

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21690 Anno 2026
Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA
Relatore: DE ROSA MARIA LUISA
Data pubblicazione: 25/06/2026

Avv. acc. a.i. 2007,
plusvalenze non dichiarate,
cessione fondo edificabile,
art. 67, comma 1. lett B
T.U.I.R.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8699/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato.

– ricorrente –

Contro

MERONI GIUSEPPE e MERONI MAURIZIO, in qualità di eredi di Consonni
Cesarina Pierina, rappresentati e difesi dall'Avvocato Anna Ferraris.

– controricorrente –

Avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della
LOMBARDIA n. 3557/2017 depositata in data 8 settembre 2017.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19
giugno 2026 dal Consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

FATTI DI CAUSA

1. In data 12.11.2013, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di
Monza e della Brianza notificava alla sig.ra Cesarina Pierina Consonni
l'avviso di accertamento n. T9501A202943, per il recupero della
plusvalenza realizzata a seguito della riqualificazione di una cessione di

terreno edificabile, per l'anno d'imposta 2007. La contribuente aveva, infatti, stipulato, in data 26 ottobre 2007, un atto di cessione di fabbricati per un importo euro 600.000,00 alla società I.C.E.T. S.r.l. In particolare, la contribuente aveva ceduto un'abitazione, censita come categoria A/4, e quattro pertinenze. L'Ufficio, rilevato che la contribuente aveva stipulato una Convenzione urbanistica con il Comune per opere di urbanizzazione primaria e secondaria e che la società acquirente aveva realizzato opere di costruzione di un complesso immobiliare, previa demolizione dei fabbricati preesistenti, procedeva a riqualificare la cessione di immobili come cessione di area edificabile, con determinazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 67, primo comma, lett. b), TUIR.

2. Avverso l'avviso di accertamento, la contribuente proponeva ricorso dinanzi la C.t.p. di Milano; si costituiva in giudizio l'Ufficio, chiedendo la conferma del proprio operato.

3. La C.t.p. di Milano, con sentenza n. 1509/2015, accoglieva il ricorso della contribuente.

4. Contro tale sentenza proponeva appello l'Ufficio dinanzi la C.t.r. della Lombardia; si costituiva in giudizio la contribuente, chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della decisione di primo grado.

5. La C.t.r. della Lombardia, con sentenza n. 3557/2017, depositata in data 8 settembre 2017, rigettava l'appello dell'Ufficio.

6. Avverso tale pronuncia, l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. I sigg. Maurizio e Giuseppe Meroni, in qualità di eredi della contribuente, hanno resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 19 giugno 2026.

MOTIVI DELLA DECISIONE:

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 67, primo comma, lett. b), TUIR, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.», l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha ritenuto di condividere

le motivazioni del giudice di prime cure, il quale ha annullato l'avviso di accertamento impugnato dalla contribuente poiché, secondo quanto disposto dall'art. 67, primo comma, lett. b), TUIR, devono ritenersi escluse dalla tassazione le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di unità immobiliari urbane che, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, siano state effettivamente (come dimostrato in atti) adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari; in altri termini, la C.t.r., nel suo ragionamento, ha ritenuto irrilevante la pur inequivoca volontà dell'acquirente, nota ai venditori, di demolire il fabbricato e di sfruttare il terreno per nuovi fini edificatori e non ha considerato che la realizzazione della plusvalenza per cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria dovesse considerarsi applicabile e, dunque, prevalente sulla disciplina in tema di cessione dell'abitazione principale, che, come noto, non genera plusvalenza.

Il motivo, con cui l'Agenzia censura la sentenza impugnata sotto tre profili: l'interpretazione dell'art. 67 TUIR, la riqualificazione del negozio giuridico e la disciplina dei termini di accertamento, è infondato.

1.1 Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 917 del 1986, sono soggette a tassazione 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. La giurisprudenza di questa Suprema Corte è ormai consolidata ed uniforme nel ritenere che tale disciplina si applichi esclusivamente alle cessioni aventi ad oggetto terreni non ancora edificati, restando escluse le cessioni di terreni su cui già insista un fabbricato, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo sia destinato alla demolizione e ricostruzione (Cass. n. 5088 del 21.02.2019; Cass. n. 5089 del 21.02.2019). La distinzione tra bene "edificato" e "non edificato" costituisce una barriera dogmatica insuperabile, che non ammette categorie intermedie.

Come chiarito da questa Corte: "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 riqualficata 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 riqualficata come cessione di terreno edificabile..."

1.2. Nel caso di specie, è pacifico che al momento del trasferimento (26 ottobre 2007) sugli immobili in oggetto insistesse un fabbricato civile regolarmente accatastato. La demolizione, infatti, è avvenuta in un momento successivo alla cessione ed è stata posta in essere da un soggetto terzo (la società acquirente), estraneo al rapporto d'imposta oggetto dell'accertamento. Di conseguenza, l'entità oggettiva trasferita era un terreno già edificato, la cui cessione non può generare plusvalenza imponibile ai sensi della citata lett. b) (Cass. n. 22457 del 16.10.2020).

Inoltre, trova corretta applicazione l'esenzione prevista dallo stesso art. 67, comma 1, lett. b), TUIR, secondo cui sono escluse in ogni caso dalla tassazione le plusvalenze derivanti dalla cessione di unità immobiliari urbane che, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. La CTR, con accertamento di fatto insindacabile in questa sede in quanto adeguatamente motivato, ha appurato che la contribuente ha abitato nell'immobile ininterrottamente fino alla data della cessione, come dimostrato dalla documentazione anagrafica e di pagamento dei tributi locali. Pertanto, anche sotto questo profilo, la plusvalenza deve ritenersi esclusa da tassazione.

1.4. Con lo stesso motivo, l'Amministrazione finanziaria lamenta che la CTR abbia erroneamente valutato gli elementi di fatto, omettendo di considerare che la preesistenza di una Convenzione urbanistica e di un

Piano di recupero, unitamente al prezzo di vendita (euro 600.000) nettamente superiore al mero valore del fabbricato vetusto, dimostrassero che la reale intenzione economica delle parti era il trasferimento della capacità edificatoria dell'area. Sostiene l'Ufficio che, ai sensi dell'art. 1362 c.c. e del potere generale di riqualificazione, l'atto dovesse essere assoggettato a tassazione in ragione degli effetti giuridici oggettivi che produce (Cass. n. 5088/2019 cit. e n. 22457/2020 cit.).

Anche sotto questo profilo, il motivo è infondato.

1.5. Il potere dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare un negozio giuridico ai fini fiscali trova un limite invalicabile nelle previsioni tassative del legislatore, il quale ha configurato regimi fiscali e temporali differenziati per la cessione di edifici rispetto a quella dei terreni edificabili. Questa Corte ha più volte ribadito che: "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. n. 22457/2020 cit.)

L'esistenza di una convenzione urbanistica o la programmata demolizione non valgono a mutare la natura strutturale del bene al momento del trasferimento, che costituisce il fatto imponibile avente carattere istantaneo. La ratio dell'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR è volta a colpire unicamente l'incremento di valore derivante dalla "primigenia edificabilità" attribuita a un terreno agricolo o inedificato in sede di pianificazione urbanistica, e non la capacità edificatoria residua o il carico edilizio derivante da successivi interventi di ristrutturazione o demolizione su aree già edificate. Qualsiasi elemento extra-testuale o soggettivo (come lo scopo speculativo dell'acquirente o il valore economico preponderante

attribuito all'area rispetto al fabbricato vetusto) non può superare il dato oggettivo della presenza del fabbricato al momento della vendita. Di conseguenza, l'avvenuta stipula della convenzione urbanistica ad opera della venditrice non consente di riqualificare la vendita del fabbricato come cessione di suolo edificabile.

Anche sotto questo profilo, quindi, il motivo va, pertanto, rigettato.

1.6. Sotto un ulteriore e ultimo aspetto, l'Agenzia delle Entrate deduce l'erroneità della decisione di merito nella parte in cui ha ritenuto tardivo l'avviso di accertamento notificato il 12 novembre 2013 in relazione all'anno d'imposta 2007. L'Ufficio sostiene che, a fronte dell'omessa indicazione della plusvalenza nella dichiarazione dei redditi, operasse l'estensione dei termini di accertamento (sino al 31 dicembre 2013), rendendo la notifica tempestiva.

Anche sotto tale profilo, il motivo è infondato.

La tesi erariale secondo cui l'omessa indicazione in dichiarazione di una plusvalenza comporta l'estensione dei termini di decadenza presuppone, sul piano logico-giuridico, la sussistenza di un obbligo dichiarativo in capo al contribuente, correlato alla realizzazione di un reddito imponibile.

1.7. Nel caso di specie, come statuito in relazione ai precedenti motivi di ricorso, la cessione posta in essere dalla contribuente non ha generato alcuna plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 67 del TUIR, trattandosi di cessione di immobile già edificato ed avente i requisiti di esclusione in quanto adibito ad abitazione principale per la maggior parte del periodo di possesso.

Non configurandosi alcun presupposto impositivo, non sussisteva in capo alla contribuente alcun obbligo di dichiarare la plusvalenza derivante dall'operazione in parola. Di conseguenza, l'assenza di indicazione in dichiarazione di un reddito esente o inesistente non può integrare un'ipotesi di "omessa dichiarazione" idonea a giustificare il prolungamento

dei termini decadenziali per l'accertamento. Ne deriva l'illegittimità dell'avviso di accertamento notificato oltre i termini ordinari.

2. In conclusione, il ricorso dell'Agenzia delle Entrate deve essere integralmente rigettato.

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

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente Agenzia delle Entrate alla refusione delle spese del giudizio di legittimità in favore dei controricorrenti, liquidate in complessivi euro 5.600,00 per compensi, oltre a euro 200,00 per esborsi, rimborso spese forfettarie nella misura del 15% e accessori di legge.

Così deciso in Roma il 19 giugno 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro