Sentenza del 17/02/2022 n. 5175 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificò a B.G. avviso di accertamento con il quale contestò, in relazione all'anno d'imposta 2005, l'omessa dichiarazione della plusvalenza derivante dalla vendita di un terreno, sito in (---), sul quale risultava edificata una baracca.

2. Avverso l'atto impositivo B.G. propose ricorso deducendo che non era configurabile plusvalenza, posto che si trattava di compravendita non di terreno edificabile, ma di fabbricato costruito da oltre cinque anni.

La Commissione tributaria provinciale di Belluno adita accolse il ricorso e avverso la sentenza propose impugnazione l'Agenzia delle entrate dinanzi alla Commissione tributaria regionale che respinse l'appello.

In particolare, i giudici regionali osservarono che dall'esame del contratto di compravendita emergeva che si era trattato di cessione della quota del 50 per cento di un fabbricato e del terreno, acquisiti per successione intervenuta in data 14 settembre 1983, e, quindi, non sottoposti a tassazione. L'interpretazione dell'Ufficio, secondo cui l'immobile presentava una capacità edificatoria attuale e non meramente potenziale, non consistente nella mera possibilità di ristrutturare il fabbricato, ma nella potestà di demolirlo e ricostruirlo, s non era condivisibile, poichè nella nozione di ristrutturazione edilizia rientrava, ai sensi del D.P.R. n. 380 del 2001, art. 3, lett. d), anche l'integrale demolizione e ricostruzione dell'esistente, tanto che il Comune di (---) aveva rilasciato, secondo le norme del P.R.G., l'autorizzazione per "l'esecuzione dei lavori di progetto di ricomposizione del volume".

3. Contro la suddetta decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi. Il contribuente ha resistito mediante controricorso.

In prossimità dell'udienza pubblica, il difensore del contribuente ha depositato certificato di morte attestante l'intervenuto decesso, in data 21 settembre 2020, del controricorrente.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, si osserva che nel giudizio di cassazione, dominato dall'impulso di ufficio, non trova applicazione l'istituto della interruzione del processo, per uno degli eventi di cui agli artt. 299 e ss. c.p.c., onde una volta istaurato il contraddittorio con la notifica del ricorso, il decesso di una delle parti, comunicato dal suo difensore, non produce la interruzione del processo (Cass., sez. U, 21/06/2007, n. 14385; Cass., sez. 3, 3/12/2015, n. 24635).

2. Con il primo motivo il ricorrente, deducendo la violazione degli artt. 1362 e 1363 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta che la C.T.R. non avrebbe correttamente interpretato il contratto di compravendita, al fine di individuarne l'oggetto effettivo, e, conseguentemente, il regime impositivo applicabile. Richiamando i criteri dettati dagli artt. 1362 e 1363 c.c., sostiene che i giudici regionali si sono limitati a riportare parte del contenuto del contratto, nel quale veniva descritto il bene compravenduto, desumendo, dal mero tenore letterale di una clausola, che oggetto del contratto fosse la cessione di un fabbricato, ossia la baracca descritta nel contratto, senza considerare che nella medesima clausola era espressamente precisato che "La baracca di cui sopra non risulta censita al catasto Fabbricati", risultando il manufatto privo di rendita catastale, e senza tenere conto della clausola in cui era stato convenuto il prezzo di vendita (fissato in Euro 350.000,00), che non poteva non avere valore determinante. In tal modo, soggiunge la ricorrente, la C.T.R. aveva interpretato il contratto attraverso l'atomistica considerazione di una sola clausola, omettendo di ricostruire quella che era la comune intenzione delle parti e non valorizzando il fatto che il prezzo convenuto tra le parti, sproporzionato rispetto all'acquisizione del manufatto, lasciava trasparire che la comune intenzione delle parti fosse quella di compravendere il terreno su cui insisteva la baracca, ai fini della demolizione della stessa e della successiva nuova edificazione. Circostanza questa che era stata ammessa dallo stesso contribuente, che nel ricorso introduttivo del giudizio aveva affermato che il prezzo pattuito era stato rapportato alla capacità edificatoria dell'area, tanto che la società acquirente aveva demolito il fabbricato per ricostruirlo. Se, dunque, il prezzo era stato determinato in relazione alla capacità edificatoria dell'area, era evidente che era proprio quest'ultima, ossia l'area edificabile, ad essere stata oggetto di cessione e non la baracca priva di ogni valore commerciale. Ciò induceva a ritenere, ad avviso della Agenzia delle entrate, che la C.T.R. avesse violato anche l'altro canone interpretativo che impone di considerare il comportamento complessivo delle parti, anche posteriore alla conclusione del contratto, essendo pacifico che il fabbricato ceduto era stato immediatamente demolito e ricostruito dalla società acquirente.

2. Con il secondo motivo, denunciando la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. b), la ricorrente evidenzia che l'erronea interpretazione del contratto ha condotto i giudici regionali ad individuare, quale oggetto dello stesso, il fabbricato rappresentato dalla "baracca" e non la sottostante area edificabile; a ciò i giudici regionali sono pervenuti anche attraverso l'applicazione alla fattispecie in esame del D.P.R. n. 380 del 2001, art. 3, comma 1, lett. d), secondo cui tra gli "interventi di ristrutturazione edilizia" rientrano anche "l'integrale demolizione e ricostruzione dell'esistente", come era avvenuto nel caso di specie, avendo il Comune di (---) rilasciato l'autorizzazione per "l'esecuzione dei lavori di progetto di ricomposizione del volume". Poichè, tuttavia, era incontestato che la baracca insistente sull'area ceduta era stata immediatamente demolita dalla società acquirente e poi ricostruita, la C.T.R., secondo la ricorrente, avrebbe dovuto individuare l'oggetto di cessione nell'area edificabile, con conseguente tassabilità della plusvalenza. In tal senso, ad avviso della ricorrente, depone peraltro la giurisprudenza di questa Corte sviluppatasi in materia di Invim, laddove si è ritenuto che, ai fini dell'individuazione del corretto regime impositivo, deve farsi rientrare nel concetto di "area oggetto di utilizzazione edificatoria" anche l'ipotesi, quale quella di specie, in cui sull'area ceduta sorga una precedente costruzione che sia stata successivamente demolita per essere

ricostruita; nè a diversa conclusione può condurre, ad avviso della ricorrente, il disposto del D.P.R. n. 380 del 2001, art. 3, comma 1, lett. d), dato che la norma presuppone che la ricostruzione del fabbricato demolito sia avvenuta "con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente" - il che non era stato oggetto di accertamento da parte della C.T.R. - e che la definizione fornita dalla norma è valida ai fini dell'applicazione della disciplina di carattere edilizio, risultando al contrario inconferente ai fini tributari. Irrilevante, secondo la ricorrente, è pure il contenuto dell'autorizzazione rilasciata dal Comune di (---), che può valere ai soli fini edilizi, ma non ai diversi fini fiscali.

3. I motivi, strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

3.1. La questione centrale 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. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. b), 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".

3.2. La decisione impugnata, nel respingere l'interpretazione fornita dall'Ufficio erariale e nel ritenere irrilevante ai fini del regime impositivo la circostanza che le parti del contratto di compravendita abbiano previsto la demolizione del manufatto - baracca - insistente sul terreno con successiva costruzione da parte della società acquirente di un nuovo immobile, si pone in linea con l'indirizzo giurisprudenziale espresso da questa Corte.

3.3. Si è difatti, al riguardo, affermato: "La disposizione (art. 67 t.u.i.r.) che assoggetta a tassazione, 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, non è applicabile alle 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; l'entità sostanziale del fabbricato non può essere mutata 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., sez. 5, 9/07/2014, n. 15629; nello stesso senso, Cass., sez. 5, 20/04/2016, n. 7853, in motivazione; Cass., sez. 6-5, 23/01/2018, n. 1674; Cass., sez. 6-5, 12/04/2019, n. 10393; Cass., sez. 6-5, 6/09/2019, n. 22409).

3.4. Questa Corte con la sentenza n. 19129 del 2017, in motivazione, ha, in particolare, chiarito che: "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 di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati: ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la ratio ispiratrice del cit. art. 81 (ora 67) tende ad assoggettare ad

imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica".

3.5. 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 -operata dal cedente o dal cessionario (Cass., sez. 5, 21/02/2019, n. 5088).

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 venditore) 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 (Cass., sez. 5, 21/02/2019, n. 5088; in senso conforme, Cass., sez. 6-5, 8/02/2021, n. 3006).

3.6. Da quanto detto discende, come affermato da questa Sezione (Cass., sez. 6-5, 9/12/2021, n. 39133), che: "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" (Cass., sez. 6-5, 8/02/2021, n. 3006).

3.7. Peraltro, l'orientamento favorevole all'amministrazione finanziaria, che era maturato in materia di imposta di registro (Cass., sez. 5, 19/08/2015, n. 16983; Cass., sez. 5, 21/11/2014, n. 24799; Cass., sez. 6-5, 9/01/2018, n. 313), è ormai superato dai più recenti arresti (da ultima: Cass., sez. 5, 22/04/2021, n. 10688), essendo approdata la riflessione giurisprudenziale ad una ricostruzione uniforme della fattispecie sia ai fini delle imposte dirette che ai fini delle imposte indirette.

3.8. All'orientamento univoco della Corte di legittimità si è di recente uniformata la stessa Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 23/E/2020, pubblicata in data 29 luglio 2020, ha escluso, ai fini della tassazione delle plusvalenze, che la cessione di un edificio possa essere riqualificata come cessione del terreno edificabile. In tal modo superando le indicazioni contenute nella precedente risoluzione n. 395/E/2008 con la quale era stato precisato che la vendita a titolo oneroso di fabbricati ricadenti in un'area oggetto di un piano di recupero, approvato in via definitiva dal Comune, è riconducibile alla fattispecie della cessione di area edificabile, con conseguente plusvalenza tassabile indipendente dal periodo di possesso del cespite.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, con il documento di prassi da ultimo predisposto, ha escluso che possa attribuirsi rilievo ad elementi di fatto, quali, ad esempio, l'avvenuto rilascio del permesso di demolizione e di ricostruzione, l'esistenza di un piano di recupero o di riqualificazione dell'area, o il prezzo di cessione del fabbricato superiore al valore venale dello stesso e che i richiamati elementi possano portare a qualificare la cessione di un fabbricato come una cessione di terreno, con conseguente tassazione della plusvalenza (Cass., sez. 5, 10/06/2021, n. 16374).

La decisione impugnata si è uniformata ai principi su esposti.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Quanto alla regolazione dell'obbligo del pagamento del doppio del contributo unificato, va fatta applicazione - nei confronti dell'Agenzia delle entrate - del principio secondo cui, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280; Cass., sez. U, 20/02/2020, n. 4315).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza