

Vendita con patto di riservato dominio e plusvalenza immobiliare

Cass. Sez. Trib. 1° giugno 2026, n. 17165 ord. - Crucitti, pres.; Chieca, est. - Fa.Al. (avv. Costa) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Veneto 18 febbraio 2019*)

Imposte e tasse - Vendita di un fondo agricolo - Plusvalenza immobiliare - Terreno acquistato con patto di riservato dominio dalla Cassa per la formazione della piccola proprietà contadina.

(*Omissis*)

FATTO

1. La Direzione Provinciale di Rovigo dell'Agenzia delle Entrate emetteva a carico di Fa.Al. un avviso di accertamento ai fini dell'IRPEF relativo all'anno 2009 con il quale contestava al predetto contribuente l'omessa dichiarazione della plusvalenza di 218.302 Euro da lui realizzata a seguito della vendita di un fondo agricolo sito nel Comune di B.

1.1 Riteneva l'Ufficio che la cessione a titolo oneroso di tale fondo, effettuata con atto pubblico del 28 maggio 2009, fosse avvenuta a distanza di meno di cinque anni dal momento in cui il venditore era diventato proprietario del bene, in quanto, trattandosi di terreno acquistato con patto di riservato dominio dalla Cassa per la formazione della piccola proprietà contadina, l'effetto traslativo si sarebbe prodotto soltanto in data 6 agosto 2007 con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, secondo la regola dettata dall'art. 1523 c.c.; per tale ragione, andavano applicate nel caso di specie le disposizioni di cui agli artt. 67, comma 1, lett. b), e 68 del t.u.i.r.

2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Rovigo, che respingeva il suo ricorso.

3. La pronuncia di primo grado veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Veneto, la quale, con sentenza n. 85/19 del 18 febbraio 2019, rigettava l'appello della parte privata.

3.1 Per quanto qui ancora interessa, i giudici regionali osservavano che:

- in difetto di espressa previsione derogatoria contenuta nell'art. 67, comma 1, lett. b), del t.u.i.r., l'Amministrazione aveva legittimamente applicato la disciplina civilistica in tema di vendita con riserva di proprietà ai fini dell'individuazione del momento traslativo;

- doveva ritenersi inammissibile, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il subordinato motivo di appello con il quale il Fa.Al. aveva chiesto di applicare un "parametro correttivo" per la determinazione del prezzo d'acquisto del terreno oggetto di causa, e in particolare di calcolarne il valore alla data del passaggio di proprietà, anziché a quella della stipula del contratto di compravendita.

4. Contro questa sentenza Fa.Al. ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis 1 c.p.c.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso sono denunciate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1470e 1523 c.c. e dell'art. 67 del D.P.R. n. 917 del 1986.

1.1 Viene rimproverato alla CTR di aver erroneamente ritenuto applicabile la disciplina civilistica sulla vendita con patto di riservato dominio per l'individuazione del momento traslativo della proprietà rilevante agli effetti della tassazione delle plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del t.u.i.r.

Deduce, sul punto, il ricorrente:

- che la tutela accordata al venditore dall'art. 1523 c.c. non ha alcuna rilevanza ai fini fiscali, in quanto "... la ratio dell'art. 67, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 916/86 risulta pacificamente ancorata alla natura speculativa del reddito conseguito, laddove il legislatore specificamente dispone che detto requisito risulta integrato allorché il bene sia acquistato e successivamente venduto nell'arco di cinque anni...";

- che, pertanto, "... la disciplina applicabile non potrà che essere quella ordinaria, dovendosi per tale intendere quella che assume, quale momento traslativo della proprietà, (la data...) di stipula della compravendita...", nella specie anteriore di più di cinque anni alla successiva cessione a titolo oneroso avvenuta nel 2009.

1.2 Il motivo è infondato.

1.3 La tesi giuridica qui sostenuta dal contribuente è già stata esaminata da questa Corte con sentenza n. 23751/2015.

1.4 Nel menzionato precedente di legittimità sono state sviluppate le seguenti considerazioni:

- poiché le varie discipline normative in tema di imposizione contemplano differenti presupposti di fatto ai quali riconducono l'insorgenza del tributo, nella cessione del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento su bene immobile



non può essere rinvenuto un elemento immodificabile delle fattispecie tributarie, sempre identico a sé stesso, dovendo di volta in volta verificarsi come la legge, nel singolo caso, valuta l'operazione rilevante ai fini fiscali;

- nel descritto contesto, secondo ragioni di opportunità determinate da intenti antielusivi ovvero di politica economica, può venire in rilievo il momento della formazione del consenso (stipula del contratto) o quello dell'adempimento delle obbligazioni (consegna del bene);

- alcune norme tributarie che in modo specifico si occupano della vendita con riserva di proprietà ricollegano il presupposto impositivo al momento della stipula dell'atto: trattasi, in particolare, dell'art. 2, secondo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 2, terzo comma, del D.P.R. n. 643 del 1972, dell'art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 109, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 917 del 1986, rispettivamente in materia di IVA, di INVIM, di imposta di registro e di reddito d'impresa ai fini dell'IRES;

- argomentando a contrario, deve ritenersi che, in mancanza di espressa deroga, la regola generale desumibile dalle stesse norme innanzi richiamate sia quella che, in caso di vendita con patto di riservato dominio, individua il presupposto impositivo nel trasferimento di ricchezza considerato rispetto alla produzione dell'effetto traslativo del diritto;

- tale regola va, quindi, applicata anche alle cessioni a titolo oneroso di cui all'art. 67 (già 81) del t.u.i.r., per le quali non è stata dettata dal legislatore una previsione derogatoria.

1.5 Alla stregua del surriportato indirizzo interpretativo, che il Collegio condivide e intende qui ribadire, deve escludersi che l'impugnata decisione sia affetta da error in iudicando, avendo la CTR correttamente individuato nella data di pagamento dell'ultima rata di prezzo, in linea con la disposizione recata dall'art. 1523 c.c., il momento traslativo della proprietà del terreno in capo al contribuente, da assumere come dies a quo di riferimento ai fini della configurabilità di una cessione onerosa infraquinquennale tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del t.u.i.r.

2. Con il secondo motivo sono lamentate:

(i) ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992;

(ii) ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1470 e 1523 c.c., dell'art. 67, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 53 Cost..

2.1 Si sostiene che avrebbe errato la Commissione regionale nel dichiarare inammissibile, perché introduttore una domanda nuova vietata dall'art. 57, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il subordinato motivo di appello con il quale il Fa.Al. aveva chiesto che il valore del terreno ceduto fosse calcolato alla data di pagamento dell'ultima rata di prezzo (6 agosto 2007) o di riscatto del bene (19 marzo 2009), anziché a quella di stipula dell'atto di vendita (6 agosto 1999).

Viene, in proposito, obiettato che:

- "... non integra... modifica della domanda di annullamento dell'atto tributario per illegittimità dell'applicazione della norma invocata la richiesta, svolta in appello, di rideterminazione dell'imposta accertata -sub specie di annullamento parziale dell'avviso di accertamento- per erronea applicazione della medesima norma, laddove, pacificamente, nella "domanda maggiore" (di annullamento totale per violazione della norma applicata) risulta ricompresa quella "minore" (di annullamento in parte qua in ragione della corretta applicazione della norma invocata)";

- nel caso di specie, il contribuente, "... con (il) ricorso introduttivo del primo grado di giudizio, (aveva) lamenta(to) la inesistenza dell'elemento speculativo nella compravendita..."; "(l)'eccepita carenza dell'elemento speculativo, già denunciata... innanzi la CTP di R, risultava, pertanto, riproposta in grado d'appello e ulteriormente specificata proponendo di raffrontare il corrispettivo incassato dal Fa.Al. nel maggio 2009 con il possibile esborso cui avrebbe dovuto far fronte... qualora avesse effettivamente acquistato il terreno nel marzo 2009 -epoca di riscatto del terreno- per poi rivenderlo...".

2.2 Si contesta, inoltre, al collegio di seconde cure di aver a torto ritenuto prive di fondamento le doglianze dell'appellante incentrate sull'assenza di intento speculativo e sulla lesione del principio costituzionale della capacità contributiva.

2.3 La lagnanza è infondata nella prima parte e inammissibile nella seconda.

2.4 Giustamente la CTR ha ritenuto nuovo il motivo d'appello con il quale il contribuente aveva chiesto, in subordine, di applicare un "parametro correttivo" per la rideterminazione della plusvalenza tassabile.

Invero, con tale motivo veniva introdotta una ragione di impugnazione dell'avviso di accertamento diversa da quelle fatte valere con il libello introduttivo della lite, nel quale non era stata mossa alcuna contestazione in merito alla correttezza della quantificazione della plusvalenza operata dall'Ufficio mediante la rivalutazione monetaria del prezzo di acquisto del bene.

2.5 Giova allora ricordare che, per consolidata giurisprudenza di questo Supremo Collegio, sono inammissibili nel processo tributario, a norma dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992, i motivi formulati per la prima volta in grado d'appello che non siano riconducibili all'originaria causa petendi e si fondino su fatti diversi da quelli dedotti in primo grado (cfr. Cass. n. 3579/2025), inserendo nel dibattito nuovi temi di indagine (cfr. Cass. n. 32528/2022).

2.6 Essendo rimasto insuperato il preliminare e assorbente rilievo della novità del motivo di gravame, diviene inammissibile l'ulteriore profilo di censura formulato dal ricorrente in termini di violazione di legge, quand'anche si voglia ritenere che le considerazioni spese dalla Commissione regionale in ordine all'intento speculativo dell'operazione e all'insussistenza di una lesione del principio costituzionale della capacità contributiva integrino un'autonoma e alternativa ratio decidendi, e non invece una mera argomentazione ad abundantiam.

2.7 Sovviene, al riguardo, l'indirizzo di legittimità secondo cui, qualora la sentenza sia basata su plurime rationes decedenti, fra loro distinte e autonome, singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza delle censure rivolte contro una delle dette ragioni rende inammissibili, per sopravvenuta carenza di interesse, quelle relative alle altre, in quanto il loro eventuale accoglimento non potrebbe comunque condurre alla cassazione della pronuncia impugnata (cfr. Cass. n. 4809/2017, Cass. n. 26460/2018, Cass. n. 13002/2022, Cass. n. 5102/2024).

3. Con il terzo mezzo sono prospettate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 112 c.p.c..

3.1 Si assume che l'impugnata sentenza sarebbe affetta da nullità per difetto assoluto o mera apparenza della motivazione, avendo i giudici regionali omesso di esplicitare "... le ragioni dell'infondatezza delle doglianze svolte dal contribuente sia... in relazione alla dedotta violazione delle disposizioni di cui agli artt. 67 TUIR e 53 Cost. sia in relazione all'invocata inapplicabilità delle sanzioni irrogate...".

3.2 Il motivo è fondato, nei limiti in appresso precisati.

3.3 Come si è visto in sede di scrutinio del primo motivo, la CTR ha spiegato in maniera intelligibile le ragioni per le quali ha ritenuto applicabile la previsione di cui all'art. 1523 c.c. ai fini della verifica della sussistenza delle condizioni richieste dall'art. 67, comma 1, lett. b), del t.u.i.r. per la tassabilità della plusvalenza da cessione onerosa infraquinquennale di beni immobili.

3.4 Deve, conseguentemente, escludersi che in parte qua la motivazione sia omessa o meramente apparente, sì da determinare la nullità della sentenza per inosservanza del cd. "minimo costituzionale" di cui all'art. 111, sesto comma, della Carta fondamentale, secondo l'interpretazione costantemente fornita da questa Corte regolatrice a partire dagli arresti delle Sezioni Unite nn. 8053-8054/2014.

3.5 Diverso discorso va fatto per la censura concernente le sanzioni, disattesa dalla Commissione regionale sulla scorta dei seguenti rilievi: "Quanto alla domanda di disapplicazione delle sanzioni, si concorda con i giudici di primo grado, che la respingono, vista l'insussistenza di condizioni di incertezza normativa".

3.6 Sul punto la motivazione è meramente apodittica, poiché non contiene alcun riferimento al caso concreto e alle questioni prospettate dalla parte appellante, ma si risolve nell'espressione della pura e semplice condivisione della pronuncia di primo grado.

3.7 Ciò induce a ritenere sussistente il vizio processuale lamentato, alla luce dello stabile insegnamento nomofilattico in base al quale è nulla la sentenza d'appello motivata per relationem a quella di primo grado, qualora la laconicità del percorso argomentativo seguito dal giudice superiore non consenta di appurare che alla condivisione del dictum impugnato egli sia pervenuto attraverso la disamina e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr. Cass. n. 22022/2017, Cass. n. 14877/2020, Cass. n. 6626/2022, Cass. n. 2763/2023, Cass. n. 15978/2024).

4. Per quanto precede, va disposta la cassazione della gravata sentenza, nei limiti precisati, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della censura attinente alle sanzioni irrogate dall'Ufficio, fornendo congrua motivazione.

4.1 Al giudice del rinvio viene demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M

La Corte accoglie il terzo mezzo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, respinti il primo e il secondo; cassa la sentenza impugnata, in relazione alla censura accolta, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)