

**Sentenza n. 635 del 6 febbraio 2014 (ud 20 giugno 2014) - della Commiss. Trib. Prov., Catania, Sez. XII - Pres. Monaco Carlo Lo - Rel. Vincenzo Pallonetto**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CATANIA  
DODICESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

- LO MONACO CARLO - Presidente -
- PALLONETTO VINCENZO - Relatore -
- BRUNO FRANCESCO - Giudice -

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 635/14  
depositato il 06/02/2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2008 TASSAZIONE SEP.  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI CATANIA  
proposto dal ricorrente:

...

difeso da:

...

**FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Alla ricorrente S.E., l'Ag. delle Entrate, Dir. Prov. di Catania - Uff. Controlli, ha notificato in data 12/11/2013 Avviso di accertamento n.(...) per l'anno 2008 ai fini della tassazione separata e recante le seguenti motivazioni:

- la ricorrente, unitamente a S. L., S. A.M., S.G. e S.G., ha alienato, con atto dell'11/1/2008 e reg.to presso l'Ufficio di Caltagirone il 5/2/2008 al n. 399, terreno edificabile in Caltagirone di mq 19.014 in C.T.f.160,p.lle 240 e 241 e f.139 p.lle 94 e 95 per Euro 1.040.000,00 all'impresa T.C. s.a.s.;

- detto terreno è pervenuto per 3/12 alla ricorrente ed a S.G. per successione di S.L. deceduto in Caltagirone il 16/4/94 con denuncia del 15/10/94 n. 29 vol. 3036 Uff. di Catania per L. 7.907,892 (Euro 4.084,09) e detto valore è stato ricavato da ragguagli effettuati;

- il valore indicato in perizia di parte del 29/09/2004 di Euro 1.067.926,98 è frutto di valutazione che non può affrancare la plusvalenza essendo stato alienato ad un prezzo inferiore al valore stimato e rivalutato, onde si assume il valore di acquisto ante rivalutazione e non quello rideterminato, ex art. 7, co. 6 L. n. 448 del 2001;

- per tale cessione non risulta dichiarata ed assoggettata a tassazione, ai fini delle II.DD. la relativa plusvalenza, ex art. 67, co.1 lett.b) ed art.68, co 1, D.P.R. n. 917 del 1986 ed a seguito dell'incontro del 21/10/2013, nonché sulla base della documentazione esibita e di quella in possesso della ricorrente, tale plusvalenza è stata determinata come segue:

- valore iniziale al 16/4/1994 Euro 2.042,04 rivalutato all' 11/1/08 sulla base dei dati ISTAT;

- la quota parte di competenza della ricorrente, pari ai 3/12 dell'intero è di Euro 260.000,00, onde la plusvalenza di cui all'art. 67 e 68 TUIR 917/86 è di Euro 257.134,82;

- per tale plusvalenza, ex artt. 17 e 21 TUIR 97/86, è prevista la tassazione separata e la determinazione dell'aliquota media dei redditi conseguiti nel biennio precedente nella misura del 25,99%

- tale plusvalenza non è stata dichiarata dalla contribuente ed è stato omesso il pagamento della relativa imposta di Euro 66.829,00 oltre la sanzione di pari importo.

Avverso tale atto la ricorrente, rappresentata e difesa dall'Avv. ..., ha proposto ricorso in data 9/1/2014, eccependo q.s.:

- nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione per violazione degli artt. 7 e 10 L. n. 212 del 2000 ed art. 42, co. 1, D.P.R. 600 del 1973, laddove l'atto non fornisce un'adeguata esplicitazione delle ragioni di fatto e di diritto sulle quali si fonda la pretesa tributaria;

infatti, l'Ufficio ha emesso l'avviso di accertamento senza aver concluso il contraddittorio, ma soltanto abbozzato in data 21/10/2013 (copia p.v. allegata) e, se fosse stato completato si sarebbe avveduto della insussistenza di alcuna plusvalenza;

- nullità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 42 co. 1 D.P.R. n. 600 del 1973, laddove esso non è stato sottoscritto dal Capo dell'Ufficio o altro soggetto legittimato ma dal Capo Team accertamenti registro con delega del Direttore, senza l'allegazione della delega e senza l'indicazione degli estremi onde verificare la correttezza del potere di delega: tale atto è nullo in assenza di quanto prescritto e, conformemente, a quanto rilevato dalla Corte di Cassazione con sent. n. 14626 del 10/11/2000, con Ord. N. 17400 dell'11/10/2012, per la quale se la sottoscrizione è di un funzionario direttore tributario di nona qualifica funzionale, incombe all'A.F. dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega; - l'atto impugnato è nullo per violazione dell'art. 12, co. 7, L. n. 212 del 2000, in quanto l'Ufficio non ha emesso alcun atto conclusivo del controllo iniziato, con la chiusura del contraddittorio ai fini di poter effettuare proprie valutazioni e/o osservazioni; tanto risulta confermato altresì dalla Corte di Cassazione che con sent. n. 18996/11 del 16/9/2011 ha affermato che il fatto che nella specie non era applicabile in quanto l'attività posta in essere dai verificatori era riconducibile non ad una vera e propria verifica ma al mero riferimento di documentazione fiscale non ha corrispondenza nella norma in essere ed ancora con Ord. n. 6088/2011, ha affermato che l'atto non è valido se notificato prima del decorso di 60 giorni dalla consegna del p.v.c., essendo detto termine perentorio ed, inoltre, non rileva la denominazione formale dei verbali redatti dai verificatori, onde il termine deve essere rispettato anche ove il verbale, non denominato PVC, sia un verbale meramente descrittivo delle operazioni di verifica; tanto è stato ribadito dalla C.T.R. Firenze, con sent. n. 78 della sez. VIII in data 17/05/2012; Cassaz., Sent. SS.UU. n. 18184 del 29/07/2013; C.T.P. Reggio Emilia Sent. n. 154/2/13; Cass. Sent. 16/9/11 n. 18906 e Sent. 14/3/2012 n. 4687;

- in merito al valore peritale indicato nella perizia del 29/9/2004, in Euro 1.067.926,98 che, rispetto a quello dichiarato nell'atto di vendita in Euro 1.050.000,00, è dovuto ad un mero errore contenuto nella perizia stessa, al quale è stato posto rimedio con la perizia integrata dell'aprile 2007 (all.to) dalla quale si rileva che il valore già attribuito era difforme da quello reale ed effettivo perché è risultata una erronea quantificazione della superficie del terreno, comprensiva di una piccola porzione oggetto di esproprio (mq 446) onde è stato riportato il valore a quello reale di Euro 1.049.043,34;

tuttavia, anche a voler ammettere che il prezzo di vendita (1.050,000,00) sia inferiore a quello indicato nella prima perizia (1.067.926,98) la differenza di Euro 17.926.98 e pari alla quota di Euro 4.500,00, non può comportare le conseguenze di voler ritenere il costo di acquisto gratuito al posto di quello rivalutato; risulta confermare la tesi difensiva della C.T.R. Milano, Sez. XLIV con Sent. 169 dell'11/11/2011, ritenendo che in relazione al costo del terreno accertato non è corretto l'operato dell'Agenzia, ai sensi dell'art. 7, co., 1, L. 28 dicembre 2001, n.448, che stabilisce che il valore rivalutato dei terreni edificabili è determinato secondo la procedura disposta dalla norma, può essere assunto in luogo del costo di acquisto che indurrebbe ad una doppia tassazione della plusvalenza in violazione del disposto dell'art. 67 del D.P.R. n. 600 del 1973, pur avendo già versato l'imposta sostituita del 4% sul valore determinato dalla perizia giurata di stima, confermato, altresì, dalla C.T.R. Torino con sent, 11/2011, non essendo più rilevante fiscalmente il costo storico di acquisto essendo sostituito, per legge, dal valore peritale avendo soddisfatto il pagamento dell'imposta sostitutiva(C.T.P. Treviso, sent. 5/2013);

- nel merito, si osserva che per gli altri comproprietari non risulta affettuato alcun avviso di accertamento dell'A.E. di Palermo e di Roma, competenti;

- l'atto impugnato è illegittimo e/o infondato per violazione degli artt. 67, co. 1, lett.a) e 68, co. 2, D.P.R. n. 917 del 1986, laddove, come si evince dall'atto di vendita, si tratta di terreno lottizzato con convenzione deliberata al Consiglio Comunale di cui al piano di lottizzazione approvato, di terreno pervenuto per atti gratuiti (successione e donazione), onde la fattispecie in esame rientra nella previsione della lett.a), co. 1, art. 67 ed art 68, co. 2, D.P.R. n. 917 del 1986, per i quali si deve assumere come valore del terreno quello quantificato alla data di approvazione da parte dell'Amm.ne Comunale, del piano di lottizzazione con convenzione del 12/3/2007 e, pertanto, tale valore è quello determinato con contratto preliminare il 13/7/2007 Euro 1.050.000,00 a rogito notarile e confermato nel successivo atto di vendita dell'11/1/2008; nel caso di specie non può esistere alcuna plusvalenza tassabile in quanto in base al disposto dell'art. 68, co.2, il valore del terreno alla data di inizio della lottizzazione (12/3/2007) non può che essere identico a quello dello stesso terreno alla data della vendita (gen.2008);

- illegittimità e/o inapplicabilità delle sanzioni irrogate per violazione dell'art. 6, co. 5 bis, D.Lgs. n. 472 del 1997 e/o per mancanza dell'elemento soggettivo per l'irrogazione delle sanzioni, laddove, nella fattispecie, non si è verificata alcuna violazione di carattere sostanziale e, pertanto, nulla potrà essere preteso dall'A.F. a titolo di sanzioni; (Corte di Cassazione sent. 22/2/2013 n. 4522) ed, infine, l'art. 10 L. n. 212 del 2000, co. 3, dispone che non sono comunque irrogate le sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (art. 6 co, 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 e, sul piano processuale, art.8 D.Lgs. n. 546 del 1992) (Cass. sent. n. 14987 del 25/6/2009 e sent. n.24670/2007).

Chiede di dichiarare la nullità dell'avviso impugnato, l'illegittimità e/o l'infondatezza dello stesso, illegittime ed inapplicabili le sanzioni irrogate e la discussione della controversia in p.u, nonché la sospensione dell'atto impugnato.

L'Agenzia delle Entrate, Dir Prov. di Catania, Uff. legale, si è costituita e controdeduce:

- l'atto impugnato è motivato con la indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche giustificanti il ricorso all'accertamento, la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze

giustificanti il ricorso al metodo di accertamento induttivo ed, infine, l'ufficio ha dato contezza del percorso logico giuridico seguito;

- circa la nullità dell'atto per vizio nella sottoscrizione è del tutto inesistente in quanto è stato sottoscritto dal Capo Area, dirigente dell'Agenzia, delegato alla firma dal direttore dell'Ufficio; per l'art. 11 dello Statuto dell'Agenzia i dirigenti dell'Agenzia curano l'attuazione degli indirizzi e dei programmi generali predisposti dal Direttore adottando i relativi atti e provvedimenti amministrativi ed ex art. 5 del Regolamento di Amm.ne le funzioni operative dell'Agenzia sono svolte da Uffici locali di livello dirigenziale, come è l'Ufficio di Catania; d'altronde, l'omessa sottoscrizione dell'atto da parte del Direttore dell'Ufficio, ma sottoscritto tuttavia da un funzionario (dirigente Capo Area) delegato dal capo ufficio è questione ininfluyente e non può inficiare la validità dell'atto (Cass. Sent. 6839/64, 9779/03, 10186/03); allega l'ordine di servizio datato 2/4/2013;

- nessuna sanzione di illegittimità è prevista dalla norma nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento viene emanato prima che sia trascorso il termine di 60 giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica e ciò perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa per via amm.va ed in via giudiziaria con sent. 21103 del 14/10/2011 la Corte di Cass. ha confermato che l'art. 12, 7 co. della L. n. 212 del 2000 non è presidiato da alcuna sanzione;

- nel merito, rileva che la rivalutazione del valore di acquisto del terreno effettuata con perizia del 29/9/2004 non può affrancare la plusvalenza in quanto il terreno è stato ceduto ad un prezzo inferiore al valore stabilito in perizia e, pertanto è stato assunto il valore di acquisto ante-rivalutazione, senza tenere conto del valore rideterminato e. secondo l'art. 7 co. 6 L. n. 448 del 2001, si dà la possibilità al contribuente di rivedere al ribasso la valutazione del perito attraverso un nuovo procedimento di rivalutazione, cosa che il contribuente non ha fatto;

- il terreno oggetto di compravendita non si può considerare lottizzato in quanto alla data della stipula dell'atto non era stata stipulata la convenzione di lottizzazione, ma esisteva solo uno schema di convenzione con il Comune di Caltagirone.

Chiede il rigetto dell'istanza di sospensione, il rigetto del ricorso e la conferma dell'atto impugnato e la condanna della controparte al pagamento delle spese processuali.

Parte ricorrente, in data 9/6/2014, ha depositato memorie difensive, con le quali ha confutato le argomentazioni e le osservazioni, formulate dall'Ufficio delle depositate controdeduzioni.

Con D.P. n. 2490/12/14 del 5 maggio 2014 l'istanza di sospensione è stata parzialmente accolta, limitatamente al 50% del tributo ed al 100% delle sanzioni, stante la presenza di non tutti i presupposti di legge.

Nell'odierna udienza la controversia viene discussa e decisa nel merito.

Per le vicende relative alla trattazione del presente ricorso, si rinvia al p.v. di udienza.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il Collegio, udita la relazione del G.R., visti gli atti processuali, preliminarmente osserva che sulla motivazione dell'atto impugnato, dovendo confluire in esso tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e dovendo essere esternato con chiarezza, sia pure sinteticamente, l'iter logico giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata (Cass. Sent. n. 1905/2007) e infine, le ragioni che sorreggono l'atto impositivo delimitano i confini processuali tributari, riferiti al giudizio di impugnazione di atto e, pertanto l'ufficio accertatore non può formulare le proprie pretese ponendole sulla base di ragioni

diverse ovvero modificare, durante la fase processuale, quelle racchiuse nelle motivazioni dell'atto impugnato (Cass. Sent. n. 9810 del 18/3/2014 dep. il 7/5/2014); difatti, in forza di un principio generale confermato altresì dalla Suprema Corte, in relazione alle distinte fattispecie degli accertamenti tributari, la motivazione dell'avviso, presidiata dalla L. n. 212 del 2000, art.7, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni esplicitate dall'ufficio nel successivo giudizio di merito e di porre il contribuente in grado di conoscere l'entità ed il quantum della pretesa tributaria, al fine di poter predisporre una congrua difesa; in virtù di tale funzione, l'obbligo di motivazione dell'atto (acc.to o rettifica) deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei principi adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni relative all'idoneità del criterio applicato attengono alla prova della pretesa tributaria (Cass. N. 25624/06; 7231/03; n. 21532/13); la motivazione dell'atto tributario, pertanto, costituisce uno strumento essenziale di garanzia del contribuente inciso nella propria sfera giuridica e patrimoniale dal Fisco nell'esercizio dei suoi poteri di imposizione fiscale e che proprio perché costituenti presidi di legalità, assolvono la funzione di garantire al contribuente la conoscenza e l'informazione in ordine ai fatti posti a fondamento nella pretesa fiscale ed ai suoi presupposti giuridici, nell'ambito dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono improntare, quali espressione di civiltà giuridica, i rapporti tra il cittadino-contribuente e l'amministrazione.

Ebbene, l'ufficio ha tralasciato di indicare, tra le motivazioni dell'atto in questione, quanto precisato nelle controdeduzioni circa l'applicazione dell'art. 67, co. 1 lett.b), D.P.R. n. 917 del 1986, in relazione alla inesistente lottizzazione alla data di stipula dell'atto, elemento questo determinante al fine dell'emersione della plusvalenza tassabile ed oggetto dell'accertamento dell'ufficio, investendo essenzialmente la "causalità" dell'atto e non le prove che sorreggono la motivazione.

Osserva ulteriormente questo Giudice adito che, in ordine all'eccezione sollevata da parte ricorrente circa la validità giuridica della sottoscrizione dell'atto da un funzionario legittimato dotato del potere sostitutivo nonché la presenza della delega, in riferimento alla delega depositata dall'Ufficio in allegato alle controdeduzioni, nulla è stato circostanziato sulla qualifica funzionale del funzionario delegato né risulta dimostrato il corretto esercizio del potere sostitutivo del sottoscrittore (Cass.Sent. 17400 dell'11/10/2012 e 14942 del 14/6/2013); infine, volendo ritenere il verbale di acquisizione documenti del 21/10/2013, quale atto del contraddittorio (sia pure indiretto ed incompleto), la notifica dell'atto accertativo del 12/11/2013, ossia intervenuta molto prima dei 60 gg, rende accoglibile l'eccezione del ricorrente laddove anche se non si volesse considerare atto di contraddittorio detto verbale, risulterebbe la totale assenza del prescritto contraddittorio, elemento essenziale circa la tracciabilità dell'iter logico-giuridico e, da tanto, deriverebbe altresì l'illegittimità dell'atto in questione (Cass. Sent. 2592 del 5/2/14, n. 3142 del 12/2/14, n. 2587 del 5/2/14, Cass.SS.UU. Sent. n 18184/2013) e che, stante quanto sentenziato dalla Suprema Corte con l'ultima sent. qui richiamata e in considerazione che l'ante tempus della notifica dell'atto è riferito a più di 30 gg dalla data ultima di detta notifica che, comunque distante di 10 gg dal 31/12/2013, il vizio invalidante consiste nell'effettiva assenza del requisito esonerativo dell'osservanza del termine la cui carenza nella concreta fattispecie, deve essere provata dall'ufficio.

Tanto osservato questo Giudice adito ritiene accoglibili le eccezioni formulate da parte ricorrente e tali da disattendere sia le motivazioni dell'atto impugnato che le controdeduzioni carenti di pregio

giuridico; tuttavia, stima opportuno entrare nel merito della fattispecie onde evitare una decisione claudicante.

Secondo la ris. Ag Ent. 24/7/2008, n. 319 la lottizzazione di cui all'art. 67, co. 1 lett. a) TUIR si configura allorché il Comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione, la quale ultima (Cass. 14/12/2007 n. 26275), rappresenta condizione per efficacia del provvedimento di autorizzazione alla lottizzazione, anche se, secondo la Cass Sent. 11819 del 19/5/2006, è sufficiente che l'autorità competente abbia rilasciato la necessaria autorizzazione non essendo indispensabile che sia già stata stipulata detta convenzione.

Ebbene, una volta rilevato che il cedente, anche congiuntamente ad altri soggetti proprietari di aree confinanti e ricadenti nello stesso comparto del P.R.G. si è reso promotore della lottizzazione ed abbia sottoscritto la relativa convenzione edilizia, la plusvalenza realizzata a seguito della successiva alienazione delle aree va inquadrata, come già detto, nel disposto nell'art. 67, co. 1 lett. a) TUIR, mentre una diversa fattispecie reddituale, così come prevista dal lett. b) dello stesso comma, riguarda la cessione di terreni prima della autorizzazione alla lottizzazione e/o della stipula della convenzione edilizia con il Comune, ovvero, ogni qualvolta che il cedente, in capo ai quale si realizza una plusvalenza, non abbia lottizzato personalmente, bensì abbia acquistato il terreno da chi precedentemente lo lottizzò, e in definitiva, come sentenziato dalla Cass, con Sent. 19/5/2003 n. 7800, l'effettuazione della lottizzazione da parte del cedente e non del cessionario, è condizione soggettiva necessaria alla configurabilità della fattispecie reddituale di cui alla lett. a) co. 1, art. 67 TUIR.

Tanto premesso, in ordine alla rilevanza al costo fiscalmente determinato, si osserva che se l'alienante prima della cessione del terreno lo ha rivalutato ex art. 7 L. 28 dicembre 2001, n. 448, ai fini del computo della plusvalenza di cui all'art. 67 co. 1 lett. a) TUIR, si assume, in luogo del costo di acquisto del terreno, il suo valore sulla base della perizia asseverata di stima e, come già precisato, essendo stata eseguita lottizzazione prima della cessione del terreno da parte dei cedenti ai fini del calcolo della plusvalenza occorre riferirsi al disposto dell'art. 68, co. 2 TUIR.

Tanto rilevato ed in estrema sintesi, a norma del co. 2 dell'art. 68 TUIR, che fa espresso riferimento ai terreni di cui alla lett. a), co. 1 art. 67 TUIR, il loro costo se acquisiti gratuitamente, come nella fattispecie, è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione e, nel caso di specie, ai sensi dell'art. 7, co. 1 L. n. 448 del 2001, il valore rivalutato dei terreni edificabili può essere assunto in luogo del costo o del valore di acquisto.

Nel merito, atteso che il piano di lottizzazione di detti terreni è stato presentato al Comune di Caltagirone con schema di convenzione edilizia ed è stato approvato con delibera del Consiglio Comunale n. 15 del 12/3/2007; dal certificato di destinazione urbanistica in atti e datato 17/12/2007, risulta che il terreno in oggetto ricade in zona C/3- aree di espansione e di nuova edificazione, sede viaria e parcheggio pubblico inedificabili e che tale zona si attua a mezzo piano particolareggiato o piano di lottizzazione convenzionato; che in data 29/9/2004 è stata redatta perizia di stima giurata determinante il valore del terreno in Euro 1.067.926,98, successivamente in data 23/4/07, detto valore è stato ridotto ad Euro 1.049.043,34 a seguito di intervento peritale per correzione di errori materiali e palesi, così come è dimostrato; che in data 11/1/2008 fu stipulato atto notarile di vendita al prezzo di Euro 1.050.000,00 che, pur non volendo ammettere, inopinatamente, il valore di stima rettificato e lasciando quello superiore al corrispettivo indicato nella compravendita, la ratio della norma vista nella sua teleologica essenzialità, consente di mantenere il valore di perizia quale costo fiscalmente

riconosciuto, permettendo così la neutralizzazione della plusvalenza (C.T.P. Alessandria sent.. n.11 del 12/2/2009), avendo tuttavia, ben presente che tali perizie non sono state contestate dall'Ufficio (art.115 c.p.c.)

Ritenuto che sul piano giuridico, l'accoglimento delle tesi e delle prove addotte da parte ricorrente, determinano l'annullamento dell'atto di accertamento qui impugnato e, stante la peculiarità del contesto le spese del presente giudizio vengono compensate tra le parti in causa.

Atteso che non è stato omesso l'esame di alcuno degli elementi istruttori ed altresì di fatti ritenuti rilevanti in causa, pur in assenza di specifico riscontro di tutte le risultanze probatorie, onde tutte le altre eccezioni, rilievi, osservazioni e domande formulate dalle parti in causa risultano assorbite.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso ed annulla l'atto impugnato. Compensa integralmente tra le parti, le spese del presente giudizio.

Così deciso in Catania alla Camera di Consiglio il 20 giugno 2014.