

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21655 Anno 2022

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: CORTESI FRANCESCO

Data pubblicazione: 07/07/2022



ORDINANZA

sul ricorso n. 19673/2015, proposto da:

PACCHETTI GIANCARLO, rappresentato e difeso, per procura a margine del ricorso, dagli Avv.ti ANDREA PISTONE DAL VERME e GAETANO TASCA, elettivamente domiciliato presso quest'ultimo in ROMA, VIA XX SETTEMBRE N. 26

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 7076/14 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, depositata il 22/12/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 08/06/2022 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. Giancarlo Pacchetti impugnò innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Monza e Brianza – aveva rettificato il suo reddito ai fini IRPEF per l'anno 2007, con l'applicazione di sanzioni, previo rilievo dell'omessa dichiarazione della plusvalenza che egli aveva realizzato dalla cessione di un immobile.

2. Questi erano i fatti che avevano condotto all'accertamento:

- il 19 aprile 2003 era pervenuta al Pacchetti, per successione alla madre Lucia Turati, la metà di un immobile abitativo sito a Cinisello Balsamo, del quale egli era già comproprietario per la frazione restante, unitamente alla moglie Carla De Zorzi;

- ai fini del calcolo dell'imposta di successione, il valore di detta quota era stato determinato in € 49.667,63;

- il 19 febbraio 2007 il Pacchetti aveva trasferito l'intero immobile a tale Olma s.r.l., ottenendo in corrispettivo l'importo di € 225.000,00 oltre alla permuta di un altro immobile della società acquirente, del controvalore di € 325.000,00;

- il trasferimento accedeva ad una più articolata operazione immobiliare, con la quale Olma aveva altresì acquistato l'immobile adiacente a quello del contribuente, di proprietà di tale Carlo Domenico Pagani;

- quest'ultimo immobile era destinato ad essere demolito ed interamente ricostruito, mentre quello del Pacchetti sarebbe stato solo modificato, nel contesto di un intervento edilizio volto alla realizzazione di un complesso omogeneo; per tale ragione, in accordo con l'acquirente, il Pacchetti aveva richiesto al Comune di Cinisello Balsamo il titolo abilitativo all'intervento sul proprio immobile, successivamente rilasciato dopo la stipula del contratto definitivo di cessione;

- secondo l'amministrazione finanziaria, il contratto di trasferimento andava qualificato non già come "vendita di

fabbricato”, bensì come “cessione di area edificabile”, con conseguente generazione di una plusvalenza rientrante nella categoria dei redditi diversi ai sensi dell’art. 67, primo comma, lett. b), d.P.R. 22/12/1986, n. 917 (t.u.i.r.) e soggetta a tassazione separata;

- la plusvalenza, in particolare, veniva conteggiata sottraendo all’importo dichiarato nell’atto di cessione (pari a complessivi € 550.000,00), quello risultante dalla dichiarazione di successione.

3. La C.T.P. respinse il ricorso con sentenza che, successivamente appellata dal contribuente, fu confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia.

I giudici d’appello ritennero che gli interventi edilizi assentiti dall’ente competente prima della conclusione del contratto di trasferimento, relativi ad un vasto intervento di demolizione e ristrutturazione e volti all’ampliamento delle superfici calpestabili con realizzazione di un complesso sistematico di opere, consentissero di qualificare il contratto come “cessione di area edificabile”, con conseguente applicazione dell’art. 31 della l. 05/08/1978, n. 457 ed assoggettamento ad imposizione ai sensi dell’art. 5, comma 6, d.lgs. 30/12/1992, n. 504.

Osservarono che, del resto, tali interventi avevano formato oggetto della comune volontà delle parti, emergendo dal contratto preliminare di trasferimento che il relativo oggetto era costituito da *«un appezzamento di terreno edificabile con sovrastanti fabbricati [...] compresa l’area di mq 400 sui cui insistono i fabbricati elencati»*.

Ritennero, inoltre, che siffatta individuazione dell’oggetto del contratto fosse confermata anche dalla considerevole differenza fra il valore dell’immobile dichiarato al momento dell’apertura della successione ed il controvalore indicato nel contratto di cessione.

Infine, rilevarono che la plusvalenza doveva essere tassata per intero in quanto l’immobile era stato interamente ereditato dal

contribuente e non ricadeva, perciò, nella comunione legale con il coniuge, così escludendo anche l'invocata riduzione delle sanzioni applicate.

4. Avverso detta sentenza Giancarlo Pacchetti ha proposto ricorso per cassazione sulla base di cinque motivi. Resiste l'amministrazione intimata con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, deducendo nullità della sentenza per violazione degli artt. 132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., il ricorrente lamenta che la sentenza d'appello avrebbe completamente trascurato di motivare in ordine all'applicabilità o meno, alla vicenda in esame, dell'art. 67, primo comma, lett. b), t.u.i.r., concernente la tassazione delle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, e dell'art. 2 del d.l. 04/07/2006, n. 223, conv. in l. n. 248/2006, che ha introdotto la definizione di «terreno edificabile».

2. Con il secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione delle ultime due disposizioni citate, il ricorrente assume che, per l'ipotesi di ritenuta sufficienza della motivazione, la sentenza impugnata avrebbe comunque errato nel ritenerle applicabili al caso di specie.

Secondo il contribuente, infatti, l'intervento edilizio effettuato rientrerebbe nell'ambito dell'art. 30, comma 2, del d.P.R. 06/06/2001, n. 380, poiché oggetto del contratto era un fabbricato già esistente e non un'area edificabile.

3. Con il terzo mezzo il ricorrente si duole dell'omesso esame, da parte dei giudici d'appello, della documentazione da lui prodotta, idonea a consentire il corretto inquadramento dell'operazione negoziale posta in essere dalle parti, riconducendo tale mancanza al vizio di cui all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ.

4. Il quarto motivo di impugnazione è formulato dal ricorrente in via di subordine, per l'ipotesi di ritenuta sussistenza della cessione di un'area fabbricabile.

In tal senso, deducendo violazione dell'art. 36, comma 7, del d.l. n. 223/2006 conv. in l. n. 248/2006, il ricorrente lamenta un erroneo calcolo della plusvalenza asseritamente realizzata, al quale la C.T.R. è addivenuta considerando il valore della sola quota di immobile ereditata, determinato ai fini dell'imposta di successione e non con riferimento al mercato, e senza computo della rivalutazione monetaria e dei costi certi di diretta imputazione.

5. In via di ulteriore subordine, infine, con il quinto motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.lgs. 24/02/1997, n. 47, in relazione alla misura delle sanzioni applicate, paramtrate alla fattispecie, qui non sussistente, di omessa dichiarazione dei redditi.

6. Il primo motivo non è fondato.

Come insegna la giurisprudenza di questa Corte (v. Cass. n. 7090/2022, Cass. n. 22598/2018), l'obbligo di motivazione della sentenza, riconducibile alla previsione di cui all'art. 132, secondo comma, num. 4, cod. proc. civ., è violato quando la motivazione è totalmente mancante o meramente apparente, ovvero ancora risulta del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione, per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

Nessuna di tali evenienze ricorre nel caso di specie.

La sentenza impugnata, infatti, ha preso in considerazione tutte le doglianze avanzate dall'odierno ricorrente in sede d'appello, scrutinandole partitamente ed indicando, in modo sintetico ma rispettoso dei canoni di sufficienza, completezza ed adeguatezza, le ragioni per le quali non le ha ritenute persuasive con riferimento

alla pretesa erariale e alla vicenda negoziale che ne funge da presupposto.

7. È invece fondato il secondo motivo.

Esso sottende il quesito circa la possibilità di far rientrare la vendita di un'area già edificata — a fronte di una riqualificazione operata dall'Ufficio — nelle ipotesi tassative previste dall'art. 67, primo comma, lett. *b*), t.u.i.r., 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 cessione».

7.1. Al riguardo, va data continuità al principio, ripetutamente affermato da questa Corte di legittimità, secondo cui la stessa *littera legis* esclude che nel novero delle cessioni indicate possano farsi rientrare quelle 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 (cfr. Cass. n. 10393/2019; Cass. n. 1674/2018; Cass. n. 15629/2014; Cass. n. 4150/2014).

In particolare, nell'ipotesi di cessione di terreno sul quale già insista un fabbricato, deve ritenersi irrilevante l'eventuale potenzialità edificatoria ulteriore del terreno medesimo, e ciò anche ove le parti abbiano l'intenzione di demolire il fabbricato esistente.

Occorre infatti aver riguardo alla *ratio* ispiratrice della norma evocata, nella formulazione introdotta dalla legge n. 413/1991, “*tesa inequivocabilmente 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 legge n. 413/1991) 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” (così la citata sentenza n. 15629/2014).

In altre parole, ai fini dell'applicabilità della norma in esame rileva unicamente la destinazione edificatoria originariamente conferita ad un'area non edificata in sede di pianificazione urbanistica e non quella ripristinata in conseguenza ad intervento che, sull'area già edificata, abbia operato uno dei contraenti.

7.2. Da tale principio si è discostata la sentenza impugnata che, dunque, andrà cassata in accoglimento del secondo motivo di ricorso, con assorbimento delle restanti censure.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

Le spese della presente fase seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo; le spese della fase di merito possono essere compensate, con riguardo alla peculiarità della vicenda.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa tra le parti le spese processuali dei gradi di merito. Condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere al ricorrente le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi euro 5.600,00, oltre esborsi per euro 200,00, spese generali nella misura del 15% e accessori di legge.

Così deciso in Roma, l'8 giugno 2022.