Sentenza del 21/02/2019 n. 5088 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Tributi indiretti - Cessione di intero edificio a società immobiliare - Valore figurativo - Permuta con due unità immobiliari da costruirsi in luogo dell'edificio - Riqualificazione dell'atto come cessione di terreno edificabile - Esclusione.

Massima:

La permuta di un vetusto edificio di civile abitazione con due unità immobiliari da costruirsi in luogo del fabbricato non genera una plusvalenza tassabile. La definizione tra edificio già edificato e non ancora edificato non ammette un tertium genus. La cessione di un edificio non può essere qualificata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non integra la capacità edificatoria del lotto su cui insiste. Nemmeno la pattuizione tra le parti di demolire e ricostruire, anche con un eventuale ampliamento di volumetria, corrisponde ad una cessione di terreno, nonostante l'impostazione spesso applicata dall'Amministrazione Finanziaria sullo spunto della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 395/2008, che equipara la cessione di fabbricati rientranti in un piano di recupero a quella di terreni edificabili. Di conseguenza, non risulterebbe possibile colpire il cedente attraverso la configurazione di una ipotetica plusvalenza commisurata alla capacità edificatoria non ancora sviluppata, perché ciò trasferirebbe al venditore una tassazione già prevista in capo al compratore. L'art. 67, I comma, lettera b) del TUIR, che 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 scissione, si limiterebbe a prevedere la determinazione e la successiva tassazione della plusvalenza della cessione di un terreno già edificabile dall'origine. Se così non fosse potrebbero erroneamente essere colpite tutte le alienazioni a titolo oneroso di edifici che non avessero integralmente sviluppato la potenzialità edificatoria dei terreni su cui gli edifici stessi insistono.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. Con atto a titolo oneroso in data 20 luglio 2010, la contribuente cedeva ad una società immobiliare il vetusto edificio adibito a civile abitazione propria e del figlio, indicandone il valore figurativo di Euro 362.000,00, ma ricevendone in cambio a titolo di permuta due unità immobiliari da costruirsi in luogo del menzionato edificio.

Più precisamente, infatti, secondo il predetto contratto, l'operazione prevedeva l'abbattimento del corpo di fabbrica consistente in due appartamenti, due box ed un ripostiglio a fronte della ricostruzione di un plesso con nove appartamenti, nove autorimesse, nove cantine più tre vani sottotetto di pertinenza dei tre appartamenti dell'ultimo piano.

2. L'Ufficio riqualificava quindi l'atto come cessione di terreno edificabile, sia perchè come tale individuava la concreta volontà delle parti di estrarre la massima potenzialità edificatoria del terreno, sia perchè era chiara la previsione pattizia di abbattere l'edificio, sia perchè l'assolvimento delle rispettive obbligazioni si completava solo con la cessione in permuta delle due unità abitative nell'edificio in costruendo, che quindi era previsto come certo ed attuale.

Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria notificava avviso di accertamento in ordine alla plusvalenza da cessione di terreni, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. b), secondo periodo, individuando in Euro 172.355 la plusvalenza non dichiarata dalla contribuente da assoggettare a tassazione separata secondo l'aliquota del 23% sulla base dei redditi imponibili esposti nel biennio precedente, ricavandone la somma dovuta di Euro 39.642,00 cui aggiungeva le sanzioni.

2. Spiccava ricorso la contribuente, affermando trattarsi di cessione di fabbricato e non di terreni, irrilevante ciò che con l'edificio si fosse poi fatto. Chiedeva quindi l'annullamento dell'atto impositivo ed anche delle relative sanzioni, che pure aveva definito in via bonaria ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17.

Resisteva l'Ufficio, richiamando lo scopo sostanziale del negozio e invocando i precedenti di questa Corte in materia.

Il giudice di prossimità rigettava il ricorso, argomentando sull'intento dell'intera operazione economica e sulla reale volontà delle parti.

3. Interponeva appello la contribuente le cui ragioni venivano apprezzate dal giudice territoriale che riteneva irrilevante lo scopo perseguito dalle parti per doversi concentrare l'attenzione sul bene in sè ceduto, ovvero un edificio (con una minima parte di pertinenza scoperta), in disparte ogni destinazione che i contraenti ne avessero previsto. In limine, la CTR rigettava la domanda di restituzione delle sanzioni, riconoscendo che la definizione in forma agevolata di cui al D.Lgs. n. 546 del 1997, art. 17, comporta un versamento irrevocabile, su scelta libera ed autonoma rispetto alla sorte dell'atto impositivo che le ha irrogate, scissa ed astratta cioè dal rapporto sottostante da cui le sanzioni sono state generate.

Avverso tale la pronuncia propone ricorso l'Amministrazione finanziaria, affidandosi a due motivi di gravame, cui replica la contribuente con puntuale controricorso.

In prossimità dell'udienza, il patrono pubblico ha depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di gravame, il patrono erariale afferma la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella sostanza dolendosi che la CTR abbia fatto riferimento all'edificio esistente e non all'intento concreto delle parti teso all'aumento del carico edilizio sviluppando le potenzialità edificatorie del lotto, ritenendo rilevante la destinazione edificatoria originariamente conferita ad area non edificata, in sede di pianificazione urbanistica, e non quella ripristinata in conseguenza ad intervento su area già edificata operata da cedente o cessionario.

1.1 Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla difesa della contribuente, dove afferma che il motivo è inammissibile sostanziandosi non in una violazione di legge, ma in un riesame della qualificazione del negozio (cessione di terreni/cessione di fabbricati) già operata dal giudice di merito e non più suscettibile di sindacato in questa sede.

Al contrario, si controverte dell'applicazione della disciplina sulle plusvalenze da cessione di terreni edificabili anche alle cessioni di edifici, qualora l'intento speculativo edilizio prevalga rispetto allo scambio tra beni o alla cessione di beni contro prezzo. L'eccezione è quindi infondata ed il motivo può essere esaminato.

2. La questione involge la corretta portata del TUIR, art. 67, comma 1, lett. b), secondo periodo, precitato, ma anche il potere dell'Amministrazione finanziaria di interpretare il contratto a mente degli artt. 1362 e ss c.c., guardando alla comune intenzione delle parti, anche dedotta dal comportamento successivo alla stipula.

Come ricordato dalle parti, la questione è stata affrontata più volte da questa Corte e merita dunque ricostruirne l'orientamento per come si è dipanato negli ultimi tempi.

2.1 Ancorchè in materia di imposta di registro, questa Corte ha inizialmente ritenuto che, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce (Cass. n. 24799/2014, n. 16983/2015).

A tale indirizzo ha fatto seguito altro, affermando che in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e art. 16 (ora 17), comma 1, lett. g) bis, 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 quelle di terreni già edificati. Nello specifico, rigettando il ricorso erariale, questa Corte 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 (cfr. Cass. n. 4150/2014).

In altra occasione, si è specificamente ritenuto che la ratio dell'art. 67 TUIR è volta ad "assoggettare ad imposizione la plusvalenza che (...) 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". Pertanto, risultando oggetto dell'atto un fabbricato, e, quindi, un "terreno già edificato", tale entità sostanziale non poteva 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" (Cass. n. 15629/2014).

Ad analoghe conclusioni è giunta più di recente Cass. n. 7853/2016, prendendo espressamente posizione sul contrasto e sulle ragioni che inducono a considerare preferibile l'ultima opzione esposta dalla giurisprudenza sopra ricordata.

2.2. Tale pronuncia va ripercorsa per i principi che si intendono ricavare e riaffermare in questa sede.

In tale fattispecie l'Agenzia ricorrente chiedeva a questa Corte di dire se, in relazione alla determinazione della plusvalenza conseguente a cessione di beni suscettibili di utilizzazione edificatoria, nell'ipotesi in cui nel contratto le parti abbiano dichiarato che oggetto della compravendita sono alcuni fabbricati e loro pertinenzè e che al contrario l'Agenzia, verificando la reale intenzione delle parti ex art. 1362 c.c., abbia affermato che l'effettivo oggetto della compravendita erano i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sui quali i fabbricati insistevano, sia possibile per il giudice tributario limitarsi ad affermare che oggetto della compravendita era quello indicato dalle parti e negare qualunque plusvalenza tassabile o se al contrario l'Agenzia in base al sopra richiamato combinato disposto sia investita del potere-dovere di verificare in concreto la reale intenzione delle parti in base ai canoni ermeneutici (comportamento complessivo delle parti anche successivo alla stipula) con la conseguenza che se in base a tale verifica risulti che oggetto del contratto non sono i fabbricati, ma i terreni e su questa base emani avviso di accertamento, erra il giudice che annulli tale avviso affermando che i fabbricati oggetto di cessione non rientrano in alcuna delle previsioni di cui al citato art. 67.

Detto in altri termini, la questione proposta dalla controversia è essenzialmente 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 dal T.U.I.R., art. 81, comma 1, lett. b) (ora 67, il quale 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, soluzione negativa, rilevando che dalla stessa lettera del citato TUIR, art. 81 (ora 67) e art. 16 (17) comma 1, lett. g bis possono rientrare le cessioni aventi ad oggetto solo un terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria", ma non un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato": così Cass. n. 15629/2014, ma anche Cass. n. 4150/2014 (già riportate sopra).

3. Il Collegio ritiene di dare continuità alla citata giurisprudenza, in quanto coerente con ratio e telos ispiratori della norma in esame, come novellata dalla L. n. 413 del 1991 e tesa 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 dal cedente o dal cessionario.

Nella fattispecie decisa da Cass. n. 7853/2016, come risulta accertato dai giudici d'appello e non contestato dalla ricorrente, nucleo dell'atto pubblico di compravendita, avente un suo intrinseco valore economico, è stato oggettivamente un complesso di fabbricati con piccole aree di pertinenza, e perciò 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 di specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto (l'acquirente) diverso da quello interessato dall'imposizione fiscale.

3. Il discorso non cambia per il caso qui all'esame, dove la demolizione e ricostruzione con (consistente) ampliamento è pattuita espressamente fra le parti, tanto che del nuovo edificio due appartamenti spettano al cedente, proprio in quanto corrispettivo del bene ceduto. Ed invero il potere dell'Ufficio di riqualificare il contratto ex art. 1362 resta inibito, limitatamente alla norma all'esame, in ragione della sua portata specifica che guarda all'oggetto formalmente compravenduto, in disparte l'intenzione comune delle parti ed i motivi che li spingono a contrarre.

3.1 Occorre dunque affrontare l'interpretazione dell'art. 67 in esame, ove al primo comma così dispone: "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici; b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonchè, in ogni caso, 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 In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni

decorre dalla data di acquisto da parte del donante;" Ratio della norma (sua ragion d'essere, ovvero il problema percepito dal legislatore che con essa ha ritenuto di farvi fronte) è colpire le manifestazioni di ricchezza che esulano dal reddito in senso stretto (e che secondo quelle regole non assolvono i propri oneri contributivi), prevedendo forme separate di tassazione per i terreni edificabili.

Telos della norma (suo scopo, ovvero il modo con cui il legislatore ha ritenuto di risolvere il problema che alla norma ha dato scaturigine) è colpire la plusvalenza connessa alla cessione di un terreno che ha avuto attribuita - in sede di pianificazione - una capacità edificatoria tale da renderlo più appetibile di prima, nel meccanismo della domanda ed offerta.

Trattasi dunque di norma impositiva, di natura speciale che si occupa di attrarre a tassazione le altre forme di ricchezza, diverse dal reddito derivante dalla propria attività di industria, commercio o professione, ovvero da lavoro dipendente.

In quanto tale è norma eccezionale che non ammette interpretazione analogica ex art. 12 preleggi, ma sconta l'interpretazione estensiva di cui al successivo art. 14 preleggi.

In questo senso, perchè sia interpretazione estensiva ammessa, cioè si resti nell'ambito della stessa norma, occorre che ratio e telos, i suoi elementi caratteristici ("cognome e nome" della norma), non vengano variati, mentre si avrà analogia (nel caso, vietata) ove si muti il telos e addirittura una diversa norma laddove si cambi anche la ratio.

4. Nel caso di specie non è possibile accedere all'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, poichè intende equiparare al terreno da edificare il terreno già edificato che venga edificato nuovamente, previa demolizione e ricostruzione, pur se anche con aumento di volumetria. Ciò che infatti intende colpire la norma è la plusvalenza connessa all'aumento di valore di un terreno dichiarato edificabile, mentre resta escluso l'aumento di carico edilizio (aumento di volumetria) che se ne vorrà eventualmente ricavare. Tale profilo, invero, non è esente da oneri fiscali, ma sarà assoggettato agli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria, oltre alla percentuale sul costo di costruzione già al momento di rilascio del titolo edilizio (o in sede di liquidazione SCIA); successivamente il bene ricavato costituirà ricchezza prodotta dalla società immobiliare e seguirà le regole proprie delle imposte sul reddito, tanto al momento di venuta ad esistenza, quanto nel momento di cessione, ovvero seguirà le sorti della lett. a) dello stesso comma qui in esame.

Come già affermato dai precitati arresti di questa Corte, non è quindi possibile porre a carico del venditore dell'edificio sorto su terreno (già) edificabile una (affermata) plusvalenza anche solo commisurata all'ulteriore capacità edificatoria non (ancora) sviluppata, perchè si tratterebbe di porre su un soggetto diverso (il veditore) una tassazione che il legislatore ha fissato già in capo al compratore. Nè si deve pensare che in tal modo il venditore si sottragga ai propri obblighi fiscali: infatti nel prezzo di cessione dell'edificio, come nella rendita catastale, è computata anche la capacità edificatoria inespressa. Detta in altri termini, la norma in oggetto non intende colpire la capacità edificatoria residua (c.d. volumetria, cubatura o superficie coperta rimanente), bensì solo la plusvalenza nella cessione di un terreno a seguito della primigenia edificabilità prevista in sede di pianificazione urbanistica.

Diversamente opinando sarebbero da considerare soggette a plusvalenza da cessioni di terreno edificabile tutte le alienazioni a titolo oneroso di edifici che non abbiano sviluppato integralmente la potenzialità edificatoria del lotto su cui insistono, poichè potrebbero sempre essere abbattuti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dall'intenzione delle parti.

5. Dalla ricognizione dei precedenti in materia ed alla luce di quanto sopra esposto, relativamente al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. b), possono enunciarsi i seguenti principi di diritto:

a) la distinzione fra edificato e non ancora edificato si pone in termini di alternativa esclusiva che in via logica non ammette un tertium genus;

b) la cessione di un edificio non può essere riqualificata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria del lotto su cui insiste;

c) nella cessione di edificio, la pattuizione delle parti di demolire e ricostruire, anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile;

d) il potere generale dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova un limite nell'indicazione precisa di carattere tassativo del legislatore, ove - nell'esercizio di discrezionalità politica che non trascende i limiti costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost. - ha previsto per la cessione di edifici un regime fiscale/temporale e per la cessione di terreni edificabili un diverso regime fiscale.

6. Con il secondo motivo di ricorso, si afferma omesso esame di un fatto decisivo per la controversia, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella sostanza lamentando che fosse stato evidenziato come l'accordo delle parti fosse teso alla realizzazione di un edificio su tre piani con nove unità abitative, tutte corredate di garage e locali accessori (cantine), con notevole disparità di prezzo fra corrispettivo pattuito ed il valore medio di un fabbricato.

Il motivo, siccome volto a censurare una ratio decidendi concorrente, è inammissibile per difetto di interesse, avendo la prima ratto decidendi enunciata in sentenza resistito alle censure proposte in questa sede.

In conclusione, il primo motivo di ricorso è infondato ed il secondo inammissibile per difetto di interesse.

Le spese seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese per il grado di giudizio che liquida in Euro 3.200,00 (tremiladuecento/00), oltre a Euro 200 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15%, iva e cpa come per legge.

Così deciso in Roma, il 29 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 febbraio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza