Civile Ord. Sez. 6 Num. 39133 Anno 2021
Presidente: GRECO ANTONIO
Relatore: LO SARDO GIUSEPPE
Data pubblicazione: 09/12/2021

aron 39133
CUCI

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8638/2020 R.G., proposto

DA

la "*STOLT TANK CONTAINERS ITALY S.r.l.*", con sede in Genova, in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentata e difesa dal Avv. Prof. Antonio Lovisolo e dall'Avv. Andrea Lovisolo, entrambi con studio in Genova, nonché dall'Avv. Marco Paoletti, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliata, giusta procura in allegato al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria il 26 luglio 2019 n. 922/03/2019;

7837/21

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 16 settembre 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

La "*STOLT TANK CONTAINERS ITALY S.r.l.*" ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria il 26 luglio 2019 n. 922/03/2019, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di liquidazione per imposte ipotecarie e catastali in dipendenza di compravendita soggetta ad IVA di fabbricati strumentali da demolire, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Genova il 13 aprile 2017 n. 646/04/2017, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure sul presupposto che l'amministrazione finanziaria non potesse riqualificare la compravendita di fabbricati da demolire (e ricostruire) in compravendita di area edificabile (all'esito della demolizione dei fabbricati). L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. La ricorrente ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 1, n. 8-*ter*, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, da cui è conseguita l'erronea applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale *ex* art. 10,

comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347 e art. 1 della tariffa allegata al D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non aver assoggettato la compravendita del terreno con sovrastante fabbricato da demolire ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa *ex* art. 10, comma 2, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347 e nota all'art. 1 della tariffa allegata al D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347.

2. Con il secondo motivo, si deduce nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 111 Cost., 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 36 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver deciso l'appello con motivazione meramente apparente o perplessa, da un lato, applicando un'interpretazione estensiva dell'art. 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e, dall'altro lato, trascurando la presentazione di una SCIA per la demolizione e la ricostruzione di un fabbricato.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo è infondato.

1.1 La decisione della presente controversia postula un riesame unitario della fattispecie della compravendita di fabbricati da demolire ai fini delle imposte dirette ed indirette alla luce della giurisprudenza nazionale ed europea.

1.2 Con riguardo alle imposte dirette, la disposizione dell'art. 67, comma 1, lett. b, e 68 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, 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 di 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^, 21 febbraio 2014, n. 4150; Cass., Sez. 5^, 9 luglio 2014, n. 15629; Cass., Sez. 5^, 12 novembre 2016, n. 7853; Cass., Sez. 6^-5, 23 gennaio 2018, n. 1674; Cass., Sez. 6^-5, 12 aprile 2019, n. 10393; Cass., Sez. 6^-5, 6 settembre 2019, n. 22409; Cass., Sez. 5^, 22 ottobre 2020, n. 23077; Cass., Sez. 6^-5, 8 febbraio 2021, n. 3006; Cass., Sez. 5^, 16 marzo 2021, n. 7377; Cass., Sez. 6^-5, 19 marzo 2021, n. 7917; Cass., Sez. 5^, 12 maggio 2021, n. 12528; Cass., Sez. 5^, 10 giugno 2021, n. 13674).

Tanto vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e la ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la *ratio* ispiratrice della disposizione citata 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 (Cass., Sez. 5^, 9 luglio 2014, n. 15629; Cass., Sez. 6^-5, 23 gennaio 2018, n. 1674; Cass., Sez. 6^-5, 12 aprile 2019, n. 10393).

1.3 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 febbraio 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, perché si tratterebbe di porre su un soggetto diverso (il venditore) una tassazione che il legislatore ha fissato già in capo al compratore.

Né 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, poiché potrebbero sempre essere abbattuti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dall'intenzione delle parti (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 21 febbraio 2019, n. 5088; Cass., Sez. 6^-5, 8 febbraio 2021, n. 3006).

1.4 Dalla ricognizione dei precedenti sull'art. 67, comma 1, lett. b, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, se ne può

concludere 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 febbraio 2021, n. 3006).

1.5 Venendo alle imposte indirette, l'orientamento favorevole all'amministrazione finanziaria, che era maturato in materia di imposta di registro (Cass., Sez. 5^, 19 agosto 2015, n.16983; Cass., Sez. 5^, 21 novembre 2014, n. 24799; Cass., Sez. 6^-5, 9 gennaio 2018, n. 313), è ormai superato dai più recenti arresti (da ultima: Cass., Sez. 5^, 22 aprile 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.

1.6 Tale ripensamento si pone in linea con la giurisprudenza eurounitaria, la quale ritiene che, tra gli elementi oggettivi pertinenti da prendere in considerazione ai fini della

qualificazione di un'operazione data ai fini dell'IVA, figurano lo stato di avanzamento, alla data di cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato, dei lavori di demolizione o di trasformazione effettuati dal venditore, l'uso di tale proprietà alla stessa data nonché l'impegno del venditore alla realizzazione dei lavori di demolizione al fine di permettere una costruzione futura (Corte Giust., 12 luglio 2012, causa n. C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punto 34; Corte Giust., 17 gennaio 2013, causa n. C-543/11, Woningstichting Maasdriel, punto 33). Per cui, si deve applicare il regime IVA previsto per le cessioni di fabbricati alla vendita di fabbricati demoliti solo in parte ed utilizzati ancora come fabbricati alla data della cessione, le cui opere di demolizione sono completate dall'acquirente; mentre, nel caso in cui, all'atto della cessione, la demolizione era solo iniziata e non completata, ma l'obbligo di demolizione sia stato assunto dal venditore, le operazioni di cessione e di demolizione formano un'operazione unica sotto il profilo IVA, avente ad oggetto non la cessione del fabbricato esistente e del suolo attiguo, ma quella di un terreno, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento dell'effettiva cessione del terreno (Corte Giust., 19 novembre 2009, causa n. C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV *vs.* Staatssecretaris van Financiën, punti 40, 41 e 44; Corte Giust., 4 settembre 2019, causa n. C-71/18, Skatteministeriet *vs.* KPC Herning, punti 42, 43, 61, 62 e 63). Per cui, un'operazione di cessione di un terreno che incorpora, alla data di tale cessione, un fabbricato non può essere qualificata come cessione di un "*terreno edificabile*" quando tale operazione è economicamente indipendente da altre prestazioni e non forma, con queste ultime, un'unica

operazione, anche se l'intenzione delle parti era che il fabbricato fosse totalmente o parzialmente demolito per fare posto ad un nuovo fabbricato.

1.7 All'orientamento univoco della giurisprudenza di legittimità si è di recente uniformata la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 29 luglio 2020 n. 23/E, che 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 risoluzione resa dalla stessa Agenzia delle Entrate il 22 ottobre 2008 n. 395/E, 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, fosse riconducibile alla fattispecie della cessione di area edificabile, con conseguente plusvalenza tassabile indipendente dal periodo di possesso del cespite. L'amministrazione finanziaria, pertanto, ha ormai 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.

1.8 Nella specie, in rigorosa coerenza a tali principi, il giudice di appello ha correttamente ritenuto che la compravendita di fabbricati "*in corso di demolizione*" non potesse riqualificarsi alla stregua di compravendita di aree edificabili (all'esito della demolizione). Là dove, la testuale descrizione dell'oggetto della compravendita (secondo la trascrizione fattane alle pagine 10

e 11 ricorso, in ossequio al canone dell'autosufficienza) ha confermato la volontà comune di cedere ed acquistare i fabbricati con le aree pertinenziali, non rilevando la presentazione della SCIA presso gli uffici comunali per la futura demolizione dei fabbricati né l'inizio della demolizione dei fabbricati da parte dell'alienante, al di fuori di una pattuizione espressamente intercorsa in tal senso con l'acquirente.

2. Anche il secondo motivo è infondato.

2.1 Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di "*motivazione apparente*", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "*minimo costituzionale*" richiesto dall'art. 111, comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1^, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6^-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6^-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5^, 13 aprile 2021, n. 9627).

Così, si parla di "*motivazione perplessa e incomprensibile*" laddove essa non renda percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass., Sez. Un., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass., Sez. Lav., 19 luglio 2019, n. 19572).

2.2 Nella specie, si può ritenere che la sentenza impugnata sia sufficiente e coerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata esposizione delle ragioni sottese

all'accoglimento dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto), con particolare riguardo alle ragioni sottese alla qualificazione della compravendita di fabbricati da demolire, alla luce del più recente sviluppo dell'evoluzione giurisprudenziale. A tale proposito, infatti, la sentenza impugnata riporta le argomentazioni essenziali di alcuni arresti di questa Corte (sia pure in relazione alla questione della plusvalenza immobiliare – in particolare: Cass., Sez. 5^, 12 novembre 2016, n. 7853; Cass., Sez. 5^, 21 febbraio 2019, n. 5088) sulla ricostruzione degli effetti contrattuali in relazione ai riflessi fiscali. Per cui, la motivazione del *decisum* raggiunge senz'altro la soglia del minimo costituzionale.

3. Stante la infondatezza dei motivi dedotti, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

4. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

5. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di € 4.100,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 16 settembre 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Antonio Greco