizzazione di una cubatura residenziale e, a seguito di frazionamento, il 2 maggio 2003, erano stati sottoscritti tra i comproprietari (Alberto Capanna e Maria Gabriella Capanna) ed il Comune la convenzione urbanistica e contestuale atto di cessione gratuita in favore del Comune delle particelle catastali;

d) con atto notarile del 22 dicembre 2003, aveva ceduto la proprietà della quota pari a 5/12 per il corrispettivo di euro 600.000,00.

Risultando pacifico che il terreno ceduto è stato acquistato a titolo gratuito ed è stato lottizzato, ad avviso del ricorrente, nessuna plusvalenza ne sarebbe conseguita, poiché sono decorsi soli sette mesi tra la data in cui è iniziata la lottizzazione (2 maggio 2003) e la data in cui è stata stipulata la vendita (22 dicembre 2003) ed il valore di riferimento non può essere quello che emerge dalla perizia di stima, ma quello normale del terreno alla data di inizio del procedimento di lottizzazione, come previsto dall'art. 68 del t.u.i.r..

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto : « Si chiede a codesta Ecc.ma Corte di pronunciare il principio di diritto secondo cui nel caso di cessione a titolo oneroso di terreni acquistati dal dante causa *iure successionis* e successivamente lottizzati la plusvalenza patrimoniale da

assoggettare ad Irpef quale reddito diverso va determinata ai sensi del combinato disposto degli artt. 81, comma 1, lett. a) e 82, comma 2, t.u.i.r. (nel testo *ratione temporis* in vigore) assumendo quale costo di acquisto il valore normale del terreno alla data di lottizzazione».

2. Con il secondo motivo di ricorso, denuncia violazione degli artt. 81, comma 1, lett. a) e 82, comma 2, del t.u.i.r. (nel testo *ratione temporis* in vigore) e dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001, sottolineando che, sebbene il regime opzionale dettato dall'art. 7 della legge n. 448 de 2002 fosse funzionale ad assumere ai fini delle imposte sui redditi (imposta di registro ed imposta ipotecaria e catastale) il «valore normale minimo di riferimento» dei terreni, ciò non escludeva che, verificandosi le condizioni previste dalla legge per la determinazione della plusvalenza rinveniente da cessione a titolo oneroso di terreni in precedenza pervenuti a titolo gratuito e lottizzati, si dovesse applicare il regime dettato dagli artt. 81, comma 1, lett. a) e 82, comma 2, del t.u.i.r.

Addebita, pertanto, alla Commissione regionale di non avere affermato che il costo di acquisto da assumere per la determinazione della plusvalenza fosse rappresentato dal valore normale che i terreni avevano alla data di inizio della lottizzazione e non già il valore risultante dalla perizia del 18 settembre 2002.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: « Si chiede a Codesta Ecc.ma Corte di enunciare il principio di diritto secondo cui, anche quando il contribuente abbia assolto l'imposta sostitutiva del 4% prevista dall'art. 7 della legge n. 448/2001, il regime fiscale applicabile alla plusvalenza patrimoniale rinveniente dalla cessione di terreni in precedenza acquistati a titolo gratuito e lottizzati rimane quello previsto dal combinato disposto degli artt. 81, comma 1, lett. a) e 82, comma 2, del t.u.i.r; con la conseguenza che il costo di acquisto da assumere nel calcolo della plusvalenza è rappresentato dal valore normale che i terreni hanno alla data di inizio della lottizzazione».

3. Con il terzo motivo, il ricorrente censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio e contesta alla Commissione regionale di non avere preso in considerazione le circostanze fattuali emergenti dalla documentazione versata in giudizio

(contratto di compravendita e convenzione di lottizzazione), non contestate dall'Ufficio, che avrebbero potuto condurla ad una diversa decisione.

4. Con il quarto motivo, deducendo violazione dell'art. 2697 cod. civ., nonché dell'art. 115, comma 1, cod. proc. civ., sostiene che l'Agenzia delle Entrate non ha mai dimostrato, anche qualora si volesse ritenere applicabile al caso di specie il regime previsto dagli artt. 81, comma 1, lett. a) e 82, comma 2, del t.u.i.r., l'esistenza di una plusvalenza imponibile.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: «Si chiede a codesta Ecc.ma Corte di enunciare il principio di diritto secondo cui il giudice deve porre a fondamento della decisione i fatti affermati da una parte e non contestati dall'altra (nella specie, acquisto *mortis causa* e lottizzazione da parte del ricorrente dei terreni successivamente trasferiti dallo stesso ricorrente) e deve, inoltre, addossare sull'ente impositore le conseguenze del mancato assolvimento dell'onere di prova (nella specie, conseguimento di una plusvalenza patrimoniale per differenza tra prezzo di vendita e valore dei terreni alla data di inizio della lottizzazione)».

5. Rilevato, preliminarmente, che l'art. 366-*bis* cod. proc. civ. non è applicabile nella fattispecie *ratione temporis*, trattandosi di disposizione abrogata dall'art. 47 della legge n. 69/2009, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge, il primo ed il secondo mezzo di ricorso, in quanto strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

6. La vicenda in esame si inquadra nel contesto della disciplina agevolativa introdotta con l'art. 7 della l. n. 448 del 2001 che, per i soggetti proprietari di terreni lottizzati o comunque suscettibili di utilizzazione edificatoria alla data del 1 gennaio 2002, prevedeva la facoltà di calcolare la plusvalenza derivante dalla successiva alienazione assumendo come valore iniziale non più il costo di acquisto del medesimo terreno, secondo gli ordinari criteri individuati nell'art. 68 t.u.i.r. (già art. 81), ma quello determinato sulla base di una relazione giurata di stima alla data del 1.1.2002, previo pagamento di una imposta sostitutiva del 4 per cento sul nuovo valore del terreno risultante dalla perizia.

t

hy

7. Questa Corte ha già chiarito (Cass. 12/11/2014, n. 24057) che «l'imposta sostitutiva in esame è un'imposta volontaria, in quanto è frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata; in cambio (per così dire), l'Amministrazione finanziaria riceve un immediato introito fiscale».

8. La stima emergente dalla perizia giurata, unitamente al pagamento dell'imposta sostitutiva, determina, quindi, il nuovo valore minimo legale, con la conseguenza che il titolare del terreno, al momento dell'alienazione, non è assoggettato alla tassazione della plusvalenza secondo i criteri dettati dall'art. 68 del d.P.R. n. 917 del 1986.

9. Anche se secondo la interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate il comma 6 del citato art. 7 dovrebbe essere inteso nel senso che, qualora la cessione avvenga ad un corrispettivo inferiore a quello dichiarato nella perizia giurata, l'Ufficio potrebbe procedere al calcolo della plusvalenza senza tenere conto del valore minimo legale, e, quindi, applicando i criteri risultanti dagli artt. 67 e 68 del t.u.i.r., la giurisprudenza di legittimità ha costantemente ribadito che « in tema di plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la scelta del contribuente di calcolare il valore del bene ex art. 7 della l. n. 448 del 2001, in deroga al sistema ordinario, facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non determina alcun vincolo nella successiva vendita e non limita, pertanto, la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore, sicchè, anche in tale ipotesi, deve escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri previsti dall'art. 68 del d.P.R. n. 917 del 1986 » (cfr., *ex multis*, Cass., ord. 31 gennaio 2019, n. 2894; Cass., ordinanza 29 novembre 2016, n. 24310).

10. L'ambito oggettivo della rideterminazione del valore di acquisto dei terreni è chiaramente evincibile dalla lettura dell'art. 7, comma 1, citato, secondo cui «Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico

delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima...>>.

La disciplina agevolativa fa, dunque, riferimento alla determinazione delle plusvalenze e minusvalenze dell'articolo 81 (ora art. 67), comma 1, lettere a) e b) del d.P.R. n. 917/1986, ovvero alle plusvalenze e minusvalenze realizzate sia mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni (lettera a), sia a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (lettera b), sicchè dal tenore della norma risulta evidente che i terreni interessati dalla rivalutazione sono quelli lottizzati o su cui sono state eseguite opere indirizzate a renderli edificabili e quelli sui quali non è stato ancora realizzato alcun intervento.

11. Ai sensi della lettera a) del comma 1 dell'art. 81 (ora art. 67) del t.u.i.r. si realizza plusvalenza tassabile in presenza delle seguenti condizioni:

- a) proprietà del terreno a seguito dell'acquisizione per atto tra vivi o *mortis causa*;
- b) intervento di lottizzazione o esecuzione di opere intese a renderlo edificabile;
- c) successiva vendita del terreno.

Ciò comporta che la possibilità di affrancare le plusvalenze eventualmente maturate sui terreni posseduti alla data del 1 gennaio 2002, mediante pagamento di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura forfettaria del 4 per cento, non riguarda, come sostenuto dal ricorrente, le sole ipotesi in cui il terreno successivamente alienato sia stato acquistato per atto tra vivi, ma anche la diversa ipotesi, come quella che ci occupa, in cui il terreno alienato a titolo oneroso sia stato acquistato per successione e poi lottizzato prima della vendita.

12. Come già detto, la facoltà di rideterminare il valore dei terreni edificabili posseduti alla data del 1 gennaio 2002 offre la possibilità di

affrancare le plusvalenze latenti maturate fino a tale data riducendo, in caso di successiva vendita, la base imponibile che andrà assoggettata a tassazione ordinaria e, ovviamente, al fine di valutare la convenienza ad effettuare la rivalutazione, nell'ottica di una successiva cessione, il contribuente dovrà confrontare il regime sostitutivo con il regime ordinario disciplinato dall'art. 68, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 917/1986.

13. Nell'ipotesi in cui il contribuente opti per il regime sostitutivo e successivamente proceda alla cessione del terreno precedentemente rivalutato, la base imponibile su cui calcolare la eventuale plusvalenza sarà sempre data dalla differenza tra il corrispettivo di vendita ed il valore del bene stimato nella perizia, incrementato del costo sostenuto per la redazione della stessa nella misura in cui lo stesso è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a suo carico.

Ciò significa che, in termini di carico impositivo, il contribuente dovrà sostenere un costo complessivo dato dalla imposta sostitutiva del 4 per cento versata sul valore del terreno indicato in perizia e dalle imposte che dovrà corrispondere sull'eventuale plusvalenza realizzata al momento della cessione.

14. Premesso ciò in linea generale, nel caso di specie è pacifico che il contribuente abbia fatto redigere apposita perizia estimativa di rivalutazione e su tale importo abbia effettuato il pagamento integrale dell'imposta sostitutiva nei termini di legge; successivamente, in data 2 maggio 2003, è iniziata la lottizzazione ed in data 22 dicembre 2003 ha venduto, unitamente all'altra comproprietaria, le particelle di sua proprietà per il corrispettivo complessivo di euro 600.000,00.

Poiché con la perizia estimativa è stato attribuito al terreno il valore di euro 190,00 al metro quadrato, mentre il prezzo di cessione è risultato superiore a quello stimato, correttamente l'Ufficio ha calcolato la plusvalenza sulla base della differenza tra il valore di stima della perizia ed il maggior valore di cessione.

15. Il criterio invocato dal ricorrente è, invece, riferibile alla diversa ipotesi di vendita di terreno pervenuta al futuro cedente per donazione successiva all'inizio della lottizzazione.

te
As
Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Con riguardo a tale ipotesi, questa Corte ha chiarito che «Con riferimento alla tassazione delle plusvalenze realizzate mediante la vendita di aree lottizzate edificabili pervenute al futuro cedente per donazione successiva all'inizio della lottizzazione, il valore normale dei terreni acquisiti gratuitamente (o dei fabbricati ivi costruiti), da assumere come prezzo di acquisto ai fini del calcolo della plusvalenza, va determinato con riferimento alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero della costruzione ai sensi dell'art. 82, comma 2, secondo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile "*ratione temporis*")» (Cass. n. 17823 del 09/09/2016; Cass. n. 20277 del 4/9/2013).

16. Con la memoria ex art. 378 cod. proc. civ. il contribuente ha richiamato a sostegno della propria tesi difensiva la sentenza n. 33511 del 27 dicembre 2018 di questa Corte, ma la pronuncia invocata non è pertinente perché si riferisce alla diversa ipotesi di plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di terreno edificabile lottizzato in relazione al quale non era stata esercitata l'opzione prevista dall'art. 7 della l. n. 448 del 2001.

17. La decisione impugnata non è incorsa, dunque, nei denunciati vizi di violazione di legge, poiché la Commissione regionale ha rilevato che il valore del terreno è stato determinato da un tecnico con apposita perizia di stima, in applicazione della disciplina che regola la rideterminazione dei valori dei terreni edificabili, e che, di conseguenza, la plusvalenza è stata correttamente determinata facendo riferimento al valore stimato in perizia; ha, inoltre, proceduto alla diversa determinazione della base imponibile su cui calcolare la plusvalenza (corrispondente ad euro 52.800,00 anziché ad euro 57.534,00), considerato che la quota di proprietà del contribuente è pari a 5/12 e non al 50 per cento dell'intero, come ritenuto dall'Ufficio.

18. L'accoglimento dei primi due mezzi di ricorso consente di dichiarare assorbiti il terzo ed il quarto motivo del ricorso.

19. In conclusione, vanno rigettati il primo ed il secondo motivo e dichiarati assorbiti il terzo ed il quarto motivo.

Nulla deve disporsi in merito alle spese di lite, non avendo l'Agenzia delle Entrate svolto attività difensiva.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso e dichiara assorbiti il terzo ed il quarto motivo di ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 14 marzo 2019