



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ERNESTINO LUIGI	Presidente
BRUSCHETTA	
ENRICO MANZON	Consigliere
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere-Rel.
LUNELLA CARADONNA	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere

Oggetto:

IVA
ACCERTAMENTO
CESSIONE
FABBRICATO E
SUCCESSIVA
DEMOLIZIONE

Ud.27/10/2022

CC

sul ricorso iscritto al n. 23441/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO .

((omissis) che la rappresenta e difende;

ricorrente

contro

(omissis) , elettivamente domiciliata in ROMA VIA ELEONORA DUSE 35, presso lo studio dell'avvocato GOMMELLINI

ALBERTO ((omissis) e lo rappresenta e difende

unitamente all'avvocato TARGHINI MATTEO

((omissis)

controricorrente

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. BOLOGNA n. 506/2015 depositata il 06/03/2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/10/2022 dal Consigliere GIOVANNI LA ROCCA.

RILEVATO CHE:



L'Agenzia delle Entrate ha emesso nei confronti della Val di Sole srl avviso di accertamento di maggiore IVA dovuta per l'anno 2010 a seguito della riqualificazione della vendita di un fabbricato con area cortilizia pertinenziale, effettuata dalla società a favore della (omissis) (omissis) snc di (omissis) per atto pubblico in data 27.9.2010, considerata come vendita di area fabbricabile.

La (omissis) srl ha impugnato l'atto, sostenendo che l'oggetto della vendita era un fabbricato agibile e in buono stato conservativo, che il prezzo era congruo rispetto ai valori OMI, che era ininfluenza la successiva destinazione impressa al bene da parte dell'acquirente.

La Commissione Tributaria Regionale (CTP) di Forlì – Cesena ha respinto il ricorso, ritenendo che l'Agenzia avesse fatto corretta applicazione dell'art. 20 d.P.R. n. 131/1986 (TUR)

Proposto appello dalla contribuente, con la sentenza sopra indicata la Commissione Regionale Tributaria (CTR) dell'Emilia Romagna ha accolto il gravame.

Secondo la CTR nella ricerca della comune intenzione delle parti deve aversi riguardo alla condizione oggettiva del bene e non agli scopi soggettivi, come gli ipotetici intenti speculativi delle parti, mentre l'art. 20 cit. è applicabile soltanto all'imposta di registro.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione fondato su un motivo.

Ha resistito con controricorso la società che ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

1. Con l'unico articolato motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2 comma 1 d.P.R. n. 633 del 1972 nonché degli artt. 1362 e 1365 c.c. in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.

Secondo l'Ufficio, poiché l'alienante aveva ottenuto permesso a demolire prima della stipula dell'atto (in data 29.3.2010), la



demolizione era iniziata immediatamente dopo la stipula della compravendita (in data 6.10.2010) e l'acquirente era una impresa immobiliare, l'oggetto della cessione, secondo la comune intenzione delle parti, doveva essere individuato nell'area di sedime edificabile e non nel fabbricato, anche tenuto conto che il prezzo della vendita (euro 400.000,00) era assai superiore al valore dell'immobile secondo rendita catastale.

Il motivo è infondato.

2. Trattandosi di IVA è bene volgere lo sguardo ai principi unionali in materia, così come elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia la quale, con riguardo all'interpretazione dell'operazione negoziale ai fini IVA, osserva, in termini generali, che l'intenzione delle parti deve essere presa in considerazione purché sia comprovata da elementi oggettivi (Corte giust., 12 luglio 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

2.1. Per quanto riguarda, poi, lo specifico tema del trattamento della cessione di terreni edificabili, la Corte rileva la necessità di una interpretazione che contemperì la previsione dell'art.12 paragrafo 1 lett. b) della direttiva 2006/112, che assoggetta ad IVA i «terreni edificabili», con l'art. 135, paragrafo 1, lettera j), della stessa direttiva, che prevede un'esenzione dall'IVA a favore delle cessioni di fabbricati, diverse da quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva (che si riferisce alla cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente, effettuata anteriormente alla prima occupazione) nonché con l'art. 135, paragrafo 1, lettera k), che mira ad esentare dall'IVA solo le cessioni di terreni non edificati che non sono destinati a supportare un fabbricato (v., in tal senso, Corte giust., 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, punto 30 e la giurisprudenza ivi citata).



In sostanza, nel loro combinato disposto tali disposizioni operano una distinzione tra i vecchi e i nuovi fabbricati, ove la vendita di un vecchio fabbricato, in linea di principio, non è assoggettata a IVA (Corte giust., 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, punto 30).

La *ratio* di tali disposizioni è l'assenza relativa di valore aggiunto generato dalla vendita di un vecchio fabbricato. Infatti, la vendita di un fabbricato successiva alla sua prima cessione a un consumatore finale, che segna la fine del processo di produzione, non produce un valore aggiunto significativo e deve quindi, in linea di principio, essere esente da imposta (Corte giust., 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, cit., punto 31).

2.2. Si è concluso, quindi, che qualificare la vendita di un deposito pienamente operativo come una cessione di un terreno edificabile e non come una cessione di un vecchio fabbricato e del suolo attiguo, sulla sola base dell'intenzione delle parti del contratto di vendita, pregiudicherebbe i principi della Direttiva e rischierebbe di svuotare di contenuto l'esenzione prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera j) (Corte giust. .4 settembre 2019, *KPC Hering*, C-71/18, punto 59).

2.3. Va poi sottolineato, venendo in rilievo due distinti profili (la cessione del fabbricato e la demolizione dello stesso), che quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini dell'IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione: dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112, discende, da un lato, che ciascuna operazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente e, dall'altro lato, che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (Corte



giust., 18 ottobre 2018, *Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17*, punto 30).

Pertanto, se in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (Corte giust., 19 dicembre 2018, *Mailat, C-17/18*, punto 32), allo stesso modo una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (Corte giust., 28 febbraio 2019, *Sequeira Mesquita, C-278/18*, punto 30).

2.4. A questa stregua, si è escluso che la cessione di un terreno, che al momento della vendita incorpori un fabbricato pienamente operativo come deposito e non ancora demolito, possa essere qualificata come cessione di "terreno edificabile" laddove la demolizione risulti essere un'operazione economicamente indipendente rispetto alla vendita del suolo e non formi, con quest'ultima, un'unica operazione, e ciò anche se l'intenzione delle parti era quella di demolire totalmente o parzialmente il fabbricato esistente per fare posto ad un nuovo edificio; atteso che al momento della cessione il fabbricato poteva sempre essere oggetto di un uso effettivo, che il venditore non era in alcun modo coinvolto nella demolizione parziale del deposito, che l'acquirente aveva incaricato, a proprie spese e a proprio rischio, un'impresa terza per i lavori necessari, la Corte ha concluso, in quel caso, che la demolizione fosse operazione indipendente dalla sua vendita e non formasse con quest'ultima un'unica prestazione sul piano economico (Corte giust. 4 settembre 2019, *KPC Herning*, cit., punto 48)



Invece, in un caso in cui il venditore era incaricato della demolizione del fabbricato esistente sul fondo in questione e il costo di tale demolizione, già iniziato alla data di cessione della proprietà, era stato sopportato, almeno in parte, dall'acquirente, la Corte ha dichiarato che l'oggetto economico perseguito dal venditore e dall'acquirente del bene immobile consisteva nella cessione di un terreno pronto a essere edificato (Corte giust., 19 novembre 2009, *Don Bosco*, C-461/08, punti 39, 40 e 44).

2.5. La soluzione del caso deriva, in definitiva, dall'esame della totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione (Corte giust., 17 gennaio 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, punto 32) e la Corte ha indicato, tra gli elementi oggettivi pertinenti da prendere in considerazione ai fini della qualificazione ai fini IVA di un'operazione, 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 (v., Corte giust., 12 luglio 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, cit., punto 34, e Corte giust., 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, cit., punto 33).

3. Traendo le fila di questo discorso, da un lato, si pone un'esigenza di stretta interpretazione, al fine di non svuotare di contenuto l'esenzione di cui all'art. 135, paragrafo 1, lett. j), della Direttiva 2006/112; d'altro lato, la sola intenzione delle parti non può assumere, di per sé, rilevanza prevalente rispetto alle risultanze oggettive dell'operazione immobiliare.

Devono ricorrere, invece, elementi negoziali che consentano di ritenere che la demolizione non costituisce operazione indipendente dalla vendita ma è saldata a questa in una unitaria regolamentazione contrattuale.



4. Passando al diritto interno, in cui la normativa IVA prevede il «regime naturale» dell'esenzione salva la ricorrenza di situazioni specifiche (art. 10 comma 1 nn. 8, 8 bis e 8 ter d.P.R. n. 633 del 1972), la questione della interpretazione della volontà delle parti in caso di vendita di immobile successivamente demolito è stata esaminata in materia di imposta sui redditi e di imposta di registro.

4.1. In tema di imposte sui redditi, gli esiti sono assai prossimi a quelli unionali relativi all'IVA, escludendosi che possano essere soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi" ex art. 67 comma 1 lett. b) TUIR le plusvalenze realizzate dalle cessioni di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati, e ciò anche quando 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 (Cass. n. 15629 del 2014; Cass. n. 1674 del 2018; Cass. n. 10393 del 2019); recentemente, poi, sempre in tema di imposta sui redditi, si è osservato che «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» (Cass. n. 5088 del 2019).

4.2. In tema di registro si è affermato, invece, proprio sulla base dell'art. 20 TUR, che nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa



demolizione del fabbricato, comporta la riqualficazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce (Cass. n. 24799 del 2014; Cass. n. 313 del 2018). Pare evidente, peraltro, l'impraticabilità di una acritica applicazione di questo orientamento, richiamato dalla ricorrente, nel campo dell'IVA.

5. Passando al caso di specie, la decisione del giudice del merito è coerente con la cornice giurisprudenziale sovranazionale sopra citata, in assenza di elementi emergenti dal contratto che consentano di individuare nel terreno edificabile, anziché nel fabbricato con area cortilizia pertinenziale, l'oggetto dell'operazione.

Non è contestato che il fabbricato fosse ancora agibile: secondo le deduzioni della contribuente in primo grado, il fabbricato era stato edificato nel 1985, erano state eseguite opere di sopraelevazione nel 1997, con certificato di abitabilità rilasciato nel 2000, ed era stato utilizzato sino al 2008 (pag. 3 ricorso).

E' pacifico, inoltre, che la sua demolizione non era stata trasfusa nell'accordo negoziale: l'alienante, pur ottenuto il permesso di demolizione prima della vendita, non aveva assunto alcun impegno in merito nei confronti dell'acquirente, il quale procedette alla demolizione solo dopo il perfezionamento della cessione.

Quanto, infine, alla questione del prezzo superiore al valore catastale del fabbricato, questo elemento di per sé non può avere valore decisivo, essendo notorio che il valore commerciale dei beni immobili è solitamente superiore al valore desumibile dalla rendita catastale.

6. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato.

7. Le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.



P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento a favore della controricorrente della somma di euro 5.000,00 oltre 15% spese gen., altri accessori ed euro 200,00 per esborsi.

Così deciso in Roma, il 27/10/2022.

Il Presidente

ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA

