Sentenza del 12/02/2020 n. 3380 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il contribuente N.F. (i cui eredi agiscono in questa sede) era attinto da avviso di accertamento per omesso versamento di plusvalenza da cessione di terreno edificabile, relativa alla cessione di appezzamento edificato in agro faentino, soggetto a strumento urbanistico attuativo di iniziativa privata, comportante là demolizione con ricostruzione ed ampliamento al fine di realizzare un supermercato.

In tesi, l'Ufficio finanziario sosteneva che oggetto dell'atto di compravendita non fosse l'edificio, ma il terreno sottostante con la relativa capacità edificatoria connessa, da unire al contiguo inedificato per realizzare un nuovo e maggior corpo di fabbrica da vocare a grande struttura di vendita, soggetta a PUA. Reagiva il contribuente, insistendo per l'aderenza del negozio al profilo formale, come vendita di edificio, non di terreno. Esperiti sfavorevolmente i gradi di merito, ricorreva per cassazione a sostegno della propria tesi, svolgendo unico articolato motivo di gravame, cui ha risposto l'Avvocatura dello Stato, riservandosi difesa orale in udienza.

Assegnato l'affare alla VI sezione, vi è stato rilevato un contrasto giurisprudenziale, donde la causa è stata rinviata alla pubblica udienza.

In prossimità dell'udienza, parte contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di gravame viene prospettato il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e art. 38, nonchè del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, ora art. 67, per brevità di seguito TUIR.

2. La questione involge la corretta portata del precitato TUIR, art. 67, comma 1, lett. b), secondo periodo, ma anche il potere dell'Amministrazione finanziaria di interpretare il contratto a mente dell'art. 1362 c.c. e ss, 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 art. 67), e art. 16 (ora 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 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 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 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 pertinenze 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 art. 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 art. 67), e art. 16, (art. 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 non risulta pattuita espressamente fra le parti. 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 comma 1, 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 delle stesse diposizioni, art. 14.

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, 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 del cit. comma, lett. a), 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.

Ad analoghe conclusioni sono pervenute le sentenze di questa Sezione n. 5088/2019, n. 5090/2019 e della Sez. VI-5, n. 22409/2019.

Il ricorso è quindi fondato e merita accoglimento e, non residuando ulteriori accertamenti di merito, il giudizio può essere definito con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente.

Le spese di legittimità seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo, con compensazione di quelle dei gradi precedenti, in ragione delle oscillazioni giurisprudenziali.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della parte contribuente.

Compensa le spese per i gradi di merito e condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese di lite del presente grado di legittimità che liquida in Euro tremila/00 oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15%, nonchè Iva e cpa come per legge.

Così deciso in Roma, il 22 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza