

Civile Ord. Sez. 5 Num. 6364 Anno 2026

Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA

Relatore: DE ROSA MARIA LUISA

Data pubblicazione: 18/03/2026

Avv. Acc. IRES-IRAP-
ALTRO 2006

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5481/2021 R.G. proposto da:

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

– ricorrente –

Contro

MAGAZZINI GABRIELLI S.P.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dagli Avvocati Simone Ginanneschi,
Marco Miccinesi e Francesco Pistolesi.

– controricorrente –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. delle MARCHE n. 479/2020
depositata in data 27 agosto 2020.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22
gennaio 2026 dal Consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

FATTI DI CAUSA

1. Con p.v.c. del 23.06.2010, redatto nei confronti della società Magazzini Gabrielli S.p.A., l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Ancona riscontrava violazioni afferenti al periodo d'imposta 2006 e relative alla illegittima deduzione di minusvalenze e quote di ammortamento conseguenti alla demolizione di due fabbricati, acquistati con atto di compravendita risalente al 2006. Pertanto, in data 21.06.2011, l'Ufficio, riqualificando ai fini fiscali la compravendita dei fabbricati in una compravendita di area edificabile, notificava alla società contribuente l'avviso di accertamento n. TQA03CF00023.
2. Avverso l'avviso di accertamento, la società contribuente proponeva ricorso dinanzi la C.t.p. di Ancona, lamentando la violazione dell'art. 102 TUIR in relazione alla indeducibilità della minusvalenza da eliminazione dei beni e la violazione dei principi di affidamento e buona fede; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, chiedendo la conferma del proprio operato ed evidenziando come il comportamento posto in essere dalla società configurasse un abuso del diritto (riconosciuto dall'art. 102, comma quarto, TUIR) alla deduzione del valore residuo dei beni strumentali eliminati.
3. La C.t.p. di Ancona, con sentenza n. 392/2012, accoglieva parzialmente il ricorso della società contribuente, omettendo, però, di pronunciarsi in ordine al prospettato abuso del diritto.
4. Contro tale sentenza proponeva appello l'Ufficio dinanzi la C.t.r. delle Marche, sostenendo l'omessa decisione sul tema della fattispecie di abuso del diritto; la società contribuente si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto dell'appello.
5. La C.t.r. delle Marche, con sentenza n. 479/2020, depositata in data 27 agosto 2020, respingeva l'appello dell'Ufficio, rilevando come la contestazione di "abuso del diritto" non fosse stata sollevata dall'Ufficio all'interno dell'avviso di accertamento, bensì in sede di controdeduzioni, violando, in questo modo, il consolidato principio per cui non è possibile

effettuare integrazioni o, addirittura, modificazioni della *causa petendi* così come definita nella motivazione racchiusa nell'avviso di accertamento.

6. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. La società contribuente ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 22 gennaio 2026 per la quale la contribuente ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione della VI Direttiva n. 77/388/CEE, dell'art. 37 *bis* D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 1325, primo comma, n. 2, c.c., nonché dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 2722 c.c., dell'art. 53 Cost. e dei principi in materia di abuso del diritto, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.», l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha considerato l'abuso del diritto alla pari di qualsivoglia deduzione di parte, dichiarandola inammissibile e omettendo, di conseguenza, di indagare in ordine alla ricorrenza dei presupposti sostanziali di tale fattispecie e di enunciare il principio per cui, in materia di abuso del diritto, deve ammettersi il sindacato dell'Ufficio sulle scelte imprenditoriali consistenti in "operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti e, inoltre, non sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali"; in particolare, la C.t.r. ha omissso di affermare come, in riferimento alle fattispecie non disciplinate dalla nuova formulazione del comma 9 dell'art. 10 *bis* della L. n. 212/2000, introdotta dal D. Lgs. n. 128 del 2015, incomba al giudice tributario l'onere di accertare i presupposti dell'abuso del diritto, se contestati in fatto dall'Ufficio, non potendo arrestare la propria indagine al rilievo della liceità delle condotte o della regolarità formale della contabilizzazione. Più nel dettaglio, con riferimento, in particolare, alla deduzione di

minusvalenze, la C.t.r. non ha sottolineato come l'abuso possa risultare allorché "attraverso il collegamento di operazioni economiche tra società appartenenti al medesimo gruppo e facenti riferimento ad una medesima persona fisica, compiute con esclusiva finalità di elusione d'imposta, siano state realizzate in assenza di una ragione economica e abbiano ridotto il reddito imponibile e realizzato un risultato fiscalmente vantaggioso per l'impresa".

2. Il ricorso è inammissibile e, in ogni caso, manifestamente infondato.

In via preliminare, si osserva che la sentenza impugnata si fonda, come evidenziato, su due distinte ed autonome *rationes decidendi*: una di carattere processuale, relativa alla novità e conseguente inammissibilità della questione sull'abuso del diritto, e una di carattere sostanziale, attinente all'illegittimità nel merito della riqualificazione dell'operazione. Come eccepito dalla controricorrente, il ricorso dell'Agenzia delle Entrate non muove specifica censura alla *ratio* di merito, incentrandosi unicamente sulla questione processuale.

2.1. Secondo il costante insegnamento di questa Corte, qualora la decisione impugnata si fondi su una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome, e ciascuna di per sé sufficiente a sorreggerla, è necessario, per giungere alla cassazione della pronuncia, che il ricorso si rivolga con successo contro tutte le suddette ragioni. La mancata impugnazione di una delle ragioni della decisione determina il passaggio in giudicato della stessa e rende inammissibile, per difetto di interesse, la censura rivolta contro le altre (Cass. 11 maggio 2018, n. 11493; in senso analogo già Cass. Sez. Un., sent. 29 marzo 2013, n. 7931; Cass. Sez. 3, sent. 14 febbraio 2012, n. 1218). Quand'anche si volesse superare tale profilo di inammissibilità, il ricorso sarebbe comunque manifestamente infondato nel merito. La decisione della C.t.r. è, infatti, pienamente conforme all'orientamento ormai granitico di questa Corte di legittimità in materia.

2.2. La giurisprudenza di questa Corte ha ripetutamente affermato che la cessione di un edificio non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria come cessione di un'area edificabile ai fini dell'applicazione della plusvalenza di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR); tale principio si fonda sulla netta e tassativa distinzione operata dal legislatore tra le due fattispecie, che non consente all'interprete di creare un *tertium genus* non previsto.

In particolare, con la fondamentale sentenza n. 5088 del 21 febbraio 2019, questa Corte ha stabilito che: a) la distinzione fra edificato e non ancora edificato si pone in termini di alternativa esclusiva che in via logica non ammette un *tertium genus*; [...] b) il potere generale dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova un limite nell'indicazione precisa di carattere tassativo del legislatore, ove ha previsto per la cessione di edifici un determinato regime fiscale e per la cessione di terreni edificabili un diverso regime fiscale. Conseguentemente, è stata costantemente negata rilevanza all'intenzione delle parti di procedere alla demolizione del fabbricato e alla successiva riedificazione perché l'oggetto del contratto di compravendita deve essere identificato sulla base della sua natura oggettiva al momento del trasferimento, che costituisce il fatto imponibile istantaneo; elementi soggettivi o eventi futuri ed eventuali, quali la demolizione, non possono retroagire per modificare la qualificazione giuridica dell'atto.

2.3. Come chiarito nell'ordinanza n. 3006 dell'8 febbraio 2021, l'entità sostanziale di un terreno "già edificato" 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 di 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.

La medesima ordinanza ha cristallizzato i seguenti principi di diritto:

i) "la cessione di un edificio non può essere riqualificata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria del lotto su cui insiste"; ii) "nella cessione di edificio, la pattuizione delle parti da demolire e ricostruire, anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile"; iii) "il potere generale dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova un limite nell'indicazione precisa di carattere tassativo del legislatore, ove ha previsto per la cessione di edifici un regime fiscale e per la cessione di terreni edificabili un diverso regime fiscale".

2.4. Tale orientamento è stato costantemente ribadito da numerose pronunce successive, che ne confermano la stabilità e la generalità di applicazione, ulteriormente precisandosi che la *ratio* dell'art. 67 TUIR è quella di tassare l'arricchimento derivante dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica, e non l'incremento di valore o di carico edilizio che deriva da una successiva attività di demolizione e ricostruzione. A tacer del fatto che il principio è stato ritenuto valido in modo uniforme sia ai fini delle imposte dirette, che di quelle indirette (imposta di registro, ipotecaria e catastale), essendosi sostenuto con un fondamentale arresto (Cass. 21/02/2014, n. 4150) che in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli artt. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e 16 (ora 17), comma 1, lett. g)-*bis*, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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

quelle di terreni già edificati (così statuendo, la S.C., nel rigettare il ricorso, ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di "capannone ad uso commerciale e relative pertinenze", censito al catasto fabbricati, ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone).

2.5. Appare, infine, dirimente la circostanza che la stessa Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 23/E del 29 luglio 2020 e con la risposta ad interpello n. 331 del 10 settembre 2020, abbia preso atto del consolidato orientamento di questa Corte, superando la propria precedente interpretazione contenuta nella Risoluzione n. 395/E del 2008, posta a fondamento dell'accertamento in esame. In tali documenti di prassi, l'Agenzia ha riconosciuto che se oggetto del trasferimento a titolo oneroso è un edificio, detto trasferimento non può mai essere riqualficato come cessione di area edificabile, nemmeno quando l'edificio è destinato alla successiva demolizione e ricostruzione.

2.6. Nella fattispecie in esame, la C.t.r. ha fatto buon governo dei principi normativi e giurisprudenziali testé declinati.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 10.200,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in € 200,00, e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro