



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8639/2020 R.G. proposto da:

Marenzana Spa in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato Marco Paoletti unitamente agli
avvocati Andrea Lovisolo, Antonio Lovisolo;

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale
dello Stato;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Genova n.
923/2019 depositata il 26/07/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/06/2026 dal
Consigliere Gianmarco Calienno.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Liguria accoglieva
l'appello della Agenzia delle Entrate (ADE) contro la sentenza di primo
grado che, a sua volta, aveva accolto il ricorso della Maranzana spa (di
seguito più brevemente anche solo la SOCIETA') avverso l'avviso di
liquidazione delle imposte ipocatastali concernenti tre contestuali e distinte
compravendite concernenti immobili strumentali accatastati in categoria

D/1 che, secondo la contribuente, era illegittimo in quanto oggetto di tali negozi erano immobili destinati alla demolizione, ricadenti nel campo IVA, e soggetti pertanto, ad imposte ipocatastali in misura fissa. In particolare, la CTR riteneva, sulla scorta delle pronunce di legittimità citate nel corpo della motivazione, che oggetto delle compravendite, così come posta in essere dalle parti, fosse un fabbricato, non un'area edificabile, confinando nell'intenzione l'eventuale demolizione degli stessi per sfruttarne successivamente l'ulteriore capacità edificatoria, considerato che la destinazione dei primi alla demolizione costituiva un evento futuro rispetto agli atti oggetto di tassazione, rimesso alla potestà dell'acquirente.

2. Ricorre in cassazione contro tale pronunciamento la SOCIETA' che si affida a due motivi di censura.

3. L'ADE resiste con controricorso.

4. In prossimità dell'adunanza camerale la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Ragioni logico-giuridiche impongono di trattare preliminarmente il secondo motivo con cui la ricorrente lamenta la nullità della sentenza per "apparenza" e "perplexità della motivazione" e per la sua "obiettiva incomprensibilità", in violazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132, primo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 36, d.lgs. n. 546/92, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., sotto un duplice profilo: i) incomprensibilità del richiamo da parte della CTR alla giurisprudenza di legittimità afferente esclusivamente all'interpretazione dell'articolo 67 del TUIR alla fattispecie concreta che attiene all'applicazione dell'IVA e la conseguente applicazione delle imposte ipocatastali; ii) incomprensibilità della ragione che ha indotto la CTR a ritenere che l'atto di compravendita a rogito Notaio Filippo D'Amore datato 8 aprile 2015 ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sia da considerarsi una cessione di un fabbricato da demolire (ed in quanto tale esente IVA e soggetto ad imposta ipotecaria e

catastale in misura proporzionale) anziché un terreno edificabile considerate le palesate condizioni del fabbricato e le determinazioni delle parti in proposito.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Secondo giurisprudenza unanime di questa Corte, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. 23580/2025; 23577/2025; 7090/2022; 22598/2018; sez. U. 8053/2014).

1.3. Resta, invece, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione non è, cioè, consentito alla ricorrente impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti e ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (ex multis, Cass. 22748/2025, che cita Cass. 13366/2016; 21174/2024; 2689/2023).

1.4. Né può - in senso contrario - obiettarsi che il giudice del merito sia tenuto a dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, cioè a discutere ogni singolo elemento o ad argomentare sulla condivisibilità o confutazione di tutte le deduzioni difensive, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, num. 4, cod. proc. civ., che esponga gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma considerati subvalenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr. Cass. 12732/2024; 3108/2022,

che richiama Cass. 12652/2020; 18103/2021; 10937/2016).

1.5. Ebbene, alla stregua dei su richiamati principi, la motivazione della sentenza si pone ben al di sopra del c.d. minino costituzionale perché da essa, a prescindere da ogni considerazione sulla correttezza giuridica della soluzione adottata, si evince chiaramente l'iter logico giuridico posto a fondamento della decisione che si coglie nella qualificazione operata dalla CTR dell'atto tassato come compravendita di fabbricato, non di area edificabile, come invece sostenuto dalla contribuente, in virtù della considerazione che la demolizione fosse una mera intenzione, rimessa alla potestà dell'acquirente.

1.6. E non è sufficiente a determinare il vizio radicale della nullità della sentenza una diversa valutazione dei fatti di causa, come operata dal motivo in esame, né, tanto meno, l'evenienza che la motivazione non soddisfi le aspettative di chi è rimasto soccombente (Cass. 21420/2025).

2. A questo punto occorre passare all'esame del primo motivo con cui la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 1, comma 1, n. 8-ter, da cui è conseguita l'erronea applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale D.Lgs. 31 ottobre, 1990, n. 347, ex art. 10, comma 1, e D.Lgs. 31 ottobre, 1990, n. 347, tariffa, art. 1, allegata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver assoggettato la compravendita del terreno con sovrastante fabbricato da demolire ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa D.Lgs. 31 ottobre, 1990, n. 347, ex art. 10, comma 2, e nota all'art.1 della tariffa allega al D.Lgs. 31 ottobre, 1990, n. 347.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Come già ritenuto da questa Corte in un caso del tutto analogo a quello in esame (vedi Cass.n.39133/2021), 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.

2.3. Con riguardo alle imposte dirette, la disposizione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 67, comma 1, lett. b, e art. 68, 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).

2.4. Tanto vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e la ricostruzione dell' immobile compravendita, l'acquirente e, successivamente alla 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).

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

2.6. 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 (tra le tante: Cass., Sez. 5, 21 febbraio 2019, n. 5088; Cass., Sez. 6-5, 8 febbraio 2021, n. 3006).

2.7. Dalla ricognizione dei precedenti sul D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 67, comma 1, lett. b, 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).

2.8. 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. 65, 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.

2.9. 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, *Il 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.

2.10. All'orientamento univoco della giurisprudenza di legittimità si è 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.

2.11. Nel caso di specie, la CTR, confinando nell'intenzione l'eventuale demolizione degli stessi per sfruttarne successivamente l'ulteriore capacità edificatoria, ossia al di fuori di specifici obblighi assunti tra le parti in ordine all'esecuzione della demolizione stessa, non ha violato i principi di cui sopra per aver individuato l'oggetto della compravendita in un fabbricato da demolire, considerato che in tal caso la qualificazione della compravendita come cessione di aree edificabili resta preclusa, per l'appunto, dall'assenza di una specifica pattuizione che imponga alla parte venditrice, nei confronti dell'acquirente, di eseguire siffatta demolizione. Come, infatti, precisato da questa Corte, la sola intenzione delle parti non può assumere, di per sé, rilevanza prevalente rispetto alle risultanze oggettive dell'operazione immobiliare (Cass. 19953/2025). Del resto, osta alla riqualificazione della compravendita di fabbricati "in corso di demolizione" alla stregua di compravendita di aree edificabili (all'esito della demolizione) la testuale descrizione dell'oggetto della compravendita (secondo la trascrizione fattane alle pagine 10 e 11 ricorso, in ossequio al canone dell'autosufficienza) che ha confermato la volontà comune di cedere ed acquistare i fabbricati con le aree pertinentziali, non rilevando la presentazione della SCIA presso gli uffici comunali per la futura

demolizione dei fabbricati nè l'inizio della demolizione dei fabbricati da parte dell'alienante, al di fuori di una pattuizione espressamente intercorsa in tal senso con l'acquirente.

3. In definitiva, il ricorso va rigettato.
4. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.
5. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.000,00, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 11/6/2026.

Il Presidente
Ugo Candia