

# Non è legittimo l'accertamento del Fisco che riqualifica la cessione di un immobile da demolire come area edificabile

*IRPEF - Plusvalenza - Demolizione futura - Cessione fabbricato*

## COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LOMBARDIA

### Sentenza 23 gennaio 2018, n. 254

Svolgimento del giudizio

I contribuenti impugnavano l'avviso di accertamento rispettivamente loro notificato con il quale l'ufficio accertava a carico di ciascuno per l'anno di imposta 2009 una plusvalenza di euro 192.806,00 sulla cessione di immobili eseguita in favore della società G.F. Srl con atto di vendita stipulato nel luglio 2009.

Le questioni sollevate riguardavano l'illegittimità degli avvisi di accertamento per inidoneità della delega di firma e per carenza del potere dirigenziale da parte del firmatario degli stessi e, nel merito, l'infondatezza della pretesa tributaria in quanto oggetto della cessione erano i fabbricati e non, come ritenuto dall'ufficio, l'area edificabile su cui fabbricati insistevano. Erano anche eccepite la erronea ritenuta corrispondenza fra il corrispettivo incassato ed il valore venale accertato ai fini dell'imposta di registro, e l'omessa valutazione dei costi inerenti e delle spese incrementative.

Sui due ricorsi riuniti la Commissione Provinciale di Milano provvedeva accogliendoli solo in parte, compensando le spese; riteneva infatti che la cessione riguardasse la potenzialità edificatoria insita nel complesso immobiliare, considerando però riconoscibili ai fini del calcolo della plusvalenza alcuni costi inerenti la cessione, quali quelli relativi alle spese notarili e quelli riguardanti le provvigioni pagate per l'intermediazione immobiliare.

La sentenza è stata impugnata con in primo motivo nella parte in cui è stata ritenuta idonea la delega di firma prodotta dall'ufficio ed irrilevante la qualifica dirigenziale in capo al funzionario delegante.

Con un secondo motivo è stata impugnata nella parte in cui è stata ritenuta corretta la riqualificazione giuridica dell'atto di vendita operata dall'ufficio, il quale ha riqualificato ai fini Irpef la cessione di un immobile da demolire come cessione di area edificabile.

Con un terzo motivo hanno evidenziato l'omessa considerazione da parte dei primi giudici, con riferimento all'area edificabile, mapp. 381, del comportamento contraddittorio dell'Agenzia delle Entrate, che in sede di accertamento dell'imposta di registro (2011) aveva proceduto alla rettifica del valore dell'area, dal dichiarato di 175.000,00 a 188.244,00. Hanno quindi eccepito l'erroneità della sentenza nella parte in cui aveva ritenuto corretta la corrispondenza tra il corrispettivo incassato ed il valore venale accertato al fine dell'imposta di registro, sostenendo che sarebbe stato onere dell'amministrazione finanziaria dimostrare l'ammontare del corrispettivo della vendita assunto diverso da quello dichiarato in funzione dell'accertamento operato ai fini dell'imposta di registro.

Ancora, hanno lamentato come non si fosse tenuto conto degli oneri di urbanizzazione (complessivamente € 129.646,63, ma per le due aree: la prima di mq. 808 e la seconda di mq 580, cfr. atto di vendita), che erano stati sostenuti da essi venditori, ancorché fosse stato previsto l'obbligo di rimborso da parte della società acquirente. Gli oneri andavano computati, trattandosi di spesa, a carico dei venditori, incrementativa, che aveva permesso la vendita al prezzo poi accertato dall'Ufficio.

Assegnata la causa a questa Commissione Tributaria Regionale l'Ufficio si è costituito e ha puntualmente controdedotto su tutti i motivi di appello, eccependo preliminarmente l'inammissibilità dell'appello ex art. 53 d.lgs. 546/1992 e perché proposti motivi nuovi.

Respinta l'istanza di sospensione dell'efficacia e dell'esecutorietà della sentenza, all'odierna udienza la controversia è stata trattata in pubblica udienza.

#### **Motivi della decisione**

Va preliminarmente disattesa l'eccezione dell'Ufficio di inammissibilità dell'appello per assoluta mancanza di motivi specifici a sostegno, in violazione dell'art. 53 d.lgs. 546/1992.

Rilevato infatti che gli appellanti nell'atto di impugnazione hanno in più punti espressamente censurato la sentenza impugnata, quanto meno sostenendone l'erroneità e la carenza motivazionale su più questioni sollevate col ricorso introduttivo (cfr. pagg. 11, 18, 19, 21, 25), va comunque evidenziato che, come da consolidata giurisprudenza della S.C., "nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado - in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa, fatta valere-assolve l'onere di specificità dei motivi di

impugnazione imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza" (cfr. Cass., sent. nn. 14908 del 2014 e 1200 del 2016) "atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (v. Cass. Ord. n. 16263 del 2016).

Venendo quindi all'esame dell'appello, con un primo motivo i contribuenti ripropongono la questione della inidoneità della delega di firma e della rilevanza dell'assenza della qualifica dirigenziale in capo al funzionario delegante. In particolare, quanto alla delega si è fatto notare che essa era priva oltre che dell'indicazione nominativa del soggetto delegato (nell'atto esibito dall'ufficio erano indicate solo le funzioni svolte dai soggetti delegati - capo team, capo area, capoufficio controlli, direttore provinciale - poste in relazione alla tipologia di atto delegato), anche dell'indicazione delle ragioni della delega e dell'indicazione del termine di validità.

L'eccezione non ha pregio. Va infatti osservato che ai fini della validità, come ritenuto dalla S.C. con ripetute sentenze (cfr. Cass. sent. n. 18515/2010; n. 17400/2012; n. 8700/2013; n.17044/2013), è sufficiente che l'atto provenga e sia riferibile all'Ufficio che lo ha emanato, ovvero all'organo titolare del potere nel cui esercizio è stato adottato, e non al sottoscrittore. L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Secondo la Cass., da ultimo a sent. n. 22810/2015, è esclusa la necessità della qualifica dirigenziale del delegante e del delegato, essendo sufficiente la sua qualità di impiegato della carriera direttiva.

Orbene, risulta che l'atto sia stato sottoscritto dal dr. S.V. su delega del direttore provinciale pro tempore P.P.; l'Ufficio ha allegato l'estratto del ruolo del personale attestante la qualifica di impiegato della carriera direttiva (terza area funzionale) in capo a entrambi, nonché atto di conferimento di incarico dirigenziale (nota prot. 67058 del 15.05.2014) e di delega di firma (atto dispositivo n. 1/2014, integrato dall'allegata tabella A), al dr. V., che, subentrando nominativamente al dott. A.I. nelle funzioni di "capo area Persone fisiche e ENC", risulta infine individuato specificamente come legittimato alla sottoscrizione dell'atto impugnato, potendosi evincere dagli atti i criteri di delega della firma e i limiti di valore di operatività della delega. La delega risulta poi motivata "il presente atto dispositivo viene emesso allo scopo di assicurare il regolare funzionamento di tutti i servizi della Direzione Provinciale II di Milano in relazione alla sottoscrizione degli atti, in conseguenza dell'attribuzione di incarichi dirigenziali come da nota del Direttore Regionale, prot. 53400 del 15 maggio 2014", ed è indicato avere efficacia limitata nel tempo (la disposizione si legge che è "in via transitoria"), così integrando i requisiti ritenuti insussistenti dagli appellanti.

Con un secondo motivo gli appellanti hanno censurato la sentenza nella parte in cui è stata ritenuta corretta la riqualificazione giuridica dell'atto di vendita operata dall'Ufficio, il quale, ai fini Irpef, ha considerato la cessione di un immobile da demolire come cessione di area edificabile.

Il motivo è fondato e merita accoglimento.

Come recentemente stabilito dalla S.C. (sent. n. 4361/2017), che ha confermato un orientamento giurisprudenziale avviatosi nel 2014 e che anche questa Commissione ritiene di condividere, deve infatti escludersi che la vendita di un'area già edificata possa rientrare nelle ipotesi di cui all'articolo 81 comma 1 lett-B del Testo Unico sulle imposte dei redditi, che assoggetta a tassazione 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. La Corte ha osservato che dalla "stessa lettera del citato art. 81 (ora 67) e dall'art. 16 (17) comma 1, lett. g bis TUIR.. non possono rientrare .., le cessioni aventi ad oggetto non un terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria" ma un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato, ritenendo "irrilevante l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva" (Cass. 4150 del 2014).

Secondo la S.C., ciò che rileva ai fini dell'applicabilità della norma in esame - la cui ratio ispiratrice, nella formulazione introdotta dalla L. n. 413 del 1991, è tesa inequivocabilmente ad assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente "all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" di terreni - è la destinazione edificatoria originariamente conferita ad area non edificata, in sede di pianificazione urbanistica.

Nel caso in esame, ancorché nella fattispecie la vendita sia indicata riguardare, in termini forse fuorvianti, "l'area edificabile che risulterà dalla demolizione della casa di due piani fuori terra, con annessa circostante area giardino", va rilevato che, al riguardo, nel corpo dell'atto ci si riferisce in realtà ai fabbricati, puntualmente descritti e distinti, con specifica quantificazione, rispetto all'importo complessivamente pattuito di € 825.000,00, del prezzo, identificato in € 650.000,00 proprio con riferimento ad essi "fabbricati" e

non all'area; la vendita ha invero ad oggetto anche la porzione Area fabbricabile mappale 381, con prezzo identificato in € 175.000,00 (ma con valore accertato dall'Ufficio in € 188.244,00 ), rispetto alla quale non è però risultato si sia realizzata alcuna plusvalenza.

Emergendo dunque che oggetto dell'atto sono, per la parte ad essi relativa, i fabbricati, e, quindi, un "terreno già edificato", non se ne poteva procedere alla riqualificazione in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria attraverso la demolizione del fabbricato, in quanto potenzialità già posseduta ed essendone, peraltro, la realizzazione futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale.

L'accoglimento del motivo esime dall'esame degli altri, assorbiti.

In definitiva, la decisione impugnata deve essere riformata e annullati gli avvisi di accertamento in contestazione.

Quanto alle spese dell'intero giudizio, avuto riguardo ai contrasti giurisprudenziali evidenziatisi e alla prossimità delle pronunce favorevoli all'orientamento accolto, si ritengono ricorrere giusti motivi per la loro compensazione.

**P.Q.M.**

Accoglie l'appello e, in riforma della sentenza impugnata, annulla gli avvisi di accertamento. Spese dell'intero giudizio compensate.