Civile Ord. Sez. 5 Num. 28079 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 29/10/2026

TRIBUTI: PLUSVALENZA NON DICHIARATA – valore normale di terreno acquistato a titolo gratuito ed oggetto di convenzione di lottizzazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. R.G. proposto da:

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

*– ricorrente –*

**CONTRO**

CUVINO MICHELE

*- intimato –*

avverso la sentenza n. 2140/2017 della Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. di Foggia, depositata in data 17.7.2017, non notificata;

udita la relazione svolta dalla Consigliera Maria Clara Sali all'adunanza camerale del 14.10.2026;

**FATTI DI CAUSA**

1. Con l'avviso di accertamento n. TVK010803378/2014 l'Agenzia delle entrate accertava la plusvalenza conseguita dal contribuente Cuvino Michele a seguito della cessione di due suoli aventi vocazione edificatoria (all. 1 ricorso primo grado; qui in all. 1). Il contribuente, con atto del 10 maggio 1994, aveva ricevuto in donazione dai propri genitori due appezzamenti di terreno edificabile ricadenti nel Comune di San Giovanni Rotondo, aventi superficie di mq. 311 e mq. 334. Con

convenzione edilizia del 24 gennaio 2007, stipulata tra il Comune di San Giovanni Rotondo ed il contribuente, venivano fissati i termini e le modalità per l'utilizzo edificatorio dei suoli; con successivi atti di compravendita stipulati nell'anno 2009, il contribuente vendeva i predetti terreni per un corrispettivo pattuito per ciascuno di essi di €.80.000,00, per un totale di euro 160.000,00. Al fine di determinare la plusvalenza conseguita in virtù di tali cessioni, con fissazione del valore iniziale dei beni alla data di stipula della convenzione edilizia (anno 2007), l'Ufficio utilizzava i valori delle aree fabbricabili per gli accertamenti ai fini ICI che la Giunta Comunale del Comune di San Giovanni Rotondo aveva stabilito per l'anno 2007, valori che, per quelle aree edificabili ricadenti nel "Comparto CM" della stessa "Zona Urbanistica F2", erano fissati in euro 55,00 al mq. Pertanto, il valore degli appezzamenti alla data della lottizzazione (2007) veniva fissato in euro 36.025,00, ottenuto moltiplicando il predetto valore al metro quadrato di euro 55,00 per la superficie di entrambi i fondi rispettivamente di metri quadrati 331 e metri quadrati 334. L'Ufficio considerava, altresì, il costo inerente di euro 8.267,00 che, sommato al predetto valore iniziale di euro 36.025,00, determinava un valore iniziale complessivo di euro 44.292,00. Pertanto, determinava la plusvalenza conseguita in euro 115.708,00 (160.000,0 - 44.292,00).

2. La CTP di Foggia, adita dal contribuente, accoglieva il ricorso, ritenendo errato il valore di riferimento utilizzato dall'Ufficio, in quanto riferito ad aree edificabili ricadenti nel comparto "CM" della Zona F2, mentre i beni oggetto di cessione ricadevano nel diverso comparto "L" della stessa Zona F2.
3. La commissione di secondo grado respingeva l'appello proposto dall'Ufficio, confermando l'illegittimità dell'avviso di accertamento, per avere l'A.F. utilizzato esclusivamente il parametro di € 55,00 al metro quadrato, che il Comune di San Giovanni Rotondo aveva fissato ai fini

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'ICI, senza suffragare tale valore con atti di cessione inerenti i suoli del diverso comparto "L", ove ricadevano i beni ceduti. Il predetto valore era da ritenersi non corretto anche con riferimento alla congruità definita per altri atti di compravendita stipulati nel 2008 e per effetto dell'errata fissazione da parte dell'Ufficio della data di inizio della lottizzazione.

4. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.
5. Cuvino Michele è rimasto intimato.
6. Per la trattazione della causa è stata fissata l'adunanza camerale del 14.10.2026.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo, rubricato «*Violazione e falsa applicazione dell'art. 9, comma 3, e dell'art. 68, comma 2, secondo periodo, del Tuir in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3 c.p.c.»,* l'Agenzia delle entrate osserva che l'oggetto del contendere è rappresentato dalla fissazione del cosiddetto "valore normale iniziale" di acquisto dei suoli, al quale correlare il corrispettivo ricevuto in esito alla loro cessione, per la determinazione dell'eventuale plusvalenza. Come stabilito dall'articolo 9, comma 3, del TUIR, il cosiddetto "valore normale" è quella grandezza che caratterizza beni legati tra di loro da un nesso di similitudine, che siano tra di loro assimilabili e che si trovino in uno stadio di commercializzazione identico ovvero più prossimo. Nella fattispecie in questione, era indiscusso che l'utilizzo edificatorio dei suoli successivamente ceduti aveva costituito oggetto di specifica regolamentazione con la convenzione edilizia di lottizzazione stipulata dal contribuente con il Comune di San Giovanni Rotondo in data 24 gennaio 2007. Dunque, a tale data - 24 gennaio 2007 - doveva essere determinato il cosiddetto "valore normale iniziale" ai sensi dell'art. 68, comma 2, del d.P.R. 917/86. L'Ufficio aveva fatto riferimento al valore



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ai fini ICI che era stato deliberato dal comune di San Giovanni Rotondo per analoghi suoli edificabili ricadenti nella stessa zona urbanistica "Zona F2", in mancanza di atti pubblici involventi cessioni di analoghi beni stipulati per l'annualità 2007 ed il cui valore fosse stato ritenuto congruo. I beni, il cui valore era stato fissato dal comune ai fini I.C.I., infatti, appartenevano alla stessa categoria di "aree edificabili" di quelli ceduti, ricadenti nella stessa zona urbanistica "Zona F2", seppure in diversi comparti, ma la diversità di comparto non sarebbe significativa, giacché ciò che rileva di un bene avente vocazione edificatoria non è tanto il comparto urbanistico di una zona all'interno del quale esso ricade, quanto piuttosto la sua zonizzazione urbanistica. Altro errore risiederebbe nel fatto che gli atti pubblici richiamati dal contribuente e stipulati nell'anno 2008 afferivano a compravendite nelle quali era stata pattuita una "cessione di volumetria" e non una "cessione al metro quadrato", con la conseguenza che nel rapporto intercorrente tra metro cubo e metro quadrato i valori ritenuti congrui dal collegio al metro cubo avrebbero dovuto essere rapportati al metro quadrato, secondo l'indice di edificabilità previsto dallo strumento urbanistico, che era di 0,5 metri cubi al metro quadrato. La confusione tra cessione al metro quadrato e cessione di volumetria, comporterebbe, inoltre, che, quand'anche fosse stato possibile utilizzare il valore al metro cubo di euro 265,70 contenuto negli atti di cessione del 2008, avendo l'Ufficio utilizzato quale unità di misura il metro quadrato, si sarebbe dovuto effettuare una riduzione al metro quadrato, da determinarsi secondo l'indice di edificabilità previsto dallo strumento urbanistico (che era di 0,5 metri cubi per ogni metro quadrato) e ciò avrebbe dato un diverso valore, dal quale sarebbe scaturito al più un aumento del valore normale originario con diminuzione della plusvalenza e non certo l'annullamento dell'accertamento. Inoltre, i valori di cui ai predetti atti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di compravendita erano ancor più inutilizzabili, in quanto stipulati nell'anno 2008, mentre il cosiddetto "*dies a quo*" per la fissazione del valore originario doveva necessariamente essere ancorato alla data di stipula della convenzione di lottizzazione, ai sensi dell'articolo 68, comma 2, secondo periodo, del TUIR del 24 gennaio 2007. Pertanto, avrebbe dovuto apparire più congruo e rappresentativo del ricercato cosiddetto "valore normale" il valore fissato dall'Ufficio con riferimento alla predetta delibera comunale n. 89/2007 del 23 febbraio 2007 e non quello contenuto negli atti di compravendita dell'anno 2008. La Commissione tributaria di secondo grado, pertanto, sarebbe incorsa nella violazione e falsa applicazione dell'art. 9, comma 3, e dell'art. 68, comma 2, secondo periodo, del Tuir.

2. Il motivo è fondato.

2.1. L'art. art. 68, comma 2, del TUIR stabilisce che "*Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione*."

2.2. Questa Corte (cfr. Cass. n. 24589 del 11 agosto 2023) ha affermato che i valori venali delle aree fabbricabili ai fini Ici, stabiliti con delibera comunale, sono validi anche ai fini dell'attività di accertamento, trattandosi di fonti presuntive, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti ed il contribuente può, anzi è gravato dall'onere di fornire la prova contraria. In sostanza, i valori stabiliti dai comuni operano come gli studi di settore o altri strumenti presuntivi del reddito.

2.3. Essi sono pertanto utilizzabili, a parere del Collegio, anche dall'Agenzia delle entrate in sede di accertamento della plusvalenza, al fine di quantificare il valore del terreno all'epoca della lottizzazione, a



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

maggior ragione allorquando non siano disponibili atti di compravendita dello stesso periodo, come nel caso in esame.

2.3. È infatti incontroverso che la convenzione di lottizzazione era stata stipulata dal contribuente, donatario dei due terreni, in data 24.1.2007; che il contribuente li ha ceduti a titolo oneroso nel 2009 senza aver iniziato alcuna costruzione e che non erano disponibili atti di compravendita stipulati nel 2007 relativi alla zona F2 del piano regolatore.

2.4. È di contro irrilevante, di per sé, il comparto di ubicazione dei terreni ricompresi nella stessa Zona, atteso che il P.R.G. si compone di tavole di zonizzazione che indicano se un'area è edificabile, con quali indici e con quali vincoli. L'articolo 2 del D.M. 2 aprile 1968, n. 1444 collega le zone territoriali omogenee agli standard urbanistici e ai limiti di densità, altezza e distanza tra edifici. Le zone territoriali omogenee, spesso indicate con la sigla "ZTO", sono parti del territorio considerate comparabili per caratteristiche urbanistiche e funzione prevalente. Non si tratta dunque di particelle catastali, categorie catastali o destinazioni d'uso. Una stessa zona può comprendere molti terreni ed edifici ed all'interno della stessa zona possono essere ammesse funzioni diverse, purché compatibili con le previsioni del piano regolatore. Il Comune rappresenta la zonizzazione nelle tavole del PRG, PGT, PUG o dello strumento equivalente previsto dalla normativa regionale. Le Norme Tecniche di Attuazione spiegano poi quali interventi, destinazioni e parametri si applicano a ciascuna zona e sottozona.

2.5. Infine, questa Corte ha ripetutamente affermato che, dalla natura del processo tributario – il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra i processi di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che del l'accertamento dell'ufficio – discende che ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte. (tra le tante, Cass. n. 26157/2013, Cass. n. 39660/2021).

3. La C.T.R. è incorsa nel vizio denunziato in quanto, da un lato, ha ritenuto che la delibera della giunta del comune di San Giovanni Rotondo, risalente al 23.2.2007, non potesse costituire valido parametro per stabilire il valore di mercato sol perché riguardava il comparto FN e non il comparto L, pur essendo i terreni in questione ricadenti nella stessa zona F2 del piano regolatore; neppure ha spiegato perché gli atti di compravendita del 7.2.2008 e dell'1.8.2008, esibiti dal contribuente, che si riferivano però a cessioni di cubatura, costituissero un parametro più attendibile e soprattutto a quale prezzo al metro quadro corrispondesse quello al metro cubo fissato per le predette cessioni di cubatura, al fine di stabilire se vi fosse stata o meno plusvalenza tassabile ed eventualmente in quale eventuale minor misura.
4. In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza va cassata e rinviata alla Corte di giustizia di secondo grado della Puglia, sez. distaccata di Foggia, in diversa composizione, per un nuovo esame, oltre che per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sez. distaccata di Foggia, in diversa composizione, per un nuovo esame, oltre che per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14.10.2026.

La Presidente

Roberta Crucitti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale