Civile Ord. Sez. 5 Num. 28435 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Oggetto: vendita di terreno derivante da successione ereditaria e oggetto di lottizzazione, plusvalenza art. 67, comma 1 lett. a), e art. 68 comma 2 d.P.R. 917/1986: valore del bene al momento della lottizzazione, superficie risultante dall'atto di vendita.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7986/2018 R.G. proposto da:

SALVAGNI ELDA, c.f. SLVLDE54B54E865Y, rappresentata e difesa dall'Avv. Patrizia Di Nunno;

- ricorrente -

contro

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

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 3556/23/2017 pronunciata in data 3/7/2017 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata l'8/9/2017;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla contribuente l'avviso di accertamento n. T9H05C101500/2016 per l'anno di imposta 2011 con il quale contestava una plusvalenza non dichiarata pari ad euro 75.357,00 in virtù della vendita, con atto notarile del 5/3/2011, di un terreno interessato da un piano di lottizzazione del 25/2/1999. L'Ufficio, quindi, accertava maggiori imposte pari ad euro 27.823,00 dovute per l'anno 2011 a titolo IRPEF, oltre addizionali regionale e comunale, sanzioni ed interessi.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso proposto dalla contribuente condannandola al pagamento delle spese di giudizio.

3. La Commissione Tributaria Regionale, in parziale accoglimento dell'appello promosso dalla contribuente, rideterminava il valore iniziale dell'immobile in euro 42,60 al mq.

4. La contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidandolo ad un unico motivo. L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso.

5. La contribuente in data 2/10/2026 ha depositato memorie illustrative, nelle quali esponeva anche di aver versato euro 8.785,50 a titolo di definizione agevolata delle sole sanzioni ex art. 17 d.lgs. n. 472/1997 affinché se ne tenga conto.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 e num. 5, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 67 e 68 d.P.R. 917/1986, censurando

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l’estensione del terreno presa in considerazione, pari a mq. 253, come indicata nell’atto di notarile di cessione stipulato del 15/3/2011, invece che la dimensione del lotto assegnato alla contribuente in fase di lottizzazione, nonché il valore unitario applicato dall’Ufficio nella misura del 49,60 al mq., inferiore e non congruo rispetto al contesto urbano della zona di riferimento, anziché quello corretto di 67,14 mq., ed ancora, l’omessa valutazione dei costi inerenti, da rivalutare secondo indici ISTAT, nella misura di euro 50.786,87.

1.1. Il motivo è inammissibile con riferimento a diversi profili e, in parte, è comunque infondato.

1.2. Innanzitutto, si osserva che trattasi di motivo misto nel quale sono confluiti i vizi di cui all’art. 360, primo comma num.3 e num. 5, c.p.c., ontologicamente incompatibili e non conciliabili.

Secondo l’orientamento consolidato della Corte (Cass. sez. 1, 23/10/2018 n. 26874; Cass. sez. L., 06/02/2024, n. 3397) è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c., non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro.

La Corte ha però escluso l'inammissibilità del motivo misto laddove la formulazione della censura permetta comunque di isolare le doglianze prospettate onde consentirne l'esame separato, esattamente come se fossero state distinte in motivi diversi, numerati singolarmente (Cass. sez. 5, 28/4/2025, n. 11152).

Nel caso di specie pur volendosi rinvenire argomenti di critica nell'ambito dell'unica censura proposta, così enucleando nella commistione della rappresentazione svolta i profili oggetto di doglianza, si rileva che dalla lettura complessiva del ricorso non emerge quale è il fatto storico, principale o secondario, controverso tra le parti e decisivo per il giudizio del quale la Commissione Tributaria Regionale avrebbe omesso l'esame; pertanto, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c, va ribadita la declaratoria di inammissibilità.

Pur non essendo precisato, nemmeno nelle argomentazioni svolte, i profili che la parte intende specificamente censurare, si rileva che la violazione degli artt. 67 e 68 menzionati può essere sussunta nella violazione di legge di cui al n. 3 dell'art. 360 c.p.c.

Anche sotto tale profilo il motivo è inammissibilmente proposto poiché volto ad una valutazione del merito che prescinde dalla critica puntuale alla sentenza impugnata e, comunque, è infondato.

Va premesso che la questione oggetto di esame verte in tema di plusvalenze da cessione di terreni lottizzati acquisiti gratuitamente.

Al riguardo, questa Corte ha reiteratamente statuito (cfr. Cass. n. 20277/2013 Cass. n. 22711/2013) che la fattispecie è regolata dall'art. 67, comma 1, lett. a) TUIR, il quale prevede un meccanismo di determinazione della base imponibile che attenua l'impatto fiscale: il valore iniziale non coincide con quello storico, bensì con quello normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione (art. 68, comma 2,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

t.u.i.r.). Invero, la prima ipotesi contemplata dall'art. 67 lett a) t.u.i.r. è quella in cui la plusvalenza consegue alla lottizzazione di terreni, o all'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e alla successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici. Essa si determina allorché ricorrano le seguenti condizioni: l'acquisto della proprietà di un terreno per atto inter vivos oppure mortis causa; la realizzazione di un intervento di lottizzazione o l'esecuzione di opere volte a renderlo edificabile; la successiva vendita. In queste ipotesi, a differenza di quelle indicate dalla lettera b), l'accrescimento di valore del terreno che genera plusvalenza è costituito da un'attività del proprietario del terreno e tale conclusione discende dal fatto che il legislatore ancora la plusvalenza alla effettiva maggiorazione del prezzo del bene conseguente alla possibilità per l'acquirente di realizzare opere edilizie per effetto della lottizzazione (Cass. civ. n. 11819 del 19.5.2006; Cass. civ. n. 22488 del 4.11.2015, si vedano anche Cass. n. 33962/2022, n. n. 9947 del 12/04/2024).

Se dunque ricorre l'ipotesi di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) t.u.i.r., come regolata dall'art. 68 comma 2 del citato t.u.i.r., le censure relative al dato dimensionale del terreno preso in considerazione ed al criterio utilizzato per la determinazione del valore, da una parte non colgono nel segno rispetto alla pronuncia della Commissione Tributaria Regionale, non criticando con puntualità la superficie del bene venduto così come desunta dal giudice di appello mediante l'esame dell'atto notarile di cessione calcolando sui mq. indicati la quota spettante alla contribuente, dall'altro, introducono il tema del momento al quale far riferimento per individuare il valore senza considerare che la Commissione Tributaria Regionale si è limitata a quantificare il valore del bene sulla base dei criteri CCIAA e dei valori OMI. La censura proposta al riguardo è inammissibile perché volta ad una

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

rideterminazione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello.

In definitiva, se per la determinazione del valore del bene le disposizioni normative innanzi citate prevedono espressamente che si faccia riferimento al valore del bene al momento delle lottizzazione, per individuare la superficie del bene oggetto di lottizzazione la cui cessione genera la plusvalenza deve aversi riguardo all'atto notarile dal quale desumere l'oggetto del contratto e cioè il bene compravenduto, secondo gli elementi dallo stesso desumibili in termini di individuazione catastale e di superficie al momento della cessione del bene.

Si tratta di profili differenti e non è logicamente incompatibile fissare la determinazione del valore del bene al momento della lottizzazione, attesa la previsione normativa di cui innanzi, in relazione alla superficie dello stesso come risultante dall'atto di cessione.

Quanto poi ai costi che non sarebbero stati presi in considerazione, si rileva che il ricorrente propone una censura inammissibile poiché non si confronta con la decisione impugnata.

A tal riguardo, la Commissione Tributaria Regionale ha infatti affermato che le spese e gi oneri anticipati al Comune per il P.L.U., in quanto antecedenti alla lottizzazione sono stati recuperati nel valore iniziale del bene e che altri costi, come indicati nel documento n. 2 allegato al ricorso introduttivo, non risultano provati, mentre deve ritenersi legittima la detrazione da parte dell'Ufficio dei costi del notaio e dell'architetto in proporzione al lotto veduto.

A fronte di tale valutazione parte ricorrente, senza porre in discussione la decisione del giudice di appello, ha riproposto le voci di costo che ritiene non siano state considerate tra le quali appunto le spese notarili, le spese tecniche e gli oneri di P.L.U., le spese relative all'attività dell'architetto, gli oneri di urbanizzazione e quant'altro così, senza contrastare le argomentazioni svolte dal giudice di merito,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

introducendo inammissibilmente un'istanza volta al nuovo esame della vicenda.

2. In definitiva, il ricorso va rigettato, con conseguente soccombenza ai fini delle spese di lite.

Si dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della 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.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4100,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della 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 in Roma, nell'adunanza camerale del 14 ottobre 2026

La Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale