



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI PALERMO

SEZIONE 9

riunita con l'intervento dei Signori:

|                          |            |            |            |
|--------------------------|------------|------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | PELLEGRINO | PIETRO     | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VINCENTI   | CESARE     | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | QUARTARARO | BALDASSARE | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |            |            |            |
| <input type="checkbox"/> |            |            |            |
| <input type="checkbox"/> |            |            |            |
| <input type="checkbox"/> |            |            |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 8087/2015  
depositato il 20/11/2015

- avverso la sentenza n. 2151/2015 Sez.12 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di PALERMO  
contro:

proposto dagli appellanti:

difeso da:  
PARLATO ANDREA  
PROF.AVV.  
VIA CATANIA N.42 90143 PALERMO PA

difeso da:  
PARLATO MARIA CONCETTA  
PROF.AVV.  
VIA CATANIA N.42 90143 PALERMO PA

Atti impugnati:  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY301C105128/2013 IRPEF-ALTRO 2008

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 8087/2015

UDIENZA DEL

23/01/2017 ore 09:30

N° 595/9/17

PRONUNCIATA IL:

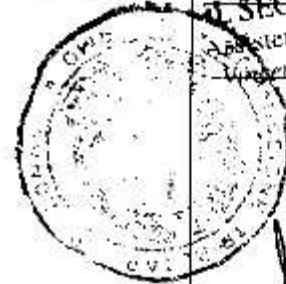
23/01/17

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

20/02/17



Il Segretario

IL SEGRETARIO  
Assistente Tributario  
(Vigilanza Orzotto)



### Svolgimento del processo

Con atto depositato in data 22 maggio 2014, proponeva  
ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Palermo avverso  
l'avviso di accertamento n. TY301C105128/2013 per l'anno 2008, con il quale  
l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Palermo aveva accertato, ai fini  
della tassazione separata, un maggior reddito di euro 63.947,00 derivante da  
plusvalenza non dichiarata per la cessione di un appezzamento di terreno edificabile  
sito nel Comune di Menfi, località Bertolino Scifitelli, avvenuta con atto di  
compravendita stipulato in data 14 maggio 2008 e registrato il 17 maggio 2008 al n.  
1130 Serie IT. Sosteneva l'illegittimità dell'atto impugnato e ne chiedeva, previa  
sospensiva, l'annullamento per le seguenti ragioni:

- 
- 1) difetto di motivazione, in violazione dell'art. 7 co. 1 della L. 212/2000, non avendo l'Agenzia delle Entrate chiarito l'iter logico-giuridico che aveva condotto a ritenere edificabile il terreno oggetto di compravendita e a non condividere il contenuto della "nota di riscontro" all'invito n. 100397 del 14 marzo 2013, con la quale era stata prodotta varia documentazione;
  - 2) violazione e falsa applicazione dell'art. 67, co. 1, lett. b) del TUIR 917/86, posto che, al momento della stipula dell'atto, l'area trasferita non era edificabile;
  - 3) violazione dell'art 53 Cost. perchè l'avviso di accertamento "si sarebbe sostanziato in una sorta di imposizione attuata in assenza di capacità contributiva";
  - 4) illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni.
- 

Costituitasi, l'Agenzia delle Entrate chiedeva il rigetto del ricorso, sulla base della normativa di riferimento e della giurisprudenza richiamata.

Il ricorrente resisteva alle controdeduzioni con memoria illustrativa.

Con sentenza n. 2151/2015 del 16.4.2015, la C.T.P. rigettava il ricorso e compensava le spese. Osservava che, in forza di un principio generale confermato dalla Suprema Corte, in relazione alle distinte fattispecie degli accertamenti tributari, la motivazione dell'avviso, presidiata dalla legge 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'an 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 (accertamento o rettifica) deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei principi adottati e delle relative

risultanze (Cass. n. 25624/06; n. 21532/13). Ebbene, nel caso di specie, non si ravvisava la dedotta violazione dell'obbligo motivazionale posto che, nelle motivazioni dell'atto impugnato, l'Ufficio aveva esternato con chiarezza, sia pure sinteticamente, l'iter logico giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata, assolvendo la funzione di garantire al contribuente la conoscenza e l'informazione in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale ed ai suoi presupposti giuridici. Peraltro, la natura di "terreno non agricolo" del bene trasferito risultava dichiarata nell'atto di compravendita e la nota di riscontro del 28 marzo 2013, in ordine alla quale il ricorrente aveva censurato la mancanza di osservazioni da parte dell'Ufficio e la conseguente "vanificazione del contraddittorio", consisteva (come risultava dagli atti) in una mera nota di accompagnamento alla documentazione prodotta a seguito dell'invito. Affermava poi il ricorrente che il terreno in discorso avrebbe destinazione agricola e che la cessione non avrebbe prodotto alcuna plusvalenza. Al riguardo occorre richiamare l'art. 67, comma 1, lettera b) del TUIR nella parte in cui stabilisce che sono redditi diversi *"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"*. L'art. 36, comma 2, del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 aveva fornito la seguente definizione di terreno edificabile valida ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA, dell'imposta di registro e dell'ICI: *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*. In buona sostanza, la legge non prevede che l'utilizzabilità a scopo edificatorio debba essere effettiva al momento dell'imposizione fiscale, ma quello che rileva è la potenzialità di edificazione (cfr. Cass. nn. 1861/2008, 25166/2007 e 16712/2007). E nel caso di specie, come correttamente osservato dall'Ufficio nelle controdeduzioni, secondo il certificato di destinazione urbanistica rilasciato il 10 aprile 2008 dal Comune di Menfi ed allegato all'atto di compravendita, le particelle interessate al trasferimento ricadevano *"nell'ambito dei servizi tecnologici"*, ove è possibile, tra l'altro, la realizzazione di magazzini, depositi e locali ad uso abitazione di servizio e/o uffici per direzione aziendale.

Quanto al vincolo preordinato all'esproprio per la realizzazione di una discarica di rifiuti solidi urbani, andava rilevato che lo stesso, al momento della cessione, era già decaduto (nello specifico, nel gennaio 2006) ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 327/2001, essendo già abbondantemente trascorsi cinque anni dall'imposizione senza l'approvazione di un piano attuativo: circostanza questa bene evidenziata nella nota prot n. 4160 del 19 marzo 2008 emessa dal Settore Tecnico Urbanistica del Comune di Menfi, prodotta in atti.

Avverso la decisione, ha proposto appello il contribuente, ribadendo le censure mosse con il ricorso introduttivo. In aggiunta ha eccepito il difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento e dell'atto di costituzione in giudizio dell'Ufficio; l'inammissibilità della costituzione in giudizio di controparte, in quanto eseguita oltre i sessanta giorni; il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento; la violazione dell'art. 67 comma 1 lett. b del TUIR in tema di tassazione delle plusvalenze; l'illegittimità delle sanzioni irrogate.

Ha controdedotto l'ufficio per chiedere la conferma della sentenza. Ha in particolare eccepito l'inammissibilità - ex art. 57 D. Lvo 546/1992 - della eccezione legata al difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento e dell'atto di costituzione in giudizio, in quanto formulata per la prima volta con l'atto di appello; e comunque la sua infondatezza, essendo l'atto di costituzione nel giudizio di primo grado sottoscritto dal dott. Alessandro Di Gangi in qualità di funzionario dell'Ufficio Legale, legittimamente delegato dal dirigente dott. Domenico Lodato, come da atto che allegava. La tardività della propria costituzione non ne comportava l'inammissibilità. L'avviso di accertamento era adeguatamente motivato, a fronte della nota inviata dal contribuente a seguito dell'invito ad interloquire, che si era limitata ad accompagnare la documentazione prodotta. Nel merito, ha ribadito che il terreno in argomento non aveva destinazione agricola e che quindi legittimamente era stata soggetta a tassazione la plusvalenza.

L'appellante ha depositato memoria, con la quale ha sviluppato ed integrato i motivi di appello.

Con ordinanza del 18.7.2016, questa Commissione, rilevata la necessità, in relazione alle difese svolte dall'appellante, che fossero forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con riguardo al tenore della nota del Comune di Menfi in data 19.3.2008 agli atti ed in particolare con riguardo al richiamo normativo all'art.

17 comma 6 della legge 765/1967 contenuto nella predetta nota, disponeva la rimessione della causa sul ruolo per l'udienza del 21.11.2016. Rinvio il procedimento all'udienza odierna per consentire all'Ufficio di fornire i chiarimenti richiesti, l'Agenzia delle Entrate ha depositato una nota datata 20.1.2017, con la quale ribadisce la propria posizione.

#### Motivi della decisione

L'appello deve trovare accoglimento.

Ed infatti, mentre appaiono infondate le eccezioni di natura formale proposte nel ricorso introduttivo, le deduzioni di merito vanno condivise.

Le prime devono essere rigettate per gli stessi motivi enunciati nella sentenza impugnata. Le eccezioni legate al difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento e dell'atto di costituzione in giudizio si rivelano inammissibili in quanto proposte solo con l'atto di appello. L'appellante invoca lo *jus superveniens* rappresentato dalla pronuncia della Corte Costituzionale del 17.3.2015, n. 37, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8 comma 24 del D.L. n. 16 del 2012, per violazione degli artt. 3, 51 e 97 Cost. in tema di assegnazione di posizioni dirigenziali ad un funzionario attraverso l'istituto della reggenza, necessariamente caratterizzato da straordinarietà e temporaneità, presupposti che secondo la Corte non sarebbero stati sussistenti per l'amministrazione della Agenzia delle Entrate. Nel caso in esame, l'eccezione viene proposta per la prima volta in appello e pertanto si palesa inammissibile (essendo peraltro la sentenza della Corte Costituzionale invocata quale *jus novum* intervenuta prima della presentazione del gravame). Ma nel merito - qualora dovesse ritenersi la questione rilevabile di ufficio - si palesa del tutto infondata: l'avviso di accertamento risulta sottoscritto dalla dott.ssa Croce Di Marco, cui erano state attribuite le funzioni dirigenziali con atto di incarico del 18.5.2010, puntualmente richiamato dall'appellato.

L'eccezione relativa alla tardività della costituzione in giudizio dell'Ufficio non sortisce effetti sostanziali, in quanto detta tardività non comporta inammissibilità della costituzione, ma soltanto la preclusione a proporre questioni non rilevabili di ufficio. Non può quindi trovare ingresso la prospettazione di parte ricorrente, secondo la quale la tardività della costituzione comporterebbe la inammissibilità delle deduzioni difensive offerte dalla parte "decaduta" e conseguentemente la mancata contestazione dei motivi posti a fondamento del ricorso e, analogamente



con riferimento alla tardiva costituzione in appello, di quelli posti a fondamento del gravame: la mancata contestazione - secondo tale assunto - comporterebbe che i fatti dedotti sarebbero da considerare pacifici e quindi non abbinabili di prova. In realtà nel caso in esame i motivi sono legati alla prospettazione di mere questioni tecnico-giuridiche, la cui soluzione prescinde in larga misura dalle difese rispettivamente svolte dalle parti e discende dalla interpretazione del quadro normativo affidata al Giudice: essendo il substrato fattuale della vicenda sostanzialmente pacifico.

Quanto al motivo relativo al difetto di motivazione dell'atto impositivo, che avrebbe ignorato le giustificazioni offerte dal contribuente su richiesta dell'Ufficio, è vero che questi si limitò a trasmettere la documentazione richiesta - senza alcuna illustrazione delle questioni giuridiche sottese a detta produzione - e quindi nessun onere motivazionale si concretizzò in capo all'Ufficio.

Venendo quindi all'esame del tema centrale di merito, relativo alla tassazione della plusvalenza, che secondo l'Ufficio è legata alla natura edificatoria del terreno in argomento e secondo il contribuente sarebbe esclusa dalla natura di area non edificabile del terreno, deve osservarsi che in effetti il regime della tassazione della plusvalenza riguarda soltanto le aree edificabili, ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. b del TUIR.

Nel caso concreto, secondo l'assunto del contribuente, non si tratterebbe di area edificabile, in quanto l'inserimento in zona destinata a "servizi tecnologici" sarebbe stato preordinato all'esproprio per la realizzazione di una discarica per Rifiuti solidi urbani. Detto vincolo è decaduto ai sensi dell'art. 9 del DPR 380/2001, essendo decorsi cinque anni senza l'approvazione di un piano attuativo, come risulta in termini chiari dalla nota del Comune di Menfi, settore tecnico urbanistico, allegata agli atti. Scaduto il vincolo, l'area è diventata "zona bianca", ai sensi dell'art. 9 del DPR 327/2001, con indice di edificabilità uguale alle zone agricole. L'art. 9 del DPR 327/2001 in materia di espropriazione, prevede infatti al punto 3 che *"se non è tempestivamente dichiarata la pubblica utilità dell'opera il vincolo preordinato all'esproprio decade e trova applicazione la disciplina dettata dall'articolo 9 del testo unico in materia edilizia approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001 n. 380"*. Quest'ultima norma prevede poi che nelle aree rispetto alle quali è decaduto il vincolo (c.d. "zone bianche") l'edificabilità è

consentita entro i medesimi rigorosi limiti e secondo gli stessi indici di edificabilità delle zone agricole. Sul punto, secondo il contribuente, la nota del 19.3.2008 del Comune di Menfi indicherebbe l'indice di edificabilità di 3 mc/mq in termini evidentemente erronei, laddove invece l'indice di edificabilità era quello delle zone agricole, pari a 0,03 metri cubi per metro quadro. Che poi l'Amministrazione intendesse classificare l'area come "zona agricola produttiva (E1)", secondo quanto risulta dalla successiva nota del Comune in data 19.3.2008, non sposta i termini della questione, in quanto in tale zona l'indice di edificabilità è sempre inferiore a quello previsto per le aree "edificabili". Di contrario avviso l'Ufficio, secondo il quale sia la destinazione a "servizi tecnologici" sia la (invero successiva all'atto) destinazione a "zona agricola produttiva E1", comporterebbe pur sempre una potenzialità edificatoria dell'area, idonea a qualificare come *edificabile* l'area in argomento ai fini della tassazione della plusvalenza. Il certificato di destinazione urbanistica allegato all'atto di compravendita recita che le particelle in argomento ricadono nell'ambito dei "Servizi tecnologici ambientali", la cui destinazione d'uso è - in astratto - la realizzazione di magazzini, depositi e locali ad uso abitazione di servizio e/o uffici. Si tratta quindi chiaramente di destinazione non agricola, che tuttavia appare strettamente collegata al vincolo preordinato all'esproprio per la realizzazione di una discarica per Rifiuti solidi urbani. Basta ripercorrere le potenzialità di utilizzo della zona destinata a "Servizi tecnologici ambientali" per constatare - secondo l'assunto del contribuente - che la capacità edificatoria è attribuita soltanto alla pubblica amministrazione, non già al privato, rispetto al quale quindi non si realizza una prospettiva di sfruttamento edificatorio dell'area medesima. Essendo il vincolo pacificamente decaduto ai sensi dell'art. 9 del DPR 380/2001, l'area è divenuta "zona bianca". Non può avere refluenza il fatto che il Comune abbia provveduto a cambiare la destinazione d'uso del terreno da "zona per servizi tecnologici ambientali" a "zona agricola produttiva E1" (vedi nota del 3.6.2010), nella quale possono essere realizzati immobili ad "uso residenziale in genere": si tratterebbe comunque di atto successivo alla stipula dell'atto soggetto a tassazione e quindi del tutto ininfluenza sul relativo regime.

Rimane dunque centrale la questione legata all'indice di edificabilità applicabile all'area in questione, dopo la - pacifica - decadenza dal vincolo.

Ed infatti questa Commissione aveva ritenuto di richiedere all'Ufficio chiarimenti con riguardo al tenore della nota del Comune di Menfi in data 19.3.2008 agli atti ed in particolare con riguardo al richiamo normativo all'art. 17 comma 6 della legge 765/1967 contenuto nella predetta nota, a fronte del richiamo all'art. 9 del T.U. per l'edilizia, applicabile dopo la decadenza del vincolo. Non potendo imporre ad un terzo estraneo di fornire il chiarimento richiesto, si è onerato l'Ufficio, che avrebbe dovuto richiedere i chiarimenti del caso al Comune redattore della nota in argomento. L'Ufficio invece si è limitato a fornire la propria interpretazione, affermando che "la nuova destinazione (impressa in epoca asseritamente anteriore alla compravendita) da discarica R.S.U. a Zona Agricola produttiva classificava il terreno come edificabile nei limiti previsti dall'art. 9 del T.U. per l'Edilizia" e, per il richiamo operato dal predetto art. 9 all'art. 17 comma 6 della L. 765/1967, rendeva applicabili gli indici di edificabilità da quest'ultima norma previsti (che quindi sarebbero stati correttamente richiamati dalla nota del Comune di Menfi).

In realtà è rimasto oscuro (*rectius*: non giustificato e/o erroneo) il richiamo operato dal Comune di Menfi nella nota in argomento agli indici di edificabilità di cui all'art. 17 comma 6 della L. 765/1967, piuttosto che a quelli dell'art. 9 del T.U. per l'Edilizia.

Il richiamato art. 17 della L.765/1967 ha inserito l'art. 41-quinquies nella legge 17.8.1942, n. 1150, prevedendo limiti di edificabilità per le "edificazioni a scopo residenziale": non ha immutato quindi il regime dettato dall'art. 9 della T.U. per l'Edilizia con riguardo agli interventi di nuova edificazione "al di fuori dal perimetro dei centri abitati", che è appunto di 0,03 mc/mq., e che deve applicarsi al caso in esame.

La decadenza dei vincoli comporta invero il venir meno della disciplina urbanistica di aree soggette a vincoli e la conseguente applicazione temporanea della disciplina delle c.d. zone bianche. La scadenza del vincolo di P.R.G., di valenza quinquennale e preordinato alla destinazione di alcune aree ad insediamenti di interesse collettivo, comporta che l'area interessata debba intendersi sottoposta all'applicazione, in luogo dell'originaria destinazione di zona, del regime proprio delle zone bianche (Cons. Stato, Sez. IV, Sent., 29/05/2008, n. 2570).



Alle zone bianche vanno assimilate solo le aree per le quali era stata dettata, a livello di Piano Regolatore Generale, una disciplina vincolistica, successivamente decaduta per mancata attuazione nel quinquennio.

In tale situazione viene a mancare la programmazione d'uso del territorio e non potrebbe che riespandersi illimitatamente lo *ius aedificandi* insito nel diritto di proprietà. Tuttavia, l'interesse pubblico ad uno sviluppo edificatorio organico viene tutelato dalla norma di salvaguardia posta dall'art. 4 della L. 10/1977, destinata ad operare là dove non sia altrimenti desumibile la volontà degli organi pubblici preposti alla pianificazione urbanistica. La cessata efficacia di un piano attuativo, in tutto o in parte non eseguito, non rende l'area interessata priva di disciplina urbanistica ma risulta soggetta alle prescrizioni di cui all'art. 4, ultimo comma, della legge 28.01.1977 n. 10, norma oggi confluita nell'art. 9 del DPR 380/2001 (T.U. per l'Edilizia). Tale norma consente fuori dal perimetro dei centri abitati, gli interventi di nuova edificazione nel limite della densità massima fondiaria di 0,03 metri cubi per metro quadro. Ove sia venuta meno la pianificazione attuativa e ove l'amministrazione comunale non abbia provveduto in tempi brevi a colmare la lacuna verificatasi, il cittadino e gli uffici tecnici, per individuare i limiti della vigente disciplina di uso del territorio, dovranno fare riferimento agli strumenti urbanistici generali, come se mai avesse operato alcun vincolo.

Va per completezza evidenziato che la modifica della destinazione d'uso da "Discarica R.S.U." a "Zona agricola produttiva (E1)" è solo annunciata nella nota del Comune di Menfi del 19.3.2008, e si da per attuata solo con la nota del 3.6.2010, in epoca quindi successiva alla data dell'atto di compravendita (14.5.2008); e quindi rimane influente sul relativo regime.

Dalla ricostruzione operata si ricava quindi che all'atto della cessione il terreno non era certamente "agricolo" (ed in quanto tale sottratto pacificamente alla tassazione della plusvalenza), aveva assunto natura di "zona bianca", aveva destinazione diversa, ma non poteva considerarsi "edificabile" ai fini della applicazione dell'art. 67 comma 1 lett. b del TUIR (che prevede appunto che siano redditi diversi ...b) le plusvalenze realizzate "a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione").

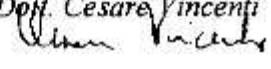
Dall'accoglimento del motivo principale di merito, rimane assorbito l'esame del motivo di appello relativo alla pretesa illegittimità dell'applicazione delle sanzioni, per violazione dell'art. 5 del D.Lvo 472/1997 (assenza di dolo o di comportamento negligente in capo al contribuente): rispetto al quale va comunque rilevato che non si tratta di eccezione nuova, - come eccepito *ex adverso* - ma piuttosto di esplicitazione di un profilo di diritto non sviluppato nel ricorso introduttivo.

In relazione alla complessità del quadro normativo, ricorrono giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello del contribuente ed in riforma della sentenza impugnata, annulla l'avviso di accertamento. Dichiarà compensante tra le parti le spese.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 23 gennaio 2017.

Il Giudice estensore  
Dott. Cesare Vincenti  


Il Presidente  
Dott. Pietro Pellegrino  
