

VENDITA

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

M.N., rappresentata e difesa, per procura in calce al ricorso dall'Avv. D'ANNEO FEDERICO ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. Alessandro Alessandri in Roma, p.zza dei Carracci n. 1;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12 è elettivamente domiciliata;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, n.109/1/2007, depositata il 5.11.2007;

udita la relazione delle causa svolta nella pubblica udienza del 26.3.2014 dal Consigliere Dott. Roberta Crucitti;

udito per la ricorrente l'Avv. Federico D'Anneo;

udito per la controricorrente l'Avv. Eugenio De Bonis;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FIMIANI Pasquale, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate ed il rigetto del ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate-Ufficio di Faenza

Svolgimento del processo

M.N., unitamente a M.L. e M. L., vendette, nel gennaio 2002, alla Gairama s.r.l., una casa di civile abitazione con annessa corte coperta e scoperta.

Il locale Ufficio delle Agenzia delle Entrate, individuava il reale oggetto della compravendita nell'area di sedime e coltiva del fabbricato, pari a circa mq.950, ritenuta particolarmente appetibile per la sua elevata edificabilità residenziale. Di conseguenza provvedeva ad emettere avviso di accertamento, con cui veniva rettificata la dichiarazione dei redditi relativa al 2002, accertando una plusvalenza ai sensi dell'[art. 81 T.U.I.R.](#) (vigente razione temporis) con determinazione di maggiore imposta.

Il ricorso avverso l'atto impositivo, impugnato dalla contribuente, veniva rigettato dall'adita Commissione Tributaria Provinciale e la decisione, appellata sempre dalla contribuente, confermata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di appello:

- respingeva l'eccezione di illegittimità dell'avviso di accertamento per eccesso di potere ritenendo che, nella specie, non si verteva in materia di simulazione ma di elusione fiscale;
- riteneva, nel merito, che i fatti accertati (l'avere parte venditrice pochi mesi prima il rogito presentato una domanda di concessione edilizia per la demolizione del fabbricato esistente e per la successiva costruzione di un edificio per civile abitazione composto da 5 alloggi ed avere la società acquirente, il giorno dopo la stipula dell'atto di compravendita, richiesto la voltura nominativa dell'istanza di concessione edilizia ed, ancora, l'entità del corrispettivo di gran lunga superiore al valore catastale) fossero idonei, per gravità, precisione e concordanza a fondare l'accertamento;
- escludeva che l'atto fosse privo di motivazione in quanto il contenuto della concessione edilizia era ben noto ai contribuenti;
- ribadiva, infine, la correttezza dell'imputazione dell'intera plusvalenza nell'anno 2002, malgrado alcuni pagamenti fossero avvenuti nel 2001, ai sensi dell'[art. 75 TUIR](#) il quale prescrive che, nella cessione di immobile, i corrispettivi si considerano conseguiti al momento della stipulazione dell'atto.

Avverso la sentenza M.N. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, resistito dall'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'[art. 81, comma 1, lett. b t.u.i.r.](#), anche in relazione [all'art. 12 preleggi](#), laddove il giudice, accogliendo le tesi dell'Ufficio sull'uso

delle presunzioni era pervenuto ad applicare erroneamente la norma del [TUIR](#), sopra indicata, venendo così a modificare l'elencazione tassativa delle fattispecie impositive.

Secondo la prospettazione difensiva, non era, infatti possibile, attesa la tassatività delle fattispecie impositive previste dall'[art. 67 T.U.I.R.](#), ricondurre, attraverso un ragionamento presuntivo, la vendita di una casa in una delle ipotesi tassativamente previste dall'[art. 81 T.U.I.R.](#), in quanto così facendo il Giudice di merito aveva falsamente applicato la norma, interpretandola in modo estensivo anche in violazione [dell'art. 12 preleggi](#).

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 3](#), in relazione all'errata valutazione di detta norma che non ha, secondo la prospettazione difensiva, carattere antielusivo.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la sentenza impugnata di insufficiente motivazione, ai sensi [dell'art. 360 c.p.c.](#), n. 5.

Si deduce, in particolare, la carenza dell'argomentazione svolta dal Giudice di merito, con riferimento alla dedotta violazione dell'art. 7 dello statuto del contribuente da parte dell'Ufficio finanziario, che non aveva allegato la concessione edilizia rilasciata a soggetto terzo e della quale, pertanto, essa contribuente non era a conoscenza; fatto, invece, apoditticamente affermato in sentenza.

4. Con il quarto mezzo si denuncia la sentenza impugnata di motivazione contraddittoria laddove il Giudice di merito aveva applicato [l'art. 1362 c.c.](#), per stabilire l'oggetto dell'accordo contrattuale. Il fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria viene individuato dalla ricorrente nel capo di sentenza in cui il giudice, nell'applicare [l'art. 1362 c.c.](#), al fine di interpretare il contratto, avrebbe confuso il concetto di nomen iuris del negozio (che attiene allo schema contrattuale) con quello dell'oggetto del negozio.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, ex [art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5, di contraddittoria ed insufficiente motivazione sul fatto controverso rappresentato dalla valutazione da parte del giudice a sensi [dell'art. 2727 c.c.](#), delle presunzioni semplici ritenute gravi, precise e concordanti relative sia al comportamento messo in essere dalla società acquirente dell'immobile in data successiva alla stipula sia alla valutazione commerciale dell'edificio (ritenuto eccessivo rispetto al valore catastale) al fine di pervenire alla prova del comportamento elusivo delle parti in sede negoziale.

Con il sesto motivo si denuncia l'insufficienza della motivazione della sentenza laddove il Giudice non aveva valutato la perizia di parte depositata dalla difesa ed allegata al ricorso di primo grado.

Infine, con il settimo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 75 sub 2 e 82 (ora 68) [TUIR](#) laddove il giudice aveva ritenuto di non applicare il principio di cassa in merito al calcolo della plusvalenza.

La questione principale della controversia, avente valore dirimente, è se la vendita di area già edificata possa rientrare - a fronte di una riqualificazione operata dall'Ufficio sulla scorta di elementi presuntivi - nelle ipotesi, sicuramente tassative, previste dall'[art. 81, comma 1, lett. b T.U.I.R.](#) (ora 67) il quale, come noto, assoggetta 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".

Al quesito, questa Corte ha già, di recente, fornito, in fattispecie analoga alla presente, soluzione negativa, rilevando 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" (così Cass. n. 4150/2014 la quale ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di "capannone ad uso commerciale e relative pertinenze", censito al catasto fabbricati, ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone).

Il Collegio ritiene di condividere e di dare seguito a tale principio, siccome coerente con la ratio ispiratrice del citato art. 81, nella formulazione introdotta dalla [L. n. 413 del 1991](#), tesa inequivocabilmente ad

assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente "all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" di terreni ovvero, in altri termini, ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che (come si legge nella relazione di accompagnamento alla citata [L. n. 413 del 1991](#)) scaturisce non "in virtù di un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" dei terreni.

Ciò che rileva, dunque, ai fini dell'applicabilità della norma in esame, è la destinazione edificatoria originariamente conferita, ad area non edificata, in sede di pianificazione urbanistica e non quella ripristinata, conseguentemente ad intervento, su area già edificata operato da cedente o cessionario.

Nella specie, per come è incontestato, l'oggetto dell'atto pubblico, di compravendita, avente un suo intrinseco valore economico, è una "casa di civile abitazione con annessa corte interna ed esterna", e, quindi, (riprendendo Cass. n. 4150/14), un "terreno già edificato" e tale entità sostanziale non può essere mutata (con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione), in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso in specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale.

Vanno, pertanto, accolti i primi due motivi di ricorso, con assorbimento dei mezzi attinenti a vizi motivazionali della sentenza impugnata ed all'imputazione temporale della plusvalenza.

In conclusione, quindi, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo proposto dalla contribuente.

La particolarità delle questioni trattate e le peculiarità della fattispecie inducono a compensare integralmente tra le parti le spese processuali dei gradi di merito.

In ossequio, al principio di soccombenza, le spese di questo grado, liquidate come in dispositivo, vanno poste a carico della controricorrente.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa tra le parti le spese processuali dei gradi di merito.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla refusione in favore della ricorrente delle spese processuali di questo grado liquidate in complessivi Euro 2.100, oltre accessori di legge ed Euro 191,40 per esborsi.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 26 marzo 2014.

Depositato in Cancelleria il 9 luglio 2014