

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 31 ottobre 2023, n. 30346

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a GD l'avviso di accertamento n. T9M010401530/2012, attinente al tributo dell'Irpef in relazione all'anno 2007, contestando la mancata dichiarazione della plusvalenza realizzata mediante la "cessione di terreni edificabili in Spinadesco, con insistenza di fabbricati da demolire" (sent. CTR, p. II), costituenti il podere 'Costiere', richiedendo l'Ente impositore il versamento del tributo eluso, nella misura di Euro 142.718,70.
2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona, contestando la non imponibilità della pretesa plusvalenza, perché realizzata mediante la vendita di un terreno e alcuni fabbricati, anche se parzialmente da demolire e ricostruire, e non di un terreno edificabile. La CTP reputava fondate le difese proposte dal contribuente, ed annullava l'avviso di accertamento.
3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia. La CTR riteneva sussistere i presupposti per l'imposizione della plusvalenza, ed in conseguenza riformava la decisione dei primi giudici, riaffermando la piena validità ed efficacia dell'atto impositivo.
4. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione adottata dalla CTR, affidandosi a due strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria.
5. GD, con atto datato 28.9.2017, domandava la sospensione del giudizio di legittimità, manifestando l'intenzione di accedere a normativa beneficiale. Con successiva nota depositata il 28.11.2018, il contribuente comunicava che "la definizione non veniva perfezionata" (p. 1), e domandava procedersi nel giudizio.
6. La causa era quindi chiamata per la trattazione innanzi alla sottosezione sesta della sezione tributaria della Cassazione ma, all'udienza del 13.3.2019, il Collegio riteneva non sussistere i presupposti di legge per la definizione del giudizio innanzi alla sottosezione, e rimetteva perciò gli atti alla quinta sezione civile. Si è perciò provveduto a fissare nuovamente la trattazione del ricorso, questa volta innanzi alla sezione tributaria.
- 6.1. Il ricorrente ha anche depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., il contribuente contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), del Dpr n. 917 del 1986, perché la pretesa impositiva dell'Agenzia delle Entrate risulta infondata, in quanto la cessione ha avuto ad oggetto immobili edificati, anche se in parte da demolire e ricostruire, ed un'area accessoria, e non un terreno edificabile.
2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente censura poi la nullità della pronuncia adottata dalla CTR, per avere il giudice dell'appello proposto una motivazione meramente



apodittica ed apparente, esponendo “una riflessione di tipo ‘emotivo’ ma certamente non una motivazione giuridica” (ric., p. 18).

3. In considerazione della natura della contestazione proposta, risulta opportuno esaminare innanzitutto la critica introdotta dal ricorrente con il secondo motivo di impugnazione. Il contribuente lamenta la mera apparenza della motivazione proposta dalla CTR.

3.1. Invero il giudice dell’appello, dopo aver ricostruito lo svolgimento del processo, rileva che “il piano di recupero dell’intero comparto è stato concordato già dal venditore”, con la locale Amministrazione del territorio, “con la conseguenza che l’acquisto riguardava immobili pacificamente demolendi per dare spazio a nuove costruzioni, in un contesto nel quale anche tutto il valore economico dell’operazione non poteva essere certo riferibile ad immobili rurali di nessun pregio ... la tassazione della plusvalenza per le aree fabbricabili non può riferirsi soltanto ad aree che - medio tempore - passano da agricole ad edificabili, ma anche a quelle che il cedente aveva acquistato già edificabili; ed inoltre che [si] deve quindi - se si vuole dare sostanza al precetto normativo - considerare edificabile il terreno sul quale insiste un fabbricato che non costituisce l’oggetto economico della compravendita, ma semmai un mero ‘costo’ per lo sviluppo edificabile dell’area. Ragionando diversamente, si potrebbe verificare che il titolare di una grande area edificabile potrebbe avere l’accortezza ... di edificarvi un pollaio (o poco più) per poi ‘fingere’ - 5 anni dopo - di vendere il predetto pollaio, sia pure allo scopo implicito (o persino reso esplicito nelle pattuizioni contrattuali) di fare utilizzare tutta la volumetria potenziale dell’area, ovviamente previa demolizione dell’ormai inutile pollaio” (sent. CTR, p. II).

La motivazione adottata dalla CTR, pertanto, risulta presente e chiaramente intellegibile, condivisibile o meno che sia, e non è perciò meramente apparente. In conseguenza il secondo motivo di ricorso risulta infondato e deve essere respinto. 4. Mediante il primo motivo di ricorso, proposto contestando la violazione di legge, il contribuente critica la decisione assunta dal giudice dell’appello perché la pretesa impositiva dell’Agenzia delle Entrate risulta infondata, in quanto la cessione ha avuto ad oggetto immobili edificati, anche se in parte da demolire e ricostruire, nonché un’area accessoria, e non un terreno edificabile.

4.1. Il ricorrente ricorda di aver acquistato il podere il 29 dicembre 1999, e di averlo ceduto, con l’atto da cui deriva il presente contenzioso, il 20 giugno 2007, pertanto oltre cinque anni dopo. Poco prima della cessione, il 14 giugno 2007, GD “aveva stipulato con il Comune di Spinadesco una convenzione con piano di recupero avente ad oggetto gli immobili successivamente ceduti” (ric., p. 3). La vendita aveva avuto ad oggetto “un complesso formato da una ‘cascina a corte chiusa composta di fabbricati rurali (stalle, fienili, depositi attrezzi agricoli e scorte, portici) e parte di fabbricati a destinazione agricola’ per i quali era prevista ‘la demolizione di superfetazioni e corpi di fabbrica di scarsa importanza architettonica ed il mantenimento di due corpi di fabbrica di pregio storico ed architettonico’” (ric., p. 4). L’Ufficio finanziario aveva invece ricondotto l’intera compravendita alla cessione di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, ed aveva in conseguenza preteso la sottoposizione a tributo della plusvalenza conseguita.

Il contribuente lamentava, tra l’altro, che l’Amministrazione finanziaria aveva “errato nel calcolo del valore degli stabili aventi pregi architettonici ed in adeguate condizioni statiche”, e domandava quindi, quantomeno, “la rideterminazione della plusvalenza” (ric., p. 6).



4.2. La CTP aveva ritenuto che “parte ricorrente non ha ‘aggirato’ alcuna norma fiscale ... atteso l’oggetto della cessione, sicuramente esistente al momento dell’atto notarile e non ancora aggredito da lavori edili di qualsiasi tipo, nulla rileva che i fabbricati insorgano su terreno che abbia ulteriori potenzialità edificatoria, o che, in base a non oggettivamente riscontrate intenzioni delle parti, gran parte delle costruzioni siano destinate alla demolizione” (ric., p. 7).

4.3. L’Amministrazione finanziaria, in sede di appello, aveva sostenuto che, diversamente, “il comportamento del ricorrente configurasse gli estremi di un indebito vantaggio fiscale volto ad eludere il fisco” (ric., p. 9) perché, “nell’intenzione delle parti, i fabbricati da demolire costituivano mere cubature da utilizzare per la successiva edificazione ... in questo caso, dalla documentazione del fascicolo di causa è inequivocabile la demolizione dell’immobile e la successiva costruzione sul terreno di un nuovo edificio (villette a schiera)” (ric., p. 10), neppure potendo trascurarsi la ulteriore potenzialità edificatoria del terreno ceduto.

4.4. Gli argomenti proposti dalla CTR per fondare la propria decisione, con la quale ha ritenuto corretta l’imposizione della plusvalenza realizzata da GD mediante la cessione del terreno, sono stati esposti esaminando il secondo motivo di ricorso. In sintesi la CTR ha ritenuto che reale finalità delle parti, nello stipulare l’atto di compravendita del terreno, è stato assicurare all’acquirente la disponibilità di un suolo edificabile, mediante la demolizione di immobili rurali fatiscenti e la realizzazione di nuove costruzioni, profittando pure delle ulteriori volumetrie realizzabili in considerazione degli strumenti urbanistici vigenti. In conseguenza la tassazione della plusvalenza conseguita dal contribuente mediante la rivendita dovrebbe considerarsi legittima.

4.5. Invero questa Corte regolatrice ha già avuto modo di esaminare la questione controversa in questo giudizio, ed ha affermato che “in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli artt. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e 16 (ora 17), comma 1, lett. g) bis, del d.P.R. n. 917 del 1986, sono soggette a tassazione separata, quali "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", e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati. Ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la "ratio" ispiratrice del citato art. 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica”, Cass. sez. VI-V, 23.1.2018, n. 1674 (conf. Cass. sez. V, 9.7.2014, n. 15629); e, in materia affine, non si è mancato di specificare che “in tema di imposta di registro, va escluso che la compravendita di un fabbricato possa riqualificarsi, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986, come vendita di area edificabile, non potendosi dare rilievo all'intenzione delle parti di demolirlo per costruirne, successivamente, uno nuovo, dovendo l'ente impositore limitare la propria valutazione al contenuto testuale dell'atto tassato”, Cass. sez. V, 30.12.2021, n. 37416. Inoltre, ancora di recente, si è pure chiarito che “in materia di imposte ipotecarie e catastali, secondo una ricostruzione uniforme sia ai fini delle imposte dirette che indirette, va escluso che la compravendita di un fabbricato da demolire possa riqualificarsi come vendita di area edificabile quando tale operazione sia economicamente indipendente, anche se l'intenzione delle parti sia di procedere alla



totale o parziale demolizione dell'immobile e, quindi, alla sua ricostruzione o alla costruzione di un nuovo fabbricato", Cass. sez. VI-V, 9.12.2021, n. 39133.

4.5.1. Inoltre, con riferimento alla vendita di un terreno edificato, che presenti però un'ulteriore potenzialità edificatoria, non si è mancato di statuire che "in tema di IRPEF, ai fini della tassazione separata, quali 'redditi diversi', delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica, l'alternativa fra "edificato" e "non edificato" non ammette un "tertium genus", con la conseguenza che la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto su cui insiste, essendo inibito all'Ufficio, in sede di riqualificazione, superare il diverso regime fiscale previsto tassativamente dal legislatore per la cessione di edifici e per quella dei terreni", Cass. sez. V, 21.2.2019, n. 5088.

4.6. Merita ancora di essere segnalato che pure l'Ente impositore ha preso atto del consolidato orientamento giurisprudenziale che si intende confermare, ed ha scritto: "L'interpretazione seguita dall'Amministrazione finanziaria non ha tuttavia trovato conferma nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza ex articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR, se oggetto del trasferimento a titolo oneroso è un edificio, detto trasferimento non può mai essere riqualificato come cessione di area edificabile, nemmeno quando l'edificio è destinato alla successiva demolizione e ricostruzione ovvero quando l'edificio non assorbe la capacità edificatoria del lotto su cui insiste ... In considerazione dell'indirizzo assunto dalla giurisprudenza di legittimità, da ritenersi consolidato, e tenuto conto dei pareri con cui l'Avvocatura generale dello Stato ha ritenuto non opportuna la prosecuzione in cassazione dei giudizi in materia, devono considerarsi superate le indicazioni contenute nella risoluzione n. 395/E del 2008 e, più in generale, non ulteriormente sostenibili le pretese dell'Amministrazione in contrasto con i principi espressi dalla giurisprudenza richiamata", Circ. Agenzia delle Entrate 23/E/2020, del 29.7.2020.

Il primo strumento di impugnazione introdotto da GD risulta quindi fondato, e deve perciò essere accolto.

5. In definitiva deve essere accolto il primo motivo di ricorso proposto dal contribuente, rigettato il secondo. In conseguenza la decisione impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., annullando l'atto impositivo.

6. Le spese di lite dei gradi di merito del giudizio possono essere compensate tra le parti, mentre le spese processuali del giudizio di legittimità seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni esaminate e del valore della controversia.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso proposto da GD, rigettato il secondo, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'avviso di accertamento n. T9M010401530/2012. Compensa tra le parti le spese processuali dei gradi di merito del



giudizio, e condanna l' Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 7.600,00 per compensi, oltre 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

