Sentenza del 05/04/2019 n. 9607 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 4930/19/2016, depositata il 27 settembre 2016, non notificata, la CTR della Lombardia respinse l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dei signori S.F., S.P. e S.G. avverso la sentenza della CTP di Milano, che aveva accolto il ricorso dei contribuenti avverso avvisi di accertamento ai fini IRPEF per l'anno 2007.

Con detti atti impositivi l'Amministrazione finanziaria, in relazione ad atto di compravendita del 13 giugno 2007 - avente ad oggetto fabbricato costituito da locali di abitazione e relative pertinenze da tempo in disuso, registrato il 19 giugno 2007, intervenuto per il prezzo di Euro 826.331,00 tra i predetti S., quali venditori ed i signori D.O.A. e D.D.S., che a loro volta cedevano il 21 giugno 2007 al prezzo di Euro 1.000.000,00 alla società B. S.r.l. il compendio succitato riqualificando la cessione del fabbricato da demolire quale cessione di area edificabile, assoggettava ai fini IRPEF la plusvalenza ritenuta dall'Ufficio tassabile in applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. b) e art. 68 (TUIR) relativo alle aree edificabili, ricadendo l'area sulla quale insisteva il fabbricato da demolire, secondo il vigente piano regolatore generale del comune di Offanengo, nella "zona A individuata come zona di recupero ai sensi della L. 5 agosto 1978, n. 457".

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui i contribuenti resistono con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. b) seconda parte (TUIR) e dell'art. 1362 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha affermato che l'oggetto della cessione era costituito da fabbricati già esistenti, acquisiti per successione aperta nel 2002, donde non sussisteva alcuna plusvalenza, in violazione della regola legale di ermeneutica contrattuale di cui all'art. 1362 c.c. che, nel contesto degli elementi fattuali innanzi descritti, avrebbe dovuto portare il giudice di merito, anche in relazione all'elevato prezzo di vendita pattuito, incompatibile con la cessione di pochi fatiscenti ruderi, a ritenere che la comune intenzione delle parti fosse volta alla cessione, anche in relazione all'immediato subentro quale acquirente della società B. destinata a demolire i manufatti esistenti ed a costruire il nuovo complesso immobiliare residenziale, delle potenzialità edificatorie dell'area edificabile secondo le previsioni del PRG su cui insistevano i fabbricati fatiscenti.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia ancora, in subordine, omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, tali essendo: a) l'essere gli immobili compravenduti ricompresi in piano di recupero, adottato e definitivamente approvato anteriormente alla stipula dell'atto di vendita in contestazione; b) l'elevata entità del corrispettivo di vendita, pari ad Euro 826.331,00, assolutamente sproporzionato se rapportato al valore dei fabbricati compravenduti e da demolire; c) il trasferimento, in data 21 giugno 2007, da parte degli acquirenti D., che avevano in detta data stipulato la Convenzione per il piano di recupero con il Comune di (OMISSIS), alla B. S.r.l., per il prezzo di un milione di Euro, del compendio immobiliare acquistato dai S..

3. I due motivi, sebbene il secondo sia stato prospettato dall'Amministrazione ricorrente come proposto subordinatamente rispetto al primo, possono essere trattati congiuntamente in quanto tra loro connessi.

Essi sono infondati.

3.1. Va 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), 3.2. Nella fattispecie in esame il giudice tributario d'appello, nell'ampia esposizione dei fatti di causa e nel contesto della congrua motivazione addotta a sostegno della decisione resa, la CTR della Lombardia ha dato piena contezza di avere considerato gli elementi fattuali addotti invece dall'Amministrazione, senza che essi potessero essere ritenuti decisivi al fine di giustificare la riqualificazione dell'oggetto del contratto nel senso patrocinato dalla difesa erariale, trattandosi non "di terreno lottizzato in quanto nessuna richiesta era stata presentata al Comune per la lottizzazione, ma si trattava solo di cessione di immobili facenti parte di una zona soggetta a piano regolatore, convenzionato con il Comune"; ciò portando la CTR a concludere nel senso che "L'operazione posta in essere si inseriva in un programma di intervento mirato a riqualificare il tessuto urbanistico, edilizio ed ambientale, volto a valorizzare i fabbricati già esistenti" e che "quindi non si era in presenza di un'area destinata ad essere riqualificata ex novo, visto che i fabbricati risalivano ad una successione aperta nel 2002, donde per gli stessi non sussisteva alcuna plusvalenza, sicchè, in via definitiva, in presenza di riqualificazione di un'area già costruita, non vi è alcun riferimento ad aree ma a fabbricati".

4. Ciò posto, la statuizione della CTR, che ha escluso che nella fattispecie in esame potesse configurarsi tassabilità di plusvalenze in riferimento all'ipotesi di cui al TUIR, art. 67, comma 1, lett. b), oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio (per quanto qui rileva, "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 (...), 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 (...)", risulta avere fatto corretta applicazione del principio di diritto affermato in materia dalla giurisprudenza di 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).

4.1. Dette pronunce, 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, quest'ultima relativa a vendita di fabbricato compresa in piano di recupero avente ad oggetto la riqualificazione del tessuto cittadino), hanno 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.

4.2. 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; ciò che va a fortiori ribadito nella fattispecie in esame, in cui la vendita del fabbricato proveniente da successione è avvenuta a privati, i quali hanno poi a loro volta rivenduto alla società immobiliare.

4.3. 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, laddove, come si è detto, la pronuncia resa dalla CTR oggetto d'impugnazione in questa sede da parte dell'Agenzia delle Entrate.

4.4. 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).

4.4.1. 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".

4.4.2. 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".

4.4.3. 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".

4.5. 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 con congruo accertamento di fatto dalla sentenza impugnata nei termini indicati sub 3.2.

5. Per completezza deve infine rilevarsi come la conferma dell'orientamento sopra espresso non ponga alcun problema di compatibilità con i principi di derivazione Eurounitaria.

5.1. Premesso che in questa sede si verte in tema di imposte dirette e dunque di tributi non oggetto di disciplina armonizzata secondo le fonti normative sovranazionali nel contesto dell'Unione Europea (cfr., in generale, Cass. SU 9 dicembre 2015, n. 24823), non è in alcun modo pertinente - secondo quanto sopra evidenziato riguardo alla fattispecie qui in esame - con la presente decisione, la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea 19 novembre 2009, in causa C461/08, in cui, ai fini IVA, la Corte ritenne che integrasse un'operazione unica ai fini di detta imposizione, avente ad oggetto non la cessione di un fabbricato esistente, ma quella di terreno non edificato, quella posta in essere con atto per mezzo del quale il venditore cedeva un terreno con fabbricato destinato alla demolizione prevedendo espressamente l'impegno ad effettuare le prestazioni relative alle opere di demolizione, già iniziate prima della cessione.

6. 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.

7. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

8. 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 e condanna la ricorrente al pagamento in favore dei contro ricorrenti delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.000,00 per compensi, oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed accessori di legge.

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