

Civile Sent. Sez. 5 Num. 14838 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 10/05/2022



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
plusvalenza
ex artt. 67 e
68 d.P.R. n.
917 del 1986

Composta da:

Ettore Cirillo	Presidente
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel. Est.
Michele Cataldi	Consigliere R.G.N.26014/15
Luigi D'Orazio	Consigliere u.p. 09/03/22
Raffaele Rossi	Consigliere

ha pronunciato, ai sensi dell'art. 23, comma 8 *bis*, del d.l. n. 137 del 2020, conv. con mod. l. n. 176 del 2020, la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 26014/15 R.G., proposto da:
PINZARRONE ROMILDE, rappresentata e difesa, giusta mandato in margine al ricorso, dall'Avv. Marzia Maniscalco, con la quale è elettivamente domiciliato in Roma, Via Monte Zebio n. 28 presso lo studio dell'Avv.to Carlo Alessi.

ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*

controricorrente

avverso la sentenza n. 2726/35/14 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, depositata in data 24/09/2014.



Udita la relazione svolta dal Consigliere Rosita d'Angiolella nella camera di consiglio del 9 marzo 2022.

Viste le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale, Giuseppe Fichera, rese ex art. 23, comma 8-bis, d.l. n. 137 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 176 del 2020, di rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Romilde Pinzarrone, erede della defunta Gaetana Cibella, 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 Gaetana Cibella, *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 degli art. 81 d.P.R. 22/12/1986 n. 917 (t.u.i.r.) un maggior reddito, imponibile pari ad euro 39.944,00, quale plusvalenza derivante da cessioni dei terreni oggetto di lottizzazione pervenuti alla Pinzarrone per successione ereditaria e sottoposti a divisione, effettuate nell'anno 2003.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Romilde Pinzarrone, con il primo motivo di ricorso, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 81, comma 1, lettera a) e b) del t.u.i.r. (nel testo vigente *ratione temporis*, ora corrispondente all'art. 67, comma 1, lett. a) e b) t.u.i.r.), nonché dell'art. 112 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto applicabile il calcolo della plusvalenza con il criterio di cui alla lett. b) dell'art. 67 t.u.i.r., anziché 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 alla lettera a) dell'articolo 67, comma 1, del t.u.i.r., e conseguentemente determinare la plusvalenza il base al valore del terreno alla data d'inizio del procedimento di lottizzazione di cui all'articolo 68 del 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 seguenti del 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, comma 1, t.u.i.r.).

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 alla lettera a), comma 1, dell'art. 67 t.u.i.r. acquisiti gratuitamente, il costo



rilevante fini della quantificazione delle plusvalenze è 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 alla lettera b), comma 1, dell'art. 67 t.u.i.r., 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, lett. g) *bis*, t.u.i.r.].

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, sicché occorre indagare se gli elementi circostanziali della fattispecie riconducano o no alla vendita di terreni lottizzati [v. art. 67, comma 1, lettera 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, lettera 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 ex art. 81 (ora 67), comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 917 del 1986, 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, c. 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 sé - fuoriuscendo in generale da una tassazione in quanto tale - ma solo allorché 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 deliberazione n. 71 del 07/10/2002 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, lett. a) cit. perché 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 giovare 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'articolo 112 cod. proc. civ. sui criteri utilizzati per determinare il valore del bene), del terzo mezzo (con il quale si denuncia la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. nonché 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 all'articolo 7 della legge 21/07/2000 n. 212 e dell'articolo 112 cod. proc. civ, per vizio 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 domanda 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 domanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile del 9 marzo 2022.

Il Consigliere estensore

Rosita D'Angiolella

Il Presidente

Ettore Cirillo

