Sentenza del 05/04/2019 n. 9606 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 1072/64/2015, depositata il 17 marzo 2015, non notificata, la CTR della Lombardia - sezione staccata di Brescia accolse l'appello proposto dai contribuenti A.C. e C.V. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso sentenza della CTP di Brescia, che aveva invece rigettato il ricorso dei contribuenti medesimi avverso avvisi di accertamento, per mezzo dei quali l'Ufficio aveva sottoposto a tassazione ai fini IRPEF per l'anno 2007 la plusvalenza secondo l'Amministrazione conseguita da ciascuno dei contribuenti in virtù di cessione immobiliare a titolo oneroso da questi ultimi congiuntamente stipulata con atto del 21 maggio 2007, registrato il 28 maggio 2007.

A fondamento degli atti impositivi l'Ufficio aveva addotto che la vendita, riguardante fabbricati rientranti in un piano di recupero dal quale discendeva la possibilità di realizzare cubature superiori a quelle esistenti, dovesse qualificarsi come cessione a titolo oneroso di area suscettibile di utilizzazione edificatoria in relazione alle maggiori potenzialità consentite dall'indicato piano di recupero.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, ulteriormente illustrato da memoria.

Gli intimati non hanno svolto difese.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1362, 1363, 1367 e 1369 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha, secondo l'Amministrazione ricorrente, affermato in maniera apodittica che fosse "certo ed incontestato (stante la produzione del relativo rogito) che la cessione immobiliare stipulata il 21 maggio 2007 fra gli odierni appellanti e la società B. S.r.l. abbia avuto ad oggetto un fabbricato (...), con annesso terreno", potendo quindi, "conseguentemente, affermarsi che la compravendita abbia riguardato un fabbricato con pertinenze".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la CTR avrebbe nel contempo violato le regole legali in tema d'interpretazione dei contratti, riguardo al criterio letterale, a quello della comune intenzione delle parti, a quello del significato desunto dal senso complessivo delle clausole ed

allo stesso criterio conservativo di cui all'art. 1367, c.c., finendo con il non attribuire alle clausole stesse, che facevano riferimento alla programmata riedificazione, alcun effetto, come se fossero irrilevanti esternazioni di motivi individuali.

1.1. Premesso che l'interpretazione del contratto è attività riservata al giudice del merito, le cui valutazioni sono censurabili in sede di legittimità solo per violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale o per vizio di motivazione (cfr. Cass. sez. 3, 31 gennaio 2006, n. 2128), quest'ultimo, peraltro, in relazione all'epoca di pubblicazione della sentenza, nei limiti in cui l'anomalia motivazionale sia talmente grave da convertirsi in vizio di violazione di legge costituzionalmente rilevante (cfr. Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053), e che nella fattispecie in esame la censura è limitata al vizio di violazione o falsa applicazione degli indicati canoni legali di ermeneutica, il motivo deve ritenersi inammissibile per difetto di autosufficienza.

1.2. A tal fine, infatti, questa Corte ha chiarito che il ricorrente che voglia far valere la violazione dei canoni legali di ermeneutica deve riportare il testo integrale della regolamentazione pattizia del rapporto o della parte in contestazione, precisare quali norme ermeneutiche siano state in concreto inosservate e specificare in qual modo e con quali considerazioni il giudice di merito se ne sia discostato (cfr. Cass. sez. 2, 1 aprile 2003, n. 4905; tra le molte, in senso conforme, Cass. sez. lav. 30 agosto 2004, n. 17308; Cass. sez. lav. 21 aprile 2005, n. 8296; Cass. sez. 2, 13 febbraio 2006, n. 3075; Cass. sez. lav. 18 maggio 2006, n. 11661; Cass. sez. lav. 29 gennaio 2007, n. 1825).

1.3. Nella fattispecie in esame l'Amministrazione ricorrente si è limitata, oltre all'indicazione delle norme che si assumono violate, a richiamare appena due passi del rogito, riferiti il primo all'indicazione che gli immobili, costituenti un unico complesso, ricadevano in un piano di recupero, denominato "(OMISSIS)" di cui alla convenzione stipulata in pari data a quella del rogito, ed il secondo al subentro dell'acquirente società "in tutti gli immobili di cui al piano di recupero sopra indicato", restando espressamente sollevata parte venditrice da qualsiasi onere, responsabilità e spesa, interpolando detti passi con altri stralciati dagli atti impositivi o dalla sentenza di primo grado favorevole al Fisco, al fine di avvalorare la tesi che l'oggetto della compravendita riguardasse gli immobili compresi nel piano di recupero (tra questi i fabbricati descritti), in quanto compresi nel piano di recupero medesimo.

1.4. In tal modo, pertanto, l'Amministrazione ricorrente, omettendo di riportare il complesso delle clausole negoziali in relazione alle quali lamenta al tempo stesso la violazione sia del criterio letterale che di quello della comune intenzione delle parti in sede d'interpretazione da parte del giudice di merito, non consente alla Corte di poter esprimere il sindacato richiesto.

2. All'inammissibilità del primo motivo segue l'infondatezza del secondo, col quale l'Amministrazione ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. b), nella parte in cui la sentenza impugnata ha escluso, riguardo all'atto di cessione in esame, l'esistenza di una plusvalenza tassabile in relazione al disposto della citata norma del TUIR.

2.1. Intangibile, alla stregua di quanto sopra osservato, l'accertamento da parte del giudice di merito dell'oggetto della compravendita come vendita di "fabbricato con pertinenze", la sentenza impugnata risulta aver fatto corretta applicazione dei principi espressi da questa Corte

con le sentenze già richiamate dalla CTR (Cass. sez. 5, 9 luglio 2014, n. 15629, e Cass. sez. 5, 21 febbraio 2014, n. 4150, cui ha fatto seguito ulteriore copiosa giurisprudenza conforme: tra le molte, oltre a Cass. n. 15630 e 15631 del 2014, depositate coevamente alla n. 15629/14, si vedano anche Cass. sez. 5, 20 aprile 2016, n. 7853; Cass. sez. 6-5, ord. 20 febbraio 2017, n. 4361; Cass. sez. 6-5, ord. 23 gennaio 2018, n. 1674; Cass. sez. 6-5, ord. 6 marzo 2018, n. 5327; Cass. sez. 6-5, ord. 14 marzo 2018, n. 12897; Cass. sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13628; Cass. sez. 6-5, ord. 27 settembre 2018, n. 23409), essendosi affermato che in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, comma 1, lett. b) e art. 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 già quelle di terreni già edificati.

Segnatamente si è ritenuto (cfr. Cass. n. 15629/14) che la ratio del TUIR, art. 67, 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 urbanistica dei terreni", di modo che non possa essere mutato l'oggetto dell'atto di compravendita, identificato, peraltro, come si è visto, nella fattispecie in esame dal giudice di merito con accertamento di fatto non contestato in relazione al vizio di motivazione, nel fabbricato con annesso terreno, nel terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, la cui realizzazione, da compiersi per mezzo della demolizione del fabbricato preesistente, è futura rispetto all'atto oggetto di tassazione e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) rispetto a quello interessato all'imposizione fiscale (in tal senso anche la citata Cass. n. 13628/18), a ciò conseguendo anche l'irrilevanza (cfr. la citata Cass. n. 4150/14), dell'ulteriore potenzialità edificatoria dell'area su cui insisteva il manufatto.

2.2. Le sporadiche pronunce di segno diverso in tema di imposte dirette che sembrano avvalorare la tesi patrocinata dall'Amministrazione ricorrente (cfr. Cass. sez. 5, 12 giugno 2015, n. 12294; Cass. sez. 5, 19 agosto 2015, n. 16983), non sono neppure pertinenti in relazione alla fattispecie in esame, avendo ad oggetto cassazione delle pronunce del giudice tributario d'appello contestate dall'Amministrazione ricorrente per insufficienza motivazionale riguardo all'individuazione dell'oggetto del contratto, profilo, come si è detto, assolutamente estraneo all'ambito dell'impugnazione proposta in questa sede della pronuncia resa dalla CTR.

2.3. Nè giova, a sostegno della tesi esposta dall'Amministrazione ricorrente, il richiamo alle diverse pronunce rese con le quali si è affermato, in tema d'imposta di registro, 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 del terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo essere il negozio sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce (cfr., più di recente, Cass. sez. 6-5, ord. 9 gennaio 2018, n. 313; in senso conforme Cass. sez. 6-5, ord. 13 giugno 2016, n. 12062 e Cass. sez. 5, 21 novembre 2014, n. 24799).

2.3.1. In proposito la sezione ordinaria tributaria di questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 21 aprile 2017, n. 10113), investita dall'ordinanza interlocutoria Cass. sez. 6-5, ord. 4 agosto 2016, n. 16382, per una più profonda disamina del differente orientamento al riguardo emerso nella giurisprudenza

della Corte in materia tra imposte dirette ed imposta di registro, al fine della soluzione delle aporie di sistema eventualmente riscontrabili, ha escluso che la riqualificazione in termini di compravendita di area edificabile in tema di imposta di registro si ponga in contrasto con il succitato orientamento in tema di imposte dirette sull'interpretazione del TUIR, art. 67, comma 1, lett. b); in proposito chiarendo che "una cosa è interpretare l'atto secondo la sua intrinseca natura ed i suoi effetti giuridici, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, in vista della sua esatta collocazione tra i gruppi tariffari ai fini dell'imposta di registro; ed altra è affermare che l'acquisto di area già edificata non dà luogo a plusvalenza tassabile in capo al venditore".

2.3.2. In tal modo si è conferita ulteriore continuità all'orientamento espresso in tema di imposte dirette, quale ribadito dalle pronunce da ultimo richiamate sub 2.1., secondo cui (ex multis la citata Cass. n. 7853/16) "Ciò che rileva ai fini della norma in esame", cioè del TUIR, art. 67, comma 1, lett. b), "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- operata dal cedente e dal cessionario".

2.3.3. D'altronde è appena il caso di accennare in questa sede a come la stessa problematica della c.d. riqualificazione della cessione di fabbricato da demolire in cessione di area edificabile ai fini dell'imposta di registro sia suscettibile di riconsiderazione nelle controversie nelle quali debba trovare applicazione la L. 27 dicembre 2015, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), secondo cui "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato agli effetti della registrazione anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"; norma cui la successiva L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, ha attribuito natura di "interpretazione autentica del T.U. di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1".

2.3.4. Tale evoluzione normativa è certamente funzionale ad assicurare l'unità concettuale, quale postulata in via generale dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni, nella L. n. 248 del 2006, che ha introdotto la nozione di "area fabbricabile" ad ogni fine fiscale, quale area che sia "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": nozione estranea, quindi, alla fattispecie in esame, in cui l'oggetto del contratto di compravendita è stato identificato in fabbricato (anche se successivamente destinato ad essere oggetto di demolizione con ulteriore potenzialità edificatoria) nell'ambito di piano di recupero successivo all'atto e ad opera di soggetto diverso (l'acquirente) da quello nella tesi dell'Amministrazione ricorrente destinato ad essere assoggettato a tassazione.

3. Il ricorso va pertanto rigettato, senza che sia necessario, alla stregua delle considerazioni che precedono, come richiesto in subordine dal P.G. nelle conclusioni trascritte in epigrafe, rimettere la controversia al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della Corte.

4. Nulla va statuito in ordine alle spese del giudizio di legittimità, non avendo gli intimati svolto difese.

5. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1- quater.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 29 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza