

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22836 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO
Data pubblicazione: 07/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16544/2020 R.G. proposto da:

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

-ricorrente-

contro

Collura Francesco, rappresentato e difeso dall'avvocato Nicola Minasi

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Calabria – Sezione Staccata di Reggio Calabria n. 4641/2019, depositata il 13/12/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 01/07/2026 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. Francesco Collura impugnava avanti alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria l'avviso di accertamento n. 807050300709/2009, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva sottoposto a tassazione separata, quale plusvalenza non dichiarata, ai sensi dell'art. 67 del Tuir, la parte (1/3, corrispondente ad euro 100.000,00) del prezzo (euro 300.000,00) ricavata dalla vendita di un terreno ricadente in una Zona omogenea "E", di natura agricola ma nella quale era ammessa una certa

percentuale di edificabilità, effettuata dallo stesso e dai suoi due fratelli, comproprietari per quote uguali, in favore di una società.

1.1. A sostegno del ricorso, il contribuente affermava che il compendio ceduto era privo di vocazione edificatoria, come previsto dallo strumento urbanistico generale vigente.

2. La Commissione Tributaria Provinciale, con la sentenza n. 238/01/11, depositata il 18 marzo 2011, rigettava il ricorso.

3. Quindi, con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione Tributaria Regionale della Calabria – Sezione Staccata di Reggio Calabria accoglieva l'appello del contribuente e, in riforma della sentenza di primo grado, annullava l'atto impugnato, compensando le spese di entrambi i gradi.

4. Avverso la predetta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate con tre motivi e resiste il contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 e dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992 in combinato disposto con l'art. 132 n. 4 c.p.c. e con l'art. 118 disp. att. c.p.c.

Deduce il ricorrente che la CTR non avrebbe adeguatamente spiegato le ragioni per cui gli elementi presuntivi assunti dall'Ufficio a sostegno dell'accertamento non fossero idonei a sostenere la tesi della edificabilità del terreno contestata dal contribuente.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., la contraddittorietà della motivazione su un punto decisivo della controversia, laddove la CTR ha osservato che la certificazione urbanistica prevede una edificabilità, tuttavia esclusa – in concreto – per quanto ricavabile dalla perizia di parte prodotta dal contribuente.

3. I motivi, veicolando entrambi censure di inidoneità motivazionale, devono essere esaminati congiuntamente.

3.1. A tale riguardo, giova premettere che è principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass., Sez. VI- 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., S.U, n. 8053/2014, seguita da Cass. VI - 5, n. 5209/2018 *et alia*).

3.2. Giudice del fatto processuale, questa Corte rinviene nella sentenza in scrutinio una concisa ma intelligibile motivazione, ben al di sopra del minimo costituzionale sopra richiamato, segnatamente laddove il collegio di secondo grado afferma che sebbene il certificato di destinazione urbanistica preveda per il terreno in oggetto una destinazione che non attesta l'assoluta edificabilità, in concreto l'edificabilità sarebbe inesistente per la presenza di vincoli e per la ridotta dimensione delle singole particelle che compongono il compendio immobiliare.

3.3. La motivazione, sia essa o meno condivisibile, è dunque presente e non tautologica, donde i motivi sono infondati e vanno disattesi.

4. Con il terzo strumento di impugnazione la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 917/1986.

4.1. L'Agenzia delle entrate denuncia l'erroneità della decisione che, pur in presenza di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, ne ha escluso integralmente l'edificabilità "in concreto" sulla base di elementi quali la destinazione agricola e la ridotta dimensione delle singole particelle, inferiore al "lotto minimo" di metri quadrati 1.500, nonché di vincoli di

inedificabilità, atteso che anche una minima edificabilità del terreno – peraltro non esclusa dalla parte privata né dall'estensore della perizia stragiudiziale valorizzata dai giudici di appello - lo rende suscettibile di plusvalenza tassabile.

5. Il motivo è fondato, nei termini che seguono.

5.1. Deve richiamarsi il principio pacifico di questa Corte secondo cui costituisce plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 917 del 1986, quella realizzata dalla cessione di un terreno che, alla stregua dello strumento urbanistico adottato o in via di adozione, sia, a qualunque titolo e scopo, edificabile, a nulla rilevando per cosa e a quale fine si costruisca, rientrando peraltro nella piena discrezionalità del legislatore non tassare la plusvalenza solo quando la stessa ha ad oggetto terreni agricoli e non suscettibili in alcun modo di utilizzazione edificatoria (Sez. 5, 06/12/2017, n. 29183), in tesi possibile anche nei terreni agricoli (stalle, case coloniche e simili).

5.2. Inoltre, secondo i principi enunciati, in tema di ICI, dalla giurisprudenza di questa Corte, «in tema d'imposta comunale sugli immobili la nozione di edificabilità non si identifica e non si esaurisce in quella di edilizia abitativa» (Cass. 2004/19161), cosicché l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale ad attrezzature e impianti di interesse generale, o a servizi pubblici o di interesse pubblico, non esclude l'oggettivo carattere edificabile ai sensi del d.lgs. n. 504 del 1992, ex art. 2, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione, che condizionano, in concreto, l'edificabilità del suolo, ma non sottraggono l'area su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili e considerato che la destinazione prevista dal vincolo posto dal piano regolatore è realizzabile non necessariamente mediante interventi (o successive espropriazioni) di carattere pubblico, ma anche ad iniziativa privata o promiscua pubblico-privata (non importa se

direttamente ovvero in seguito ad accordi di natura complessa) (principi riassunti da Cass. Sez. 5, 23/11/2016, n. 23814; conformi Cass. Sez. 5, 23/09/2004, n. 19161; Cass. Sez. 5, 11/04/2008, n. 9510; Cass. Sez. 5, 23/04/2010, n. 9778; Cass. Sez. 5, 05/03/2014, n. 5161; Cass. Sez. 6, 15/06/2016, n. 12377; Cass. Sez. 6, 06/07/2018, n. 17764).

5.3. Va quindi motivatamente disatteso il diverso orientamento (cfr. Cass. n. 2008/25672 e n. 2015/5992), secondo il quale le aree sottoposte dal piano regolatore generale a un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione, non possono essere qualificate come fabbricabili, ai sensi del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, e restano sottratte al regime fiscale dei suoli fabbricabili. Tali pronunce, infatti, non tengono conto che l'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, prevedendo che un terreno è considerato edificatorio sia quando la edificabilità risulti dagli strumenti urbanistici generali o attuativi, sia quando, per lo stesso terreno, esistano possibilità effettive di costruzione, delinea una nozione di area edificabile ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria. Essa, pertanto, non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino in concreto l'edificabilità del suolo, giacché tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali connesse alla possibilità di trasformazione urbanistico edilizia del suolo medesimo, ne presuppongono la vocazione edificatoria. Ne discende che la presenza dei suddetti vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (Cass. Sez. 6, 06/07/2018, n. 17764, Rv. 649382 – 01; Cass. n. 9510/2008; n. 9778/2010; n. 5161/2014).

5.4. Questa Corte ha tuttavia precisato, in fattispecie relative a terreni qualificati nominalmente dal PRG come destinati a verde pubblico

attrezzato, che occorre accertare, caso per caso, quali interventi edificatori siano consentiti ai privati (Cass. n. 15320/2013 e n. 584/2019).

5.5. Ancora, si è affermato che in tema di Irpef, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico, quale la destinazione a parcheggio, incide nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore potenzialità edificatoria, senza escluderne l'oggettivo carattere edificabile, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione, sicché la relativa cessione a titolo oneroso è idonea a determinare l'insorgenza di una plusvalenza imponibile ex art. 81, ora 67, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 917 del 1986. (Cass. Sez. 5, 15/07/2016, n. 14503, Rv. 640547 - 01).

Si è inoltre precisato che la ricorrenza di vincolo ambientale ai sensi del d.lgs. n. 490 del 1999 non esclude, in senso assoluto, l'edificabilità di un terreno, consentendo, sia pure entro determinati limiti, di realizzare nuove costruzioni, con conseguente imponibilità, nell'ipotesi della sua cessione, della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986, atteso che tale disposizione assoggetta a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di terreno su cui lo strumento urbanistico vigente permetta, a qualunque titolo e per qualunque scopo, di edificare, non rilevando cosa ed a qual fine si costruisca. (Cass. Sez. 5, 23/11/2016, n. 23845, Rv. 641724 - 01).

5.6. Si è inoltre rilevato che, in tema di Irpef, il principio secondo cui costituisce plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 917 del 1986, quella realizzata dalla cessione di un terreno che, alla stregua dello strumento urbanistico adottato o in via di adozione, sia, a qualunque titolo e scopo, edificabile, non opera automaticamente in presenza di vincoli assoluti di inedificabilità apposti da autorità sovraordinate a quelle preposte alla formazione degli strumenti urbanistici

e idonei a neutralizzare ogni utilizzazione edificatoria del terreno (es. ambientali, paesistici, idrogeologici), dovendosi accertare se tale limite operi con compensazioni, ossia con lo scambio e la maggiorazione di indici di fabbricabilità in favore di terreni limitrofi, da cui il cedente tragga un'utilità, ed essendo indicativa al riguardo l'entità del corrispettivo della cessione rispetto alla media dei prezzi praticati nella zona. (Cass. Sez. 5, 10/02/2021, n. 3243, Rv. 660647 - 01).

6. Conclusivamente, occorre dunque verificare in concreto se sia consentito lo sfruttamento edificatorio, seppure limitato e sottoposto a vincoli, dell'area, da valutare in base alla maggiore o minore potenzialità edificatoria, senza escluderne l'oggettivo carattere edificabile, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione (Cass., n. 17811/2017, Cass., n. 14503/2016; Cass., n. 14763/2015), con la conseguente necessità di analizzare lo strumento urbanistico locale al fine di accertare se sia o meno preclusa ai privati ogni trasformazione del suolo che sia riconducibile alla nozione tecnica di edificazione (cfr. Cass. VI-5, n. 10178/2022).

6.1. In tal senso, si è osservato che un indice sintomatico dell'utilizzabilità edificatoria del terreno (ancorché indiretta ed in senso puramente economico) è dato proprio dal corrispettivo della cessione, quando il terreno, nonostante l'apparente assoluta inedificabilità, venga ceduto ad un prezzo ben più elevato del normale valore agricolo corrente nella zona in cui l'operazione economica si è perfezionata. (cfr. Cass., 10 febbraio 2021, n. 3243; Cass. 10 giugno 2021, n. 16470).

7. Va dunque ribadito il principio di diritto già affermato da questa Corte secondo cui: i) nella determinazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), Tuir, vanno assoggettate a tassazione le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, non rilevando pertanto cosa e a qual fine si costruisca, venendo così in rilievo

anche l' "utilizzo edificatorio" meramente strumentale alla destinazione agricola dei terreni, così qualificati dagli strumenti urbanistici, in quanto anche in tal caso si ha possibilità di costruire sebbene osservando i relativi vincoli e limitazioni; ii) non rileva invece l'edificabilità consentita esclusivamente con riferimento a strutture poste a servizio dell'utilizzazione pubblica del bene, e quindi riservata alla pubblica amministrazione, in quanto in tal caso l'area è effettivamente da considerarsi non edificatoria al fine della tassazione delle plusvalenze; iii) parimenti non rileva ai fini di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) neppure l'area soggetta a fascia di rispetto stradale o ferroviaria o di altra sorta che determini l'inedificabilità assoluta (cfr. Cass. 08/03/2024, n. 6421).

8. Da tutto quanto precede emerge l'erronea applicazione delle disposizioni richiamate da parte del giudice tributario d'appello, laddove infatti il medesimo non ha proceduto a verificare, circa l'area agricola, l'effettiva edificabilità delle diverse (e diversamente disciplinate) particelle qualificate come "zona agricola", per ricavarne o meno l'assoggettamento totale o parziale alla regola espressa dal prefato art. 67 Tuir, limitandosi invece a negare indiscriminatamente la soggezione dell'intero compendio al regime di plusvalenza. L'errore della CTR consiste nell'aver escluso in modo indistinto l'intero compendio dal regime della plusvalenza, senza distinguere tra vincoli di destinazione, vincoli di inedificabilità assoluta, edificabilità agricola o strumentale, eventuale edificabilità riservata alla sola amministrazione pubblica, diversa disciplina delle singole particelle.

9. In conclusione, rigettati il primo e il secondo motivo di ricorso ed accolto il terzo motivo, la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria – Sezione Staccata di Reggio Calabria affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo e il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria – Sezione Staccata di Reggio Calabria affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 01/07/2026.

La Presidente
Roberta Crucitti