

Cass. Civ. Sez. V, Ord. 29 aprile 2021 (Dep. 25 novembre 2021) n. 36685. Presidente:  
NAPOLITANO. Relatore: FRACANZANI.

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. NAPOLITANO Lucio	Presidente
Dott. D'ANGIOLELLA Rosita	Consigliere
Dott. FRACANZANI Marcello M.	rel. Consigliere
Dott. VENEGONI Andrea	Consigliere
Dott. PANDOLFI Catello	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 1515/2015 R.G. proposto da:

C.G., con gli avv.i Alberto Alfredo Ferrario e Daniele Ciuti e con domicilio eletto presso lo studio del secondo in Roma, Via Giuseppe Pisanelli n. 2;

- *ricorrente* -

**contro**

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio ex lege in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, Milano, n. 5225/20, pronunciata il 26 settembre 2014 e depositata il 09 ottobre 2014, non notificata;

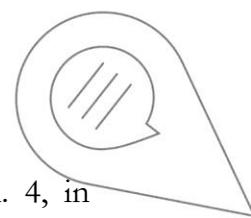
Udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 29 aprile 2021 dal Cons. Fracanzani Marcello M.

### **Svolgimento del processo**

1. La contribuente, pensionata, era proprietaria di un fabbricato costituito da ventitrè box, con retrostante cortile e area di manovra, poi oggetto di compravendita. A seguito della sua alienazione l'Ufficio contestava alla contribuente l'omessa dichiarazione dell'asserita plusvalenza maturata, anche tenuto conto che sull'immobile era stato medio tempore rilasciato un permesso di costruire, ancorchè non menzionato nell'atto di compravendita, e relativo alla demolizione di detti box ed alla successiva realizzazione di un fabbricato ad uso residenziale.
2. Adito il giudice di prossimità, la contribuente svolgeva plurime censure, in primis l'errata riqualificazione del bene quale "cessione di area fabbricabile". Le doglianze incontravano il favorevole apprezzamento della Commissione tributaria provinciale, che riteneva illegittima la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio.
3. L'Amministrazione finanziaria promuoveva appello, cui resisteva la contribuente svolgendo eccezioni di rito e di merito, e che veniva accolto dalla Commissione tributaria regionale in riforma della decisione di primo grado.
4. Invoca la cassazione della sentenza la contribuente, affidandosi a sei motivi di ricorso, cui resiste l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso. In prossimità dell'udienza, la parte privata ha depositato altresì memoria.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia l'inesistenza o la nullità della sentenza per inidoneità al raggiungimento dello scopo, dovuto al difetto del requisito essenziale di forma-contenuto della motivazione, in relazione all'esistenza della motivazione della sentenza - per violazione dell'art. 156 c.p.c., comma 2, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4,



dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4.

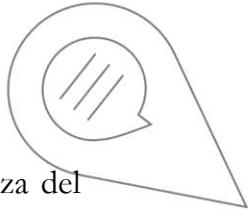
1.1 In buona sostanza, deduce la nullità della sentenza perchè, essendo scritta a mano e non dattilografata, essa sarebbe illeggibile a causa della grafia. La sua illeggibilità, estesa anche alla sua motivazione, renderebbe la decisione impugnata nulla per difetto di suo elemento essenziale oltre che per violazione del contraddittorio e del diritto di difesa.

Il motivo è infondato e va respinto.

2. Questa Corte ha invero affermato che "...in tema di provvedimenti giudiziari, in caso di mera difficoltà di comprensione del testo, stilato dall'estensore con scrittura manuale, non è configurabile la nullità della sentenza attesa l'assenza di una espressa comminatoria e la facoltà della parte di richiedere alla cancelleria, ex artt. 743 e 746 c.p.c., copia conforme dattiloscritta, che deve essere leggibile (cfr. Cass. 23.9.2016, n. 18663)" (Cfr. Cass., VI, n. 19831/2018).

2.1 In ogni caso, "...in mancanza di un'espressa comminatoria non è configurabile nullità della sentenza nell'ipotesi di mera difficoltà di comprensione e lettura del testo stilato in forma autografa dall'estensore, atteso che la sentenza non può ritenersi priva di uno dei requisiti di validità indispensabili per il raggiungimento dello scopo della stessa (cfr. Cass. 14.3.2016, n. 4947)" (Cfr. Cass., VI, n. 19831/2018).

2.3 Fermo quanto sopra, la sentenza resa dalla CTR, ancorchè redatta con scrittura manuale di non immediata comprensione, non può senz'altro ritenersi illeggibile ed incomprensibile. Dalla sua lettura si comprende infatti che il Collegio di secondo grado ha accolto l'appello dell'Ufficio ritenendo fondata la ripresa a tassazione. Secondo il ragionamento ivi espresso dalla CTR, invero, l'omessa menzione del permesso di costruire nel testo dell'atto di libera disposizione del bene non poteva precludere o limitare la "riqualificazione giuridica del reale oggetto di compravendita". Quest'ultimo, invero, doveva "... essere ritenuto e individuato sulla base della capacità edificatoria susseguente alla demolizione di un fabbricato, tanto più nel caso di specie in cui la contribuente aveva



realizzato le proprie intenzioni con intesto speculativo, non tanto grazie all'esistenza del fabbricato, quanto in base alla sua esistenza in area fabbricabile. Ne consegue che la consapevole cessione di un fabbricato, destinato alla demolizione ed insistente in un'area fabbricabile, preceduta, come nella specie, di un apposito permesso demolitivo e costruttivo, realizza una fattispecie elusiva mirante alla cessione di area fabbricabile, idonea a generare una plusvalenza tassabile, come ritenuto dall'Ufficio".

2.4 Quanto sopra costituisce la parte motiva della sentenza, a dimostrazione della sua leggibilità e perfetta comprensione.

Il motivo è pertanto infondato e va respinto.

3. Con il secondo motivo la contribuente lamenta l'omessa pronuncia in merito all'eccezione preliminare di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'assenza dei poteri di firma dell'atto di appello da parte del funzionario dell'Agenzia delle Entrate e per violazione dell'art. 112 c.p.c. in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

3.1 Segnatamente, la parte ricorrente dubita della legittimità della decisione impugnata per non aver la CTR rispettato il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato. Il Collegio non si sarebbe invero pronunciato sull'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per carenza di potere del soggetto sottoscrittore e per asserito difetto di produzione della relativa delega da parte del direttore dell'Ufficio.

4. Con la terza censura la contribuente si duole della nullità della sentenza per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, costituito dall'assenza dei poteri di firma dell'atto di appello da parte del funzionario dell'Agenzia delle Entrate previsti a pena di nullità ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.1 In sostanza la parte ricorrente svolge la stessa censura di cui al motivo precedente ma sotto il diverso profilo dell'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio per non aver



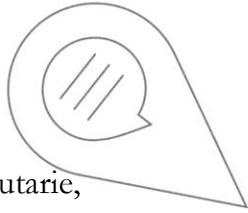
la CTR esaminato la delega nè aver espresso alcuna motivazione a rigetto dell'eccezione svolta dalla contribuente.

5. I due motivi di ricorso, intimamente connessi tra loro per oggetto, possono essere trattati congiuntamente e vanno respinti.

5.1 Occorre premettere, in punto di fatto, che risulta acquisita agli atti del giudizio di merito la delega di firma in favore del delegato sottoscrittore: ne dà atto l'Avvocatura generale dello Stato a pag. 5 del controricorso e lo conferma implicitamente anche la contribuente quando riporta la contestazione circa la "tardività di tale produzione", così riconoscendo che la produzione sia effettivamente avvenuta (pag. 19 del ricorso).

5.2 Tanto premesso, meritano condivisione le argomentazioni svolte dalla difesa erariale giacchè, come già affermato da questa Corte "In tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 e art. 11, comma 2, riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio all'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale, sicchè è validamente apposta la sottoscrizione dell'appello dell'ufficio finanziario da parte del preposto al reparto competente, anche ove non sia esibita in giudizio una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dall'ufficio e ne esprima la volontà (Cfr. Cass., V, 6691/2014; Cass., V, n. 16436/2015, n. 6691; Cass. n. V, 15470/2016).

5.3 Invero, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, al quale il Collegio intende aderire, "la legittimazione processuale degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate trova fondamento nelle norme del Regolamento di amministrazione delle Agenzie delle Entrate n. 4 del 2000 (pubblicato sulla G.U. del 13/12/2001), adottato ai sensi del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 66. Ne consegue che agli uffici periferici va riconosciuta la



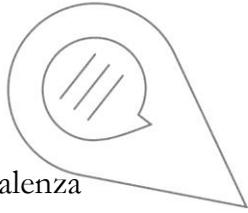
posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa davanti alle commissioni tributarie, permanendo la vigenza del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 e 11; in tal caso essi possono essere rappresentati tanto dal rispettivo direttore, quanto da altra persona delegata nei termini sopra specificati" (cfr. Cass., V, n. 32405/2018; Cass., V, n. 20911/2014).

5.4 Nella fattispecie in esame, acquisita in atti la delega, la contribuente avrebbe dovuto provare, come detto, la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare: prova invece rimasta incompiuta sicchè, correttamente, la CTR ha rigettato la svolta eccezione processuale ancorchè implicitamente. Doveroso è invero all'uopo ricordare che "non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (ex multis, Cass. n. 29191 del 2017). Nella specie il rigetto implicito dell'eccezione è rinvenibile nella valutazione nel merito dei motivi posti a fondamento del gravame, esame invero incompatibile con l'accoglimento del rilievo in esame" (cfr. Cass., V, n. 1855/2020).

Il secondo ed il terzo motivo debbono pertanto essere respinti.

6. Con il quarto motivo la parte contribuente prospetta l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici hanno ritenuto che la cessione di un fabbricato possa essere riqualficata, ai fini delle imposte sui redditi quale cessione dell'area su cui insistono i fabbricati, come edificabile in ragione delle prescrizioni del piano e dei volumi dei fabbricati da recuperare in sede di riqualficazione e per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, nonchè dell'art. 12 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

6.1 Segnatamente, denuncia l'illegittimità della decisione per aver la CTR risolto la vertenza avendo riguardo alla capacità edificatoria dell'area susseguente alla demolizione del fabbricato già esistente. Afferma infatti che la cessione di un fabbricato destinato ad essere demolito non può essere riqualficata, come invece sostenuto dalla CTR, come



cessione di area edificabile. Dubita inoltre che ai fini della verifica della plusvalenza tassabile possano essere considerati elementi utili, ulteriori rispetto alla natura oggettiva dell'immobile al momento della cessione, le intenzioni ovvero gli elementi soggettivi riferibili alla sfera del contribuente e, in ogni caso, dei contraenti, all'uopo citando anche alcune pronunce di questo Giudice di legittimità.

Il quarto motivo è fondato.

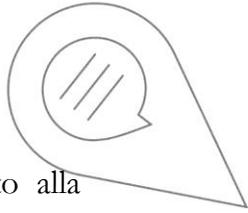
7. In materia è orientamento ormai costante di questa Corte quello secondo cui "... la decisione impugnata, nel valorizzare ai fini dell'applicazione dell'imposta la circostanza che le parti avessero previsto la demolizione del fabbricato con successiva costruzione da parte dell'acquirente di nuove unità abitative, si pone in contrasto con l'orientamento espresso da questa Corte in materia. Si è difatti, al riguardo, affermato: "La disposizione (TUIR, art. 67) 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 in 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. n. 15629 del 2014; nello stesso senso, Cass. n. 7853 del 2016, in motivazione). Inoltre, Cass. n. 19129 del 2017, in motivazione, ha ulteriormente chiarito che: "sono soggette a tassazione separata, 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", e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati: ciò vale anche qualora l'alienante abbia



presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la "ratio" ispiratrice del citato art. 81 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". Da ultimo, Cass. n. 5088 del 2019 ha precisato che "In tema di Irpef, ai fini della tassazione separata, quali "redditi diversi", delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni dichiarati edificabili in sede di pianificazione urbanistica, l'alternativa fra "edificato" e "non edificato" non ammette un tertium genus, con la conseguenza che la cessione di un edificio, anche ove le parti abbiano pattuito la demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, non può essere riqualificata dall'amministrazione finanziaria come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria residua del lotto su cui insiste, essendo inibito all'ufficio, in sede di riqualificazione, superare il diverso regime fiscale previsto tassativamente dal legislatore per la cessione di edifici e per quella dei terreni" (Cfr. Cass., V, n. 22409/2019).

7.1 Nel caso di specie è incontestato in atti che l'oggetto dell'atto di compravendita sia un fabbricato: ciò risulta sia dalla sentenza (pag. 2, sub. "Motivi", rigo 6), sia dal ricorso. Esso è inoltre riconosciuto anche dall'Avvocatura dello Stato (pag. 1 del controricorso). Incontestato, dunque, il fabbricato come oggetto di cessione e, quindi, della vertenza, era precluso alla CTR la sua riqualificazione da cessione di fabbricato a "cessione di area fabbricabile" in ragione della mera richiesta e concessione del titolo edilizio. Per l'effetto illegittima era l'applicazione, alla compravendita in esame, della diversa disciplina dettata per i terreni, a nulla rilevando le intenzioni future dei contraenti e dovendo avere riguardo solo allo stato del fabbricato al momento della cessione.

Il motivo è dunque fondato e va accolto.



8. Con il quinto motivo la contribuente denuncia l'omessa pronuncia in merito alla domanda subordinata di disapplicazione delle sanzioni tributarie irrogate dall'Agenzia delle Entrate e la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4.

8.1 Afferma infatti che nelle controdeduzioni in appello la contribuente aveva chiesto in via subordinata, e nella denegata ipotesi in fosse stato accolto l'appello dell'Ufficio, che fossero quantomeno disapplicate le sanzioni irrogate alla luce della buona fede della contribuente.

9. Con il sesto e ultimo motivo di ricorso la parte ricorrente lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici hanno ritenuto che le sanzioni amministrative tributarie dovessero essere applicate anche in caso di riqualificazione della cessione di un fabbricato, ai fini delle imposte sui redditi quale cessione dell'area su cui insistono i fabbricati, considerata edificabile in ragione delle prescrizioni del piano e dei volumi dei fabbricati da recuperare in sede di riqualificazione nonché la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 6, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, oltre che del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

9.1 La contribuente rinnova sostanzialmente la quinta censura, quivi ancorando il motivo di ricorso all'illegittimità della decisione per aver la CTR implicitamente rigettato l'eccezione svolta in sede di controdeduzioni in appello. Stante il carattere d'incertezza sull'interpretazione ed applicazione del TUIR, art. 67, difettava il presupposto di diritto per l'irrogazione delle sanzioni.

10. I due motivi, strettamente connessi per oggetto, debbono essere trattati congiuntamente e debbono essere entrambi dichiarati assorbiti per effetto dell'accoglimento della quarta censura, avendo essi ad oggetto le sanzioni conseguenti alla illegittima ripresa a tassazione, cassata con la presente decisione.

11. Con la memoria depositata in prossimità dell'udienza, la parte contribuente richiede la condanna dell'Amministrazione finanziaria ex art. 96 c.p.c. per aver coltivato l'azione a

fronte di una giurisprudenza di questa Corte consolidatasi, tanto da aver indotto l'Agenzia delle entrate a diramare indicazioni ai propri uffici periferici di abbandonare simili contenziosi.

Osserva il collegio che nel giudizio in oggetto l'Agenzia non è ricorrente, bensì controricorrente, non avendo quindi la disponibilità dell'azione, non potendo quindi rinunciarvi. Nè, altresì, emerge un tentativo della parte privata per chiedere una definizione della controversia, sollecitando l'Ufficio ad abbandonare una tesi interpretativa ormai smentita da questa Suprema Corte. In altri termini, non si riscontra l'esplicazione del dovere di diligenza da parte di chi era titolare dell'azione processuale. Queste considerazioni inducono al rigetto della domanda.

12. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al quarto motivo, rigettati il primo, il secondo ed il terzo e dichiarati assorbiti il quinto ed il sesto. Non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti in fatto, il giudizio può essere definitivo con l'accoglimento del ricorso originario della parte contribuente.

Le spese seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, rigetta il primo, il secondo ed il terzo motivo e dichiara assorbiti il quinto ed il sesto. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, non residuando ulteriori accertamenti in fatto, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito, mentre condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro settemila/00, oltre ad Euro 200 per esborsi, rimborso nella misura forfettaria del 15%, Iva e Cpa come per legge.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2021.