



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
“M.FANNO”**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

**“LA CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI FABBRICATI NELLA
DISCIPLINA DEI REDDITI DIVERSI”**

RELATORE:

CH. MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: SARA BARDELLONE

MATRICOLA N. 1066499

ANNO ACCADEMICO 2015 - 2016

INDICE

INTRODUZIONE	pag.	5
CAPITOLO I		
I REDDITI DIVERSI		
1. <i>I caratteri generali dei redditi diversi</i>	pag.	7
2. <i>Il «retaggio dell'intento speculativo»</i>	pag.	9
3. <i>Le plusvalenze immobiliari</i>	pag.	10
CAPITOLO II		
TERRENI O FABBRICATI? IL CASO DELLA RIQUALIFICAZIONE DELLA CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI FABBRICATI IN AREE EDIFICABILI		
1. <i>Premesse</i>	pag.	15
2. <i>Il punto di vista dell'Agenzia delle Entrate e di parte della giurisprudenza</i>	pag.	16
3. <i>Le obiezioni all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate</i>	pag.	20
CONCUSIONI	pag.	35
BIBLIOGRAFIA	pag.	38

INTRODUZIONE

Un tema fortemente attuale, nella cornice del diritto tributario, ruota attorno all'accesso dibattito circa la qualificazione della cessione di fabbricati da demolire, nell'ambito della disciplina dei redditi diversi.

La demolizione, successiva alla vendita, gioca un ruolo fondamentale nella qualificazione della cessione dell'immobile, contrapponendo chi ritiene che la cessione attenga ad un fabbricato a chi invece la riconduce ad un terreno edificabile, per effetto della sua potenzialità edificatoria dovuta alla demolizione del fabbricato ubicato sul terreno medesimo.

La risoluzione del dilemma risulta particolarmente importante per i contribuenti e per l'Agenzia delle Entrate, in quanto l'inquadramento della plusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile determina le sorti della plusvalenza stessa ai fini della tassazione.

Capire in quali casi il legislatore ha previsto che l'arricchimento del cedente, ossia il plusvalore, possa venire tassato ai fini delle imposte dirette, è il primo passo per affrontare la questione posta in esame. A tal fine, nel primo capitolo viene offerta una panoramica generale della categoria dei redditi diversi, disciplinata dall'art. 67 del TUIR, illustrandone i tratti distintivi e le fattispecie reddituali che la compongono, focalizzandosi esclusivamente sulle plusvalenze immobiliari, in quanto oggetto di trattazione dell'elaborato.

Si osserverà come, le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili siano sempre tassabili, mentre quelle originate dalla vendita di fabbricati non risultano imponibili al verificarsi di talune condizioni.

Dopo aver acquisito le conoscenze giuridiche necessarie ci si addentrerà nel secondo capitolo, il cui obiettivo è presentare i punti di vista divergenti tra l'Agenzia delle Entrate, la quale sostiene che la cessione di un fabbricato da demolire sia da riquilibrare ai fini delle imposte dirette come cessione di terreno edificabile, e la dottrina, che confuta la tesi dell'Amministrazione richiamando soprattutto l'intenzione del legislatore sottostante all'individuazione delle fattispecie reddituali in esame. Per quanto concerne la giurisprudenza invece, si osserverà come, nel corso degli anni, la sua posizione è risultata alquanto volubile, solo di recente si è pronunciata fermamente a favore del contribuente.

In generale, la questione poc'anzi descritta risulta essere abbastanza complessa, proprio per la molteplicità di fattori che sono stati presi in considerazione nei diversi filoni risolutivi, come esposto nel corso del secondo capitolo.

Si cercherà di sviscerare la normativa, dar voce alle sentenze giurisprudenziali e analizzare dettagliatamente gli elementi su cui poggiano le divergenze, col fine ultimo di

offrire un quadro esauriente e chiaritore e dare gli strumenti necessari per trarre delle conclusioni sulla questione.

CAPITOLO I

I REDDITI DIVERSI

1. I caratteri generali dei redditi diversi

La categoria dei redditi diversi è disciplinata dagli articoli da 67 a 71 del D.P.R. 917/1986, ossia del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi).

Il legislatore con la denominazione “redditi diversi” preannuncia il tratto distintivo di questa categoria, ovverosia l’eterogeneità delle fonti produttive di reddito in essa incluse.

I redditi diversi raggruppano presupposti d’imposta privi di uno o più dei requisiti tipici necessari per l’aggregazione nelle altre cinque categorie di reddito (come l’abitudine per i redditi d’impresa)¹. Questo connotato attribuisce alla categoria un carattere residuale, rinvenibile all’inizio dell’art. 67, il quale cita come segue: “*Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell’esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, ne’ in relazione alla qualità di lavoratore dipendente (...)*”. Dall’articolo si evince l’unico elemento comune di ordine negativo.

La residualità qualificante la categoria in esame sussisteva anche nella previgente normativa del D.P.R. n. 597/1973, nell’ambito della quale il legislatore, oltre a stilare un elenco di fattispecie costituenti reddito diverso, aveva previsto, ai sensi dell’art. 80 del citato decreto, l’imposizione a tassazione di “*ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto*”, creando quella che venne poi definita come “norma di chiusura del sistema²”.

La mancanza di una definizione di reddito ai fini fiscali però, rendeva difficile l’individuazione delle fattispecie imponibili e lasciava ampio spazio alle diverse interpretazioni, compromettendo la certezza del diritto³. Per ovviare al problema il legislatore, con l’emanazione del TUIR, ha deciso di sopprimere la norma in questione focalizzandosi su un approccio strettamente casistico, procedendo quindi ad elencare

¹ S. PANSIERI, *I redditi diversi*, in G. FALSITTA, 2014. *Manuale di diritto tributario – parte speciale – il sistema delle imposte in Italia*. Padova: Cedam.. Pag. 254.

² definita tale per la sua capacità di comprendere qualsiasi provento comportante un incremento di ricchezza, diverso da quelli espressamente previsti (in tal senso, cfr E. DE MITA, 2011. *Principi di diritto tributario*. Sesta edizione. Milano: Giuffrè editore. Pag. 207.

³ E. DE MITA, 2011. *Principi di diritto tributario*. Sesta edizione. Milano: Giuffrè editore. Pag. 207.

analiticamente le fattispecie racchiuse tra i redditi diversi e non riconducibili alle altre categorie⁴.

Secondo parte della dottrina il carattere residuale è solo apparentemente differente, in quanto tra i redditi diversi vi rientrano anche quelli derivanti “dall’assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere”. La genericità e l’indeterminatezza di questa previsione hanno portato alcuni tributaristi a ritenere riaperte le porte a quell’incertezza che si desiderava superare⁵.

Ricapitolando, i redditi diversi sono costituiti da una molteplicità di presupposti di imposta per cui risulta impossibile individuare un elemento di omologazione se non quello del carattere della residualità.

Il metodo casistico adottato dal legislatore e i regimi sostitutivi aventi finalità agevolativa, caratterizzano le fattispecie dei redditi diversi⁶.

Occorre aggiungere, che tali fattispecie sono qualificate tanto dalla presenza di un singolo atto di gestione o di utilizzo di un cespite (si veda la plusvalenza desumibile dalla cessione di un fabbricato) quanto da una vera e propria attività (lottizzazione e cessione di un terreno)⁷.

Ai fini dell’analisi proposta in questo elaborato relativa alla “cessione a titolo oneroso di fabbricati nella disciplina dei redditi diversi”, risulta utile classificare le fattispecie reddituali, contenute nella categoria in esame, in due macro classi:

- a) plusvalenze immobiliari e su investimento di capitale;
- b) proventi occasionali.

A seguire, si approfondirà la tipologia di reddito diverso derivante dalle plusvalenze immobiliari, in quanto oggetto di trattazione del prossimo capitolo, mentre per quanto riguarda la seconda macro classe mi limito a citarla.

In ultima, riferendosi alla determinazione della base imponibile delle fattispecie reddituali, il legislatore ha optato per una regolamentazione specifica per ogni presupposto⁸. Tuttavia, il provento realizzato concorre alla formazione del reddito imponibile nel periodo d’imposta in cui è stato percepito, assolvendo così al criterio di cassa che diviene il criterio di imputazione temporale comune ai vari presupposti.

⁴ P. BORIA, *I redditi diversi*, in P. RUSSO, 2009. *Manuale di diritto tributario – parte speciale*. Seconda edizione. Milano: Giuffrè editore. Pag. 147.

⁵ S. PANSIERI, *op. cit.*, in G. FALSITTA, *op. cit.*, pag. 255.

⁶ E. DE MITA, *op. cit.*, pag. 208.

⁷ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 148.

⁸ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 149.

Ora, prima di illustrare le plusvalenze immobiliari di cui all'art 67 del TUIR, affrontiamo un aspetto che ha accompagnato i redditi diversi nella loro evoluzione normativa: l'intento speculativo.

2. *Il «retaggio dell'intento speculativo»*

Il regime antecedente al TUIR, ovverosia il D.P.R. 597/1973, disciplinava i redditi diversi agli artt. da 76 a 80, in specie, l'art. 76 prevedeva l'imponibilità dei "*Redditi derivanti da operazioni speculative*".

Con questa dicitura, il legislatore faceva riferimento alle plusvalenze⁹ scaturenti da un atto o un'attività realizzate con fine lucrativo, potendosi parlare di plusvalenza speculativa, dunque, qualora l'acquisto e la vendita fossero preordinate proprio all'arricchimento¹⁰.

All'art. 76, l'intento speculativo figurava come il fulcro attorno cui ruotava la tassazione, rappresentava infatti, quel fattore determinante l'imponibilità o meno di un provento.

Inoltre, il succitato articolo elencava delle ipotesi di plusvalenza in cui l'intento speculativo era presunto e non vi era possibilità di dare prova contraria, al contempo, considerava imponibili anche tutte le altre "*(...) plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non rientranti fra i redditi d'impresa (...)*".

Quest'ultima disposizione però, non soddisfaceva le esigenze di certezza del diritto, data la complessità di sottoporre ad analisi teleologica le fattispecie reddituali e l'eccessiva selettività di un criterio eminentemente soggettivo¹¹. Tali considerazioni hanno indotto il legislatore a riformulare la normativa relativa ai redditi diversi, tant'è che con l'avvento del TUIR è stato eliminato ogni riferimento all'intento speculativo, infatti, la precedente previsione impositiva è stata soppressa e si è proceduto a stabilire le fattispecie imponibili attraverso una casistica più ricca (obiettiva e tassativa) e indipendente da ogni considerazione di ordine finalistico¹².

⁹Col termine "plusvalenza" il legislatore intendeva il maggior valore di un bene ceduto, da parte di un soggetto non imprenditore, rispetto al valore esistente al momento dell'acquisto.

¹⁰ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 148.

¹¹ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 148.

¹² P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 149.

La spiegazione della modifica normativa è rinvenibile nella relazione dell'Onorevole Usellini alla Commissione dei Trenta nella quale si legge che "necessità di certezza del diritto suggeriscono di inserire presunzioni assolute non già per vincere le esigenze problematiche della sussistenza dell'intento speculativo ma, al contrario, per escluderne l'esistenza dopo un certo periodo di tempo". (Cfr. G. GAVELLI e M. TARGHINI, 2012. "Riqualficazione" da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza "speculativa". *Dialoghi Tributarî*, fasc. 6, pagine 651-662).

Tuttavia, non si può dimenticare che l'intento speculativo ha ispirato il legislatore nell'individuazione delle fattispecie rilevanti, in quanto nelle ipotesi previste è diagnosticabile la presenza di un disegno speculativo¹³.

3. *Le plusvalenze immobiliari*

Ai sensi dell'art. 67 del TUIR, le lett. *a), b), c) e c-bis)* al comma 1, descrivono le ipotesi di plusvalenza fiscalmente rilevanti derivanti da dismissioni patrimoniali.

In particolare, le plusvalenze individuate alle lett. *a) e b)* riguardano beni immobili, mentre quelle descritte alle lett. *c) e c-bis)* concernono titoli partecipativi. In questa sede, ci concentreremo solo sulle prime.

La lett. *a)* del sopramenzionato articolo prevede espressamente che sono redditi diversi *“le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici”*.

Dalla normativa emerge che a rilevare sono le plusvalenze realizzate a seguito di un'articolata attività consistente nell'esecuzione da parte del proprietario di opere dirette a valorizzare un terreno e nel successivo realizzo del plusvalore mediante l'alienazione, anche parziale, del terreno o dei fabbricati su di esso costruiti¹⁴. Non ci si riferisce dunque a qualunque plusvalore derivante dalla cessione di un immobile, bensì al solo provento frutto di energie profuse dal soggetto volte a un'attività di valorizzazione¹⁵.

Per quanto attiene al significato di *“lottizzazione di terreni”*, non vi è una definizione legislativa ma la Corte di Cassazione¹⁶ ha chiarito che, ai fini delle imposte sui redditi, un terreno deve considerarsi lottizzato nel momento in cui l'autorità competente ha provveduto ad emettere la necessaria autorizzazione¹⁷.

Parte della dottrina però, confuta l'interpretazione della Suprema Corte, richiamando l'art. 68 secondo comma che considera fiscalmente rilevante la *“data di inizio”* della lottizzazione, lasciando intendere che il rilascio dell'autorizzazione amministrativa non è sufficiente affinché si realizzi la plusvalenza¹⁸.

¹³ A. FANTOZZI, *Redditi diversi*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, 2010. *Commentario breve alle leggi tributarie - Tomo III - TUIR e leggi complementari*. Padova: CEDAM. Pag. 340.

¹⁴ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 149.

¹⁵ G. TINELLI, 2009. *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*. Padova: CEDAM. Pag. 579.

¹⁶ Cfr. Cass. 19 maggio 2006, n. 11819, in *Corr. Trib.*, 2006, pag. 2385.

¹⁷ G. TINELLI, 2009. *op. cit.*, pag. 580.

¹⁸ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 150.

Al contrario di altri tipi di plusvalenze, per questa fattispecie non è previsto alcun vincolo temporale, quindi ogni alienazione immobiliare successiva alla valorizzazione del bene genera una plusvalenza imponibile¹⁹.

Il criterio di determinazione delle plusvalenze immobiliari viene enunciato all'art. 68 comma 1, prevedendo come segue: *“Le plusvalenze (...) sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo”*.

Ancora, l'art. 68 precisa che come prezzo di acquisto o costo del terreno si considera il valore normale²⁰ del terreno:

- del quinto anno anteriore alla data di inizio della lottizzazione o delle opere, per i terreni acquistati oltre cinque anni prima di tale data;
- alla data di inizio della lottizzazione o delle opere o della costruzione, per i terreni acquistati a titolo gratuito.

Trattiamo ora le plusvalenze disciplinate dalla lett. b) dell'art. 67 TUIR. Scomponiamo questa parte in due fattispecie reddituali.

La prima concerne *“le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (...)”*. La norma si riferisce alle plusvalenze derivanti dall'alienazione di beni immobili qualunque (esclusi i terreni edificabili che sono ricompresi nella seconda fattispecie reddituale), e stabilisce un riferimento temporale di cinque anni per la tassazione, oltre il quale viene meno l'imponibilità delle suddette plusvalenze. In tal modo, divengono imponibili le ipotesi di realizzo di plusvalenze che, per la dinamica della loro realizzazione, denotano un intento speculativo del soggetto²¹. La conferma che il legislatore con questa fattispecie tassativa voglia colpire le operazioni con finalità lucrative, è riscontrabile nella parte successiva della medesima norma²². Invero, vengono escluse dall'imposizione le plusvalenze infraquinquennali, derivanti dalla cessione di immobili:

- acquisiti per successione;
- adibiti dal cedente o dai familiari ad abitazione principale per la maggior parte del periodo del tempo tra l'acquisto e la vendita (nel caso di unità residenziali).

¹⁹ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 150.

²⁰ il concetto di valore normale è definito dall'art. 9, comma 3, del TUIR.

²¹ G. TINELLI, *op. cit.*, pag. 580.

²² G. TINELLI, *op. cit.*, pag. 581.

Si sottolinea come in presenza delle cause di esclusione, il legislatore non ravvisi alcun intento speculativo, dunque la plusvalenza non viene tassata²³.

In passato tra le cause di esclusione vi rientravano anche le plusvalenze da cessione di immobile pervenuto per donazione; tale disposizione è stata recentemente abrogata²⁴ e si è previsto che i cinque anni comincino a decorrere dalla data di acquisto da parte del donante (art. 67 TUIR lett. b)). L'abrogazione è dovuta dal fatto che la fattispecie di esclusione si "prestava a manovre per sterilizzare l'imponibilità delle plusvalenze immobiliari", infatti risultava agevole sviare la tassazione sulla plusvalenza semplicemente donando l'immobile a un familiare il quale avrebbe poi provveduto a venderlo e realizzare così la plusvalenza²⁵.

La seconda fattispecie reddituale concerne "*(...) in ogni caso, 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. (...)*".

Oggetto di quest'ultima disposizione è il terreno edificabile, la cui definizione è fornita dall'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, convertito nella L. n. 248/2006²⁶ la quale risulta univoca ai fini delle imposte dirette e indirette²⁷.

L'imponibilità è collegata alla destinazione edificabile del terreno, valutata in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Oltre che per l'oggetto della cessione, la seconda fattispecie si contraddistingue dalla precedente anche per l'inciso "in ogni caso", la cui interpretazione, secondo la dottrina, risiede nell'imponibilità della plusvalenza senza esclusioni di alcun tipo²⁸.

Dunque, l'imponibilità scatta a prescindere dalle modalità di acquisizione (ad es. per successione), dal tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita (che sia infra o ultraquinquennale) e dallo svolgimento o meno sui terreni di alcuna attività da parte del cedente²⁹.

La plusvalenza viene tassata esclusivamente sulla base di un requisito oggettivo, cioè l'esistenza di una capacità edificatoria, senza alcuna considerazione dell'intento speculativo³⁰. L'"intenzione del legislatore" sottostante all'introduzione di questa tipologia di plusvalenza,

²³ A. FANTOZZI, *op. cit.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, *op. cit.*, pag. 340.

²⁴ vedi art. 37, 38° comma, d.l. 223/2006, convertito nella l. 248/2006.

²⁵ come afferma D. STEVANATO, 2010. Plusvalenze immobiliari: questioni attuali e aspetti problematici. *Corriere tributario*, n. 44, pag 3609.

²⁶ secondo cui: "*(...) un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo*".

²⁷ P. BORJA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 151.

²⁸ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. L'imponibilità "in ogni caso" delle plusvalenze su terreni trasforma i fabbricati in terreni?. *Dialoghi Tributarî*, n. 6, pag. 616.

²⁹ S. PANSIERI, *op. cit.*, in G. FALSITTA, pag. 258.

³⁰ G. TINELLI, *op. cit.*, pag. 582.

viene chiarificata nella relazione di accompagnamento della legge n. 413/1991³¹ dalla quale emerge che le plusvalenze scaturiscono non *“in virtù di un’attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l’avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica”* dei terreni³².

L’irrelevanza dell’intento speculativo nella tassazione delle plusvalenze in questione è stata confermata anche dalla Corte Costituzionale³³ la quale ha precisato che *“(…) per la plusvalenza realizzata a seguito della cessione di terreni a destinazione edificatoria, la considerazione di essa quale reddito, da parte del legislatore, prescinde dal collegamento con una attività speculativa del soggetto percettore e si basa, unicamente, (…) sul mero dato oggettivo della lievitazione dei prezzi degli stessi, a seguito dell’avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica”*³⁴.

Si osserva che, non rilevano, ai fini della tassazione, la qualifica del venditore (tranne qualora si tratti di un imprenditore commerciale, nel qual caso la plusvalenza verrebbe “attirata” dalla categoria dei redditi d’impresa) e nemmeno la forma di pagamento della cessione, considerandosi imponibile anche la plusvalenza scaturente da un contratto di permuta di cosa presente con cosa futura³⁵.

Riferendosi ora alle modalità di determinazione delle plusvalenze disciplinate dall’art. 67 lett. b), occorre attenersi a quanto disposto dall’art. 68, primo comma, del TUIR, sopra illustrato.

Inoltre, ai sensi dell’art. 1, comma 496, della L. 23 dicembre 2005, n. 266, successivamente modificato dall’art. 1, comma 310, della L. 27 dicembre 2006 n. 296, in caso di cessione infraquinquennale a titolo oneroso di fabbricati e terreni non edificabili, il cedente ha la possibilità di richiedere al notaio rogante l’applicazione di un’imposta sostitutiva del 20 per cento sulla plusvalenza realizzata, derogando alla disciplina del TUIR.

³¹ la citata legge introdusse due ipotesi di plusvalenza: quella scaturente dalla cessione di aree edificabili e l’altra dalla percezione di indennità di esproprio di aree da parte di soggetti che non esercitano attività d’impresa. Cfr. G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 616.

³² G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 616.

³³ Cfr. C. Cost. 31 maggio 2001, n. 171.

³⁴ G. TINELLI, *op. cit.*, pag. 583.

³⁵ P. BORIA, *op. cit.*, in P. RUSSO, *op. cit.*, pag. 151.

CAPITOLO II

TERRENI O FABBRICATI? IL CASO DELLA RIQUALIFICAZIONE DELLA CESSIONE A TITOLO ONEROSO DI FABBRICATI IN AREE EDIFICABILI

1. *Premesse*

Dopo aver inquadrato la disciplina dei redditi diversi, procediamo con l'analisi di una fattispecie molto diffusa nel settore immobiliare, oggetto di un acceso dibattito che ha contrapposto l'Agenzia delle Entrate da un lato, e gran parte della dottrina e della giurisprudenza dall'altro³⁶. Affrontiamo un tema molto attuale: la cessione da parte di un privato di un fabbricato, a un'impresa che poi lo demolirà³⁷.

Il fabbricato può essere una casa singola o un condominio, un fabbricato inserito o meno in un piano di recupero, può rientrare in un piano casa o in un'altra tipologia di intervento urbanistico³⁸.

La questione concerne la corretta qualificazione della cessione, interrogandosi se si tratti di un fabbricato o di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria. A seconda della qualificazione il regime impositivo cambia.

Ricordando quanto sopra illustrato, l'art. 67 lett. b) assoggetta a tassazione senza alcun tipo di esclusione 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, mentre per i fabbricati l'imponibilità non sussiste se la vendita è ultraquinquennale o se, nel caso di alienazione entro i cinque anni dall'acquisto o costruzione, sussistono i requisiti per la non tassabilità (acquisto per successione o fabbricato adibito ad abitazione principale). Il problema quindi, si pone quando la diversa iscrizione della cessione in una fattispecie reddituale piuttosto che in un'altra, sia decisiva per la tassazione o meno della plusvalenza.

Il quesito al quale si cercherà di rispondere nel corso dell'elaborato risulta essere se, qualora l'oggetto dell'atto di cessione venisse identificato dalle parti contraenti come fabbricato, da cui scaturisca una plusvalenza non imponibile ai sensi dell'art. 67 del TUIR, sia legittimo che l'Agenzia delle Entrate, a fronte di una futura demolizione dell'immobile,

³⁶ G. REBECCA, 2011. Cessione di fabbricati da demolire. *Il Fisco*, n. 13, pag. 1 – 1999.

³⁷ G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 1 – 1999.

³⁸ G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 1 – 1999.

riqualifichi l'operazione come cessione di area edificabile e quindi sempre tassabile a prescindere.

Inoltre, si sottolinea che i casi riscontrabili in caso di cessione di immobili da demolire sono i seguenti:

- a) Nell'atto di vendita viene fatto esplicito riferimento alla futura demolizione dell'immobile, sulla base di un progetto di demolizione presentato dal venditore ed eventualmente già approvato; oppure per via indiretta, la demolizione è rinvenibile dalla scelta della modalità di pagamento mediante permuta di cosa presente (il fabbricato da demolire) con cosa futura (il costruendo)³⁹.
- b) Nell'atto di vendita non viene fatto alcun riferimento alla possibile futura demolizione, o perché la stessa è ininfluenza per le parti, o perché non costituisce motivazione specifica dell'atto di compravendita, o ancora perché viene considerata a parte rispetto alla cessione⁴⁰. Gli scenari possibili nel caso b) sono questi:
 - Previsione urbanistica di demolizione;
 - Area inserita in un Piano Urbanistico;
 - Piano di recupero;
 - Ristrutturazione urbanistica.

Negli scenari elencati la demolizione è solo "presunta" al momento della cessione, dipende da una decisione futura alla vendita da parte dell'acquirente⁴¹.

Successivamente verranno presentate le diverse posizioni al riguardo, offrendo gli strumenti necessari per trarre delle conclusioni.

2. Il punto di vista dell'Agenzia delle Entrate e di parte della giurisprudenza

La cessione di fabbricati inseriti in un'area suscettibile di edificabilità ha destato non pochi problemi interpretativi, in specie, l'aspetto che ha fomentato maggiormente il dibattito attiene alla disciplina ai fini delle imposte dirette, su cui si sono pronunciate la giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria con varie risoluzioni⁴².

Molti contribuenti, inconsapevoli del rischio fiscale a cui andavano incontro, hanno ceduto l'abitazione principale, o un fabbricato ricevuto in successione o detenuto per un

³⁹ G. LOVATO, G. REBECCA, 2014. Cessione di immobili da demolire: cessione di area edificabile o di fabbricati?. *Il fisco*, n. 3, pag. 227.

⁴⁰ G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁴¹ G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁴² A. ALBANO, P. STELLACCI, 2011. Profili interpretativi in materia di cessione di fabbricati da demolire che insistono su area edificabile. *Il fisco*, n. 17, pag. 2675.

periodo superiore a cinque anni, senza dichiarare la plusvalenza realizzata ai fini IRPEF⁴³. La conseguenza è stata la ricezione di una notifica di accertamento qualche anno più tardi in quanto la cessione di fabbricato era stata “riqualificata” come “cessione di area edificabile”, e con l'accusa di aver “evaso” l'imposta personale⁴⁴.

Il problema interpretativo ha raggiunto il suo apice con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 22 ottobre 2008, n. 395/E⁴⁵, coerente con precedenti risoluzioni della stessa (si veda quella del 24 luglio 2007, n. 181/E⁴⁶).

La risoluzione del 2008 rispondeva all'interpello del contribuente e il caso presentato era il seguente: un privato in possesso di due immobili “integri ed agibili” da più di cinque anni (un fabbricato ad uso industriale e uno ad uso di civile abitazione), ha ceduto i beni medesimi ad un'impresa di costruzioni, la quale ha programmato la demolizione degli immobili e la successiva costruzione sull'area risultante. Inoltre, i beni insistono su un'area facente parte di un Piano di recupero, già approvato in via definitiva. Il contribuente ha chiesto all'Amministrazione finanziaria se il caso di specie sia da considerarsi come cessione di area edificabile o di fabbricato e quindi se il plusvalore ricavabile sia imponibile o meno ai sensi dell'art. 67, comma 1, del TUIR.

L'Amministrazione in risposta ha stabilito *che “(...) la circostanza che i fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui, come è noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alle potenzialità edificatorie in corso di definizione”*.

Partendo dal presupposto che la ratio della tassazione si ravvisa nel plusvalore in capo al cedente, l'Agenzia delle Entrate fa discendere l'incremento di ricchezza non alle caratteristiche dell'edificio bensì all'atto amministrativo (in questo caso l'inserimento in un Piano di recupero, ma può essere anche la licenza di demolizione e costruzione) cui si ricollega il fatto della coincidenza dell'area con una superficie edificabile che è in grado di offrire una maggior utilità al cedente⁴⁷.

⁴³ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2014. La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito. *Dialoghi Tributarî*, n. 3, pag. 294.

⁴⁴ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 294.

⁴⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 294. Per la risoluzione del 22 ottobre 2008, n. 395/E si veda in banca dati “fisconline”.

⁴⁶ in banca dati “fisconline”.

⁴⁷ così scrive P. PURI, 2014. Lo strano caso delle cessioni di suoli su cui insiste un fabbricato da demolire. *Corriere Tributario*, n. 24, pag. 1853.

Dalla risoluzione del 2008, si sono susseguiti molti casi simili⁴⁸ e sono stati interpretati dall’Agenzia delle Entrate col focus sulle reali intenzioni delle parti, tant’è che il riferimento all’art. 1362 c.c.⁴⁹ è divenuto una costante⁵⁰.

Per decidere in merito alla tassabilità o meno della plusvalenza, l’Agenzia si basa su un’analisi della reale causa economica del contratto non tralasciando le finalità dell’atto economico compiuto, attribuendo così rilevanza al fatto sostanziale e prescindendo dalla mera natura oggettiva dell’immobile (ovvero il fabbricato)⁵¹. Formalmente, l’oggetto dell’atto pubblico di trasferimento è il fabbricato da demolire, ma astraendo dalla forma, ciò che rileva per l’Agenzia delle Entrate è la sostanza, ovverosia l’ulteriore potenzialità edificatoria del terreno, subordinata all’intenzione delle parti di demolire il fabbricato⁵².

Dunque, se la reale volontà delle parti attiene alla valorizzazione della potenzialità edificatoria e alla cessione del diritto a costruire, il fabbricato non assumerà più alcun ruolo nella determinazione dell’oggetto della cessione, in quanto svuotato del suo effettivo valore economico a causa della futura demolizione, mentre a rilevare sarà l’area su cui il fabbricato stesso insiste⁵³.

In tal caso, ai fini della tassazione, il periodo di possesso del bene e le cause di esclusione sopra elencate diverrebbero irrilevanti⁵⁴.

L’Agenzia delle Entrate, nel ricorso alla Cass. Civile, sentenza n. 4150 del 21 febbraio 2014⁵⁵, ha specificato che l’art. 67 prevedendo la tassabilità delle plusvalenze derivanti dalla cessione di “terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria” non può “*che ricomprendere la cessione non solo di terreni “nudi” ma anche di quelli che, pur essendo edificati, conservano integra la loro capacità edificatoria (...)*”. Sulla base di questa interpretazione della disposizione, l’Agenzia delle Entrate si legittima ad attribuire a tassazione non solo i terreni edificabili in senso stretto ma anche quelli su cui insiste un fabbricato esistente, e talvolta agibile al momento della cessione, con un’ulteriore potenzialità edificatoria.

L’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria, sopra segnalata, ha trovato appoggio, talvolta, nella giurisprudenza⁵⁶. Tra le sentenze che hanno confermato la tesi

⁴⁸ L’Amministrazione ha esteso l’interpretazione espressa dalla risoluzione n. 395/E del 2008 ai casi di cessione a titolo oneroso di fabbricati da demolire in generale, anche se non rientranti in un Piano di recupero. Cfr. G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁴⁹ L’art. 1362 c.c. stabilisce che “Nell’interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole. (...)”.

⁵⁰ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 294.

⁵¹ M. DAMIANI, 2014. La tassazione delle plusvalenze da cessione di immobili da demolire o con ulteriori potenzialità costruttive. *GT – rivista giurisprudenziale tributaria*, n. 7, pag. 618.

⁵² M. DAMIANI, *op. cit.*, pag. 618.

⁵³ P. PURI, *op. cit.*, pag. 1853.

⁵⁴ P. PURI, *op. cit.*, pag. 1853.

⁵⁵ in banche dati “*LEGGI D’ITALIA*”.

⁵⁶ A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 2675.

dell'Amministrazione vi rientra quella resa dalla Comm. trib. prov. Ravenna, Sez. I, sent. 228 del 18 luglio 2002⁵⁷ (antecedente alla succitata risoluzione del 2008) la quale dispone che *“la cessione di un fabbricato successivamente demolito dal cessionario al fine di un più intenso utilizzo (...) configura, nella sostanza, una cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria”*. In tale sede, i giudici hanno dato rilievo alla sostanza dei fatti e hanno arricchito le loro argomentazioni evidenziando come il corrispettivo pattuito dalle parti contraenti fosse *“congruo rispetto al valore di mercato delle aree fabbricabili”*.

Più recente è invece la sentenza resa dalla Comm. trib. prov. Ravenna, Sez. I, sent. 227 del 9 dicembre 2013⁵⁸, in cui si statuisce che *“Il vecchio fabbricato, la cui demolizione era stata decisa anzitempo rispetto alla sua alienazione, insisteva interamente su un'area (...) avente delle potenzialità edificatorie ben superiori rispetto a quelle espresse dal fabbricato stesso, indicato comunque quale oggetto nell'atto di vendita. Tali fatti lasciano intendere che il reale oggetto, e intenzione delle parti, fosse il trasferimento del diritto di edificare all'impresa costruttrice, per cui è proprio in questo che si sostanzia il contratto. Peraltro, l'Ufficio evidenzia che il corrispettivo pattuito risultava superiore al valore venale del cespite insistente sull'area, stante la sua vetusta e il suo stato di conservazione, mentre, invece, quello stesso corrispettivo era in linea con i prezzi delle aree edificabili”*.

Come si può notare, anche in tal caso, i giudici hanno soppesato le loro valutazioni in considerazione delle reali intenzioni delle parti contraenti e del prezzo di vendita pattuito per la cessione dell'immobile. Quello che conta agli occhi della Commissione tributaria e degli Uffici accertatori è la sostanza economica dei fatti, prevalente rispetto alla forma.

L'impostazione seguita dall'Ufficio è stata confermata dalla giurisprudenza di legittimità (si vedano in tal senso: C. Cass., n. 2937 del 4 aprile 1997, C. Cass., n. 8089 del 1 luglio 1992 e C. Cass., n. 2518 del 16 marzo 1994⁵⁹)⁶⁰.

Ulteriore conferma della riqualificazione dei fabbricati in aree edificabili deriva dalla sentenza n. 7 del 2 febbraio 2009, resa dalla Comm. trib. reg. Emilia Romagna in cui si sottolinea nuovamente l'importanza del corrispettivo di vendita pattuito⁶¹ e si specifica che ai fini delle imposte dirette risulta fondamentale che la tassazione segua l'«intento speculativo».

⁵⁷ in banche dati *“LEGGI D'ITALIA”*.

⁵⁸ in banche dati *“LEGGI D'ITALIA”*.

⁵⁹ in banche dati *“LEGGI D'ITALIA”*.

⁶⁰ A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 267.

⁶¹ come citato da A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 2675.

Inoltre, a sostegno di questo filone interpretativo si consulti anche la sentenza del 3 novembre 2015, n. 1006 resa dalla Comm. trib. prov. di Cagliari.⁶²

Pertanto, le principali motivazioni su cui si basano le sentenze succitate, coerenti tra l'altro con la posizione dell'Amministrazione, risultano le seguenti:

- intenzione delle parti di demolire, comprovata da elementi quali il permesso di demolizione e costruzione o l'inserimento dell'area in un Piano di recupero;
- mancanza di «effettivo valore economico» del fabbricato compravenduto;
- reale oggetto di vendita, configurabile nell'area edificabile;
- coincidenza tra corrispettivo di vendita dell'immobile e il prezzo medio delle aree edificabili nella zona;
- breve tempo intercorso tra la cessione e la demolizione;
- natura di impresa edile del cessionario⁶³.

Questi elementi hanno costituito le colonne portanti di numerosi accertamenti notificati dall'Agenzia delle Entrate e di sentenze pronunciate in sfavore dei contribuenti.

3. Le obiezioni all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate

Pareri opposti a quelli dell'Agenzia delle Entrate trovano spazio tra parte della dottrina e della giurisprudenza. Illustrerò in seguito i punti cardine su cui poggia la critica all'Agenzia accertatrice.

➤ *L'“intenzione del legislatore”*

In primis, riporto alla luce l'intento del legislatore sottostante all'introduzione della fattispecie impositiva disciplinata dall'art. 67 lett. b), ossia quella relativa alle *“plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”*.

Capire cosa intendesse tassare il legislatore con quella disposizione e perché, è fondamentale per comprendere se il caso di cessione a titolo oneroso di fabbricato da demolire, possa riqualificarsi in cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria rientrando così nella fattispecie impositiva succitata.

Come specifica la relazione di accompagnamento alla L. 30 dicembre 1991, n. 413, ovvero la legge che ha introdotto nel nostro ordinamento l'ipotesi di plusvalenza

⁶² altre sentenze a sfavore del contribuente sono: Comm. trib. reg. di Roma, n. 37, 17 febbraio 2012; Comm. trib. di I grado di Bolzano, n. 87 del 17 giugno 2013 in banche dati *“LEGGI D'ITALIA”*. Citate da G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁶³ G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

sopramenzionata, ciò che rileva ai fini della tassazione è la plusvalenza che scaturisce non “*in virtù di un’attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l’avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica*” dei terreni⁶⁴.

Emerge, che l’“intenzione del legislatore” era quella di rendere imponibile la manifestazione di forza economica risultante dall’“avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica” dei terreni⁶⁵.

A questo punto, ci si chiede se un terreno su cui insiste un fabbricato, anche se obsoleto ma pur sempre esistente, con un’ulteriore potenzialità edificatoria conseguente alla demolizione successiva alla vendita, possa intendersi come terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Una possibile risposta a tal quesito proviene dalla sentenza della Suprema Corte n. 7853 del 20 aprile 2016⁶⁶, la quale ritiene infondati i motivi⁶⁷ che hanno portato l’Agenzia delle Entrate a mutare l’oggetto di cessione dichiarato nell’atto pubblico di compravendita, da fabbricato ad area edificabile, ribadendo la ratio ispiratrice del legislatore, ossia tassare la plusvalenza derivante dall’“avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica” dei terreni e sottolineando che affinché venga applicata la norma è necessario che la destinazione edificatoria sia stata “*originariamente conferita ad area non edificata*”, non rilevando “*quella ripristinata*” a seguito della demolizione del fabbricato.

Inoltre, si precisa che la natura intrinseca del fabbricato non può essere modificata “*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 (l’acquirente) diverso da quello interessato dall’imposizione fiscale*”.

Procedendo in tal senso, la Suprema Corte risulta coerente con quanto espresso nelle precedenti sentenze n. 15629 e 4150 del 2014⁶⁸. Dalla sentenza n. 4150 però, emergeva che la volontà delle parti non fosse rilevante in quanto non “oggettivamente riscontrata”, lasciando intendere che se vi fossero state più prove significative sotto il profilo delle “intenzioni” la sentenza si sarebbe potuta concludere diversamente⁶⁹. Con le successive sentenze è stato eliminato ogni dubbio al riguardo: è stato confermato con decisione che l’unico elemento

⁶⁴ come citato da G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. L’imponibilità “in ogni caso” delle plusvalenze su terreni trasforma i fabbricati in terreni?. *Dialoghi Tributarî*, fasc. 6, pag. 616.

⁶⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 616.

⁶⁶ in banche dati “*LEGGI D’ITALIA*”.

⁶⁷ per le motivazioni dell’accertamento da parte dell’Agenzia delle Entrate, si veda l’elenco offerto nel presente capitolo riportato nel sottocapitolo “*Il punto di vista dell’Agenzia delle Entrate e di parte della giurisprudenza*”.

⁶⁸ in banche dati “*LEGGI D’ITALIA*”.

⁶⁹ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2014. La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito. *Dialoghi Tributarî*, n. 3, pag. 294.

significativo ai fini della tassazione è quello oggettivo, ossia l'oggetto di cessione risultante dall'atto notarile, mentre altri elementi esogeni e rinvenuti dopo la cessione sono irrilevanti; questa interpretazione la si evince dalla volontà del legislatore di circoscrivere le fattispecie imponibili in una casistica obiettiva, tracciata all'art. 67 del TUIR, che non lascia spazio a interpretazioni fuorvianti e contrastanti come avveniva nel previgente regime quando l'elemento soggettivo era contemplato⁷⁰.

Dunque, le sentenze della Suprema Corte escludono che la plusvalenza derivante dalla cessione di un fabbricato da demolire sia inquadrabile nell'ipotesi di plusvalenza scaturente da *“terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”*; allo stesso tempo la Suprema Corte ritiene che la riqualificazione della cessione di un fabbricato in un'area edificabile da parte degli Uffici accertatori sulla base di considerazioni relative all'intenzione delle parti, sia priva di alcun fondamento giuridico.

Anche la Comm. Trib. Prov. di Milano il 7 ottobre 2013 con la sentenza n. 271⁷¹ aveva proposto argomentazioni a favore del contribuente; riporto una massima della sentenza, emblematica del filone interpretativo sopra espresso: *“la semplice previsione, futura, di un lavoro, che si sarebbe svolto successivamente”* (ossia la demolizione) *“non può essere ritenuta sufficiente a variare la sostanza delle cose, nemmeno in ambito tributario”* e risulta *“di tutta evidenza la contraddizione dell'Ufficio che ha scorporato l'area, creandosi una plusvalenza che plusvalenza non è. Il regime di tassazione è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente”*.

Risulta utile ricordare che il legislatore, riformulando la disciplina dei redditi diversi (si vedano gli attuali artt. 67 e seguenti del TUIR), ha previsto una casistica obiettiva e tassativa di proventi imponibili annoverabili in tale categoria, eliminando ogni riferimento al «fine speculativo», per soddisfare esigenze di certezza dei rapporti giuridici, o meglio quest'ultimo è stato inglobato specificatamente nelle fattispecie disciplinate dalla legge, al di fuori delle quali l'intento speculativo diviene irrilevante⁷². La nuova normativa infatti, non richiede l'esame preventivo del comportamento tenuto dal contribuente bensì la verifica che le condizioni oggettive per la tassazione sussistano⁷³.

⁷⁰ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 294.

⁷¹ citata da G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, , 2013. L'imponibilità “in ogni caso” delle plusvalenze su terreni trasforma i fabbricati in terreni?. *Dialoghi Tributari*, n. 6, pag. 616.

⁷² G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. “Riqualificazione” da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza “speculativa”. *Dialoghi Tributari*, n. 6, pagine 651-662.

⁷³ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pagine 651-662.

La critica all’Agenzia delle Entrate da parte della dottrina condivide la sentenza della Cassazione sopra esposta, ovvero la rilevanza del fatto oggettivo al momento della cessione a discapito dell’intenzione delle parti, e conferma l’abbandono dell’intento speculativo quale mezzo di individuazione dell’imponibilità per approdare in un numero chiuso di fattispecie reddituali definite dal legislatore⁷⁴.

In particolare, l’irrelevanza dell’intenzione delle parti nella cessione di terreni edificabili sarebbe rinvenibile anche tra i motivi, esposti dalla dottrina, che avrebbero portato il legislatore a tassare la plusvalenza sorta dalla cessione di «terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione».

Le ragioni sarebbero le seguenti:

- l’“avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica” del terreno dà luogo ad un incremento del valore patrimoniale;
- l’incremento patrimoniale genera un incremento di ricchezza in capo al proprietario del terreno;
- la causa dell’arricchimento del proprietario del terreno divenuto edificabile, risiede in una “gentile” concessione della pubblica amministrazione e prescinde dal suo “comportamento”, dalla sua “volontà” e dalla sua “intenzione”⁷⁵.

Il legislatore ha ritenuto doveroso stabilire che chi si arricchisce non in base ai propri meriti o bisogni, sia quantomeno tenuto a “concorrere alle spese pubbliche” mediante assoggettamento a tassazione del plusvalore realizzato⁷⁶.

Tant’è che laddove il proprietario del terreno edificabile si adoperi per “lottizzarlo” e realizzarvi sopra degli edifici, in caso di successiva cessione il contribuente riceverà un trattamento fiscale più favorevole (il legislatore lo “premia”)⁷⁷.

La divergenza fiscale è stata evidenziata e giustificata anche dall’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 319/E del 2008 in cui si specifica che *“la ratio del diverso trattamento rispetto ai terreni edificabili va ravvisata nel maggior impegno economico e giuridico profuso da chi lottizza un terreno (...)”*.

In nota riporto alcune sentenze pronunciate in favore del contribuente, che sostengono quanto espresso finora⁷⁸.

⁷⁴ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. Conferme giurisprudenziali che i fabbricati demoliti dall’acquirente restano tali ai fini tributari. *Dialoghi Tributari*, n. 3., pag. 303.

⁷⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. L’imponibilità “in ogni caso” delle plusvalenze su terreni trasforma i fabbricati in terreni?. *Dialoghi Tributari*, n. 6, pag. 616.

⁷⁶ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 616.

⁷⁷ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 616.

⁷⁸ Comm. Trib. Prov. Cremona, sentenza n. 45 del 3 maggio 2013; Comm. Trib. Prov. Marche Ancona, sentenza n. 125 del 9 maggio 2013; Comm. Trib. Reg. Puglia Bari Lecce, sentenza n. 2161 del 3 novembre 2014; Comm.

Concludendo, da quanto è emerso, la prima obiezione della critica poggia sull'assunto che l'intento del legislatore fosse quello di tassare un fatto oggettivo, trascurando l'eventuale volontà delle parti di demolire il fabbricato successivamente alla vendita. Il comportamento futuro dell'acquirente, secondo l'Agenzia, sarebbe sufficiente a modificare la sostanza della cessione; ma occorre chiedersi: cosa succederebbe se l'acquirente non dovesse demolire l'immobile?⁷⁹.

“Ai fini impositivi, viene rilevata l'inadeguatezza del “senno di poi”, infatti basarsi su “cosa è avvenuto dopo” (in tal caso dopo la cessione) non può che portare a discussioni infinite compromettendo la certezza del diritto”⁸⁰.

➤ *Le contraddizioni dell'Agenzia delle Entrate*

Il criterio utilizzato dal legislatore per discriminare la qualificazione di fabbricato da quella di terreno è rinvenibile sia nel diritto privato quanto nel diritto amministrativo urbanistico, si tratta del c.d. criterio del «rustico»⁸¹.

Nel primo, ai sensi dell'art. 2645- bis, comma 6, c.c., si definisce quando un fabbricato possa considerarsi tale, in specie “*si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura*”.

Allo stesso modo, il diritto amministrativo, con l'art. 31, comma 2, della legge 28 febbraio 1985, n. 47, stabilisce che “*si intendono ultimati gli edifici nei quali sia stato eseguito il rustico e completata la copertura*”.

Ritornano i due elementi chiave discriminanti: le mura perimetrali e la copertura.

Anche l'Amministrazione finanziaria si dimostra condividere il criterio del rustico per qualificare la cessione di immobile come fabbricato o area edificabile⁸².

Invero, con la risoluzione n. 23/E del 28 gennaio 2009⁸³, l'Amministrazione ha espresso il suo parere in merito a un quesito concernente la corretta qualificazione, ai fini delle imposte dirette, della plusvalenza derivante dalla cessione di un fabbricato allo stato di rustico grezzo. In questa sede, l'Amministrazione ha deciso che oggetto della cessione dovesse considerarsi

Trib. Prov. Bergamo, sentenza n. 455 del 26 maggio 2015; Corte di Cassazione, sentenza n. 7599 del 15 aprile 2016. Per le sentenze proposte si veda in banche dati “*LEGGI D'ITALIA*”.

⁷⁹ G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁸⁰ così scrivono G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. “Riqualificazione” da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza “speculativa”. *Dialoghi Tributarî*, n. 6, pagine 651-662. Nell'articolo infatti viene specificato che la qualificazione tributaria, in genere, guarda al passato, portando a titolo di esempio, banalmente, la vicenda dell'agricoltore al quale si chiede di fatturare l'uva, non di certo il futuro vino, anche se il mondo sa che l'uva è stata coltivata con l'unico scopo di farla diventare vino.

⁸¹ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651.

⁸² G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651.

⁸³ in banche dati “*LEGGI D'ITALIA*”.

un fabbricato, anche se allo stato rustico, dunque non ultimato ma esistente ai sensi dell'art. 2645- bis, comma 6, c.c., e in quanto tale la plusvalenza sarebbe inquadrabile nella disposizione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) relativa alla cessione di fabbricati acquisiti o costruiti da non più di cinque anni.

Pertanto, l'Amministrazione è concorde nel ritenere che se la cessione riguarda un terreno su cui insiste un fabbricato in corso di costruzione ma che abbia raggiunto lo stato di rustico, la qualificazione corretta atterrà ad un fabbricato⁸⁴.

La dottrina, con stupore, questa volta condivide le argomentazioni proposte dall'Amministrazione ma al contempo si interroga su come quest'ultima possa qualificare diversamente la cessione qualora si parli di un fabbricato esistente e ultimato, per di più agibile, ma gravato da una potenziale demolizione⁸⁵.

In ultima, riporto una chiara distinzione di quando si possa ritenere di essere in presenza di fabbricato e quando invece di area edificabile, a conferma di quanto detto sopra, fornita dalla sentenza del Consiglio di Stato n. 2723 del 10 maggio 2012 in cui si sancisce che “(...) non si può considerare esistente un edificio in senso tecnico, quando siano conservate soltanto le fondamenta e una parte del muro perimetrale, senza cioè la copertura ed i muri perimetrali”⁸⁶.

Un altro caso in cui la dottrina rileva delle contraddizioni da parte dell'Agenzia delle Entrate è quello relativo alla cessione di fabbricato con aree pertinenziali.

Ai sensi degli artt. 27, comma 2, e 32, comma 4, del TUIR, le aree su cui insistono i fabbricati, compresi quelli destinati a futura demolizione, che costituiscono delle pertinenze dei fabbricati stessi, non sono produttive di reddito dominicale, né di reddito agrario. La pertinenzialità rende i terreni incapaci di generare reddito autonomo, o meglio la loro capacità reddituale viene confluita in quella del fabbricato (rendita catastale); ai fini delle imposte dirette quindi, il fabbricato prevale rispetto alle aree ad esso pertinenziali⁸⁷.

La situazione cambia nel momento in cui il fabbricato viene ceduto, infatti se si prospetta una futura demolizione, l'Agenzia delle Entrate configura l'operazione come cessione di area edificabile. Così facendo, si ha che, fino al momento della vendita, ai fini del reddito fondiario, rileva il fabbricato mentre a seguito della cessione, ai fini dei redditi diversi, a rilevare è il terreno su cui insiste il fabbricato⁸⁸.

⁸⁴ P. PURI, *op. cit.*, pag. 1853.

⁸⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651.

⁸⁶ così citano G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁸⁷ così scrivono G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651.

⁸⁸ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651.

Sulla questione si è espressa anche la Comm. Trib. Reg. della Puglia con sentenza n. 123 del 4 maggio 2009, riferendosi però all'imposta di registro in quanto anche in tale caso l'Agenzia delle Entrate riqualifica l'operazione come cessione di area edificabile. Riporto la massima di tale sentenza: *“le aree scoperte debbono essere oggetto di valutazione unitamente all'immobile cui sono annesse e del quale costituiscono pertinenza al tempo della compravendita, onde è illegittimo l'accertamento ai fini dell'imposta di registro che tali aree valuti separatamente e come suoli edificatori sulla base della circostanza che in epoca successiva alla compravendita il fabbricato sia stato abbattuto”*⁸⁹.

La critica sottolinea che questo modus operandi dell'Agenzia delle Entrate, nei due casi proposti (rustico e pertinenze), compromette le esigenze di organicità e coerenza del sistema legislativo⁹⁰.

Infine, un aspetto curioso che merita attenzione riguarda i provvedimenti “piano casa”. Questo tipo di provvedimenti mira ad incentivare gli interventi urbanistici e in talune condizioni concede la demolizione della casa con successiva ricostruzione e l'ampliamento volumetrico, in deroga agli strumenti urbanistici vigenti⁹¹. Secondo la normativa del “piano casa” si è senza ombra di dubbio in presenza di un fabbricato, altrimenti non ci sarebbero i presupposti per l'applicazione del provvedimento in esame, mentre, nettamente in contrasto, l'Amministrazione ritiene che, ai fini delle imposte dirette, oggetto della cessione di immobile con futura demolizione sia da ritenersi l'area edificabile⁹².

➤ Il «fisco bifronte»

Come sottolineato finora, la dottrina ha duramente criticato l'interpretazione offerta dall'Amministrazione finanziaria relativamente alla qualificazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati da demolire. Oltre alle obiezioni sopra esposte, un altro punto dolente ampiamente contestato è il fatto che la stessa operazione sia sottoposta a differenti regimi fiscali⁹³.

Si osserva che la cessione di immobile da demolire viene considerata, ai fini delle imposte dirette, come cessione di area edificabile mentre ai fini delle imposte indirette, come cessione di fabbricato⁹⁴.

⁸⁹ citato da G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁹⁰ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651.

⁹¹ Si veda <http://www.lavorincasa.it/piano-casa/>.

⁹² G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

⁹³ A. ALBANO, P. STELLACCI, 2011. Profili interpretativi in materia di cessione di fabbricati da demolire che insistono su area edificabile. *Il fisco*, n. 17, pag. 1-2675.

⁹⁴ A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 1-2675.

Questa diversa qualificazione, subordinata al tipo di tributo considerato, è stata confermata in più occasioni.

Durante l'iniziativa Telefisco 2011, l'Agenzia delle Entrate ha esplicitato la sua posizione al riguardo. In specie, è stato chiesto quale fosse il corretto inquadramento, ai fini IVA, di una cessione di immobile strumentale da demolire e a tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha enunciato che *“il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente”*⁹⁵.

Tale interpretazione destò non poche perplessità tra la dottrina e i contribuenti, tant'è che il 16 febbraio 2011 con l'interrogazione parlamentare n. 5-04214, gli Onorevoli Galletti e Cera hanno messo in luce la divergenza risolutiva degli Uffici accertatori, differente a seconda che si tratti di accertamento dell'IVA o delle imposte dirette. Invero, dalla risoluzione n. 395/E del 2008, emerge che, ai fini delle imposte dirette a rilevare è l'area edificabile su cui insistono i fabbricati, mentre per quanto concerne l'IVA, quello che conta è la forma dell'operazione, nonché la *“natura oggettiva del bene ceduto”*⁹⁶.

In questa sede sono state chieste delle delucidazioni che permettessero di comprendere meglio quando una compravendita di immobile possa qualificarsi come cessione di fabbricato e quando invece come cessione di area edificabile⁹⁷. In risposta, è stato confermato che la qualificazione della cessione dipende dal tipo di imposta di riferimento, invero, nell'ambito delle imposte dirette diviene rilevante la destinazione del bene da parte dell'acquirente: se la cessione è susseguita da una demolizione, l'operazione non può che intendersi effettuata con un «preordinato intento speculativo», la cessione atterrà all'area edificabile e la plusvalenza diverrà tassabile ai sensi dell'art. 67 del TUIR; invece ai fini dell'IVA il ragionamento cambia: come già enunciato in altre occasioni, occorre considerare esclusivamente la natura giuridica del bene oggetto di cessione⁹⁸.

Quanto sopra esposto viene confermato anche dalla circolare n. 28/E del 21 giugno 2011⁹⁹ in cui ai fini IVA, la cessione di un'area su cui insiste un complesso immobiliare industriale dismesso destinato alla demolizione e ricostruzione, viene qualificata come vendita di immobile strumentale.

Le argomentazioni proposte dall'Agenzia delle Entrate a sostegno degli accertamenti dell'IVA risiedono proprio nella struttura dell'IVA stessa, la quale non consentirebbe di dare

⁹⁵ citato da G. REBECCA, 2011. Cessione di fabbricati da demolire. *Il fisco*, fasc. 13, pag. 1-1999.

⁹⁶ G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 1-1999.

⁹⁷ G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 1-1999.

⁹⁸ Il riassunto è rinvenibile dall'articolo di G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 1-1999.

⁹⁹ In banche dati *“LEGGI D'ITALIA”*.

rilievo a valutazioni di natura economica ed astrarrebbe da ogni considerazione futura alla cessione, prescindendo così da qualsiasi destinazione riservata al bene da parte dell'acquirente¹⁰⁰.

La dottrina, contraria all'approccio proposto dall'Amministrazione, ritiene illogico che un medesimo atto possa assumere la natura di fabbricato, ai fini IVA, e di area edificabile in sede di determinazione delle imposte dirette. Seguendo questa linea interpretativa, l'oggetto diverrebbe per chi vende, un'area edificabile, mentre per chi acquista, un fabbricato¹⁰¹.

In merito alla questione, la Corte di Cassazione in più occasioni (sentenze n. 2575 del 29 marzo 1990 e n. 4117 del 22 marzo 2002) ha affermato che appare “*stridente a chiunque col più elementare senso di giustizia che un medesimo bene, in un medesimo momento e contesto (...) possa avere agli effetti fiscali due valori diversi*”¹⁰².

La spiegazione fornita dalla dottrina, sottostante alla diversa qualificazione dello stesso bene nell'ambito del medesimo atto, risiede nella massimizzazione del gettito erariale¹⁰³. Questa tesi viene rafforzata da una divergenza riscontrabile tra gli accertamenti ai fini delle imposte indirette: nella fattispecie, se gli accertamenti ai fini IVA considerano, quale oggetto della cessione, il fabbricato, al contrario negli accertamenti ai fini dell'imposta di registro l'oggetto della cessione torna ad essere l'area edificabile¹⁰⁴. Nonostante l'imposta di registro sia anch'essa un'imposta indiretta, l'Amministrazione in questo caso non ragiona come per l'IVA.

La critica ritiene che il motivo di fondo sia rinvenibile nella mera esigenza di gettito fiscale. A confermarlo sarebbe proprio il diverso trattamento impositivo nell'ambito dell'imposta di registro, infatti fino al 2014, l'aliquota era differente a seconda che la cessione riguardasse un fabbricato o un'area edificabile¹⁰⁵. Nel nuovo regime, entrambe le cessioni sono tassate con aliquote del 9%, salvo eventuali agevolazioni, pertanto la riqualificazione degli atti sotto questo frangente potrebbe non essere più così interessante per il Fisco¹⁰⁶.

La distinzione tra l'accertamento dell'IVA e delle imposte dirette però, sussiste, come permane la critica della dottrina e di parte della giurisprudenza nei confronti dell'Amministrazione di subordinare la qualificazione della cessione a fini utilitaristici.

¹⁰⁰ A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 1-2675.

¹⁰¹ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 651-662.

¹⁰² citato da G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. Conferme giurisprudenziali che i fabbricati demoliti dall'acquirente restano tali ai fini tributari. *Dialoghi Tributari*, n. 3., pag. 303.

¹⁰³ G. LOVATO, G. REBECCA, *op. cit.*, pag. 227.

¹⁰⁴ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 303.

¹⁰⁵ A. BORGOGGIO, 2014. Cessione di fabbricato riqualificata in cessione di area edificabile. *Il fisco*, fasc. 48, pag. 1-4763.

¹⁰⁶ così scrive A. BORGOGGIO, 2014. Cessione di fabbricato riqualificata in cessione di area edificabile. *Il fisco*, fasc. 48, pag. 1-4763.

Da quanto detto finora emerge che lo stesso immobile può essere alternativamente un fabbricato (per il notaio rogante), un'area edificabile (se si accertano il registro e le imposte dirette) e nuovamente un fabbricato (se si accerta l'IVA)¹⁰⁷.

Un'ulteriore critica a questo modo di operare dell'Amministrazione finanziaria, concerne la creazione di una molteplicità di nozioni di «area edificabile», a seconda dell'ambito impositivo considerato¹⁰⁸. Questo risulterebbe in contrasto con la volontà del legislatore, il quale aveva attribuito al concetto di area edificabile, una definizione univoca in tutti i «campi» del diritto tributario, col fine ultimo di assicurare una maggiore certezza del sistema legislativo. La definizione è rinvenibile nel D.L. n. 223/2006, all'art. 36, secondo comma¹⁰⁹.

Fin qui ho esposto la critica nei confronti del fisco bifronte. Procediamo ora col presentare alcune argomentazioni a favore della tesi sostenuta dall'Amministrazione.

Interpretare lo stesso atto di cessione in maniera differente a seconda del tipo di imposta di riferimento, verrebbe giustificata dalla diversa manifestazione di ricchezza che ciascuna imposta intende colpire. Questo, perché, se è pur vero che il «sistema tributario» è costituito da tanti «sotto-sistemi» tra loro interconnessi, allo stesso tempo ognuno avrebbe una propria disciplina e principi, anche se solo in parte, differenti¹¹⁰.

Presentiamo dunque, il presupposto delle imposte indirette e dirette.

Le imposte indirette colpiscono la manifestazione di capacità contributiva «trasferimento di bene», astruendo dall'operazione nel suo insieme nella quale il trasferimento avviene¹¹¹. Le intenzioni delle parti ed ogni considerazione di tipo soggettivo perdono di significato. Il caso più emblematico è quello dell'IVA, per cui l'Amministrazione si è pronunciata apertamente, come visto sopra.

Le imposte dirette invece, colpiscono la manifestazione di ricchezza intesa come flusso positivo di reddito, per cui divengono rilevanti tutti gli elementi che hanno contribuito a generare tale flusso che nel caso di cessione di immobile prende il nome di plusvalenza, invero si tiene conto anche di quegli elementi che fungono da «contorno» all'operazione di cessione, quali l'intenzione futura dell'acquirente di demolizione¹¹².

In conclusione, è importante riflettere oltre che sulla manifestazione di forza economica colpita dalle imposte dirette in generale, anche su quali siano le specifiche manifestazioni di

¹⁰⁷ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 303.

¹⁰⁸ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. «Riqualificazione» da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza «speculativa». *Dialoghi Tributarî*, n. 6, pag. 657.

¹⁰⁹ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 657.

¹¹⁰ A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 1-2675.

¹¹¹ A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 1-2675.

¹¹² A. ALBANO, P. STELLACCI, *op. cit.*, pag. 1-2675.

ricchezza che il legislatore ha deciso di tassare (sempre ai fini delle imposte dirette) e riscontrabili tra le fattispecie reddituali annoverate nei redditi diversi. Infatti se è pur vero che ai fini delle imposte dirette conta «l'astrazione economica, cioè il reddito, qualificato non solo oggettivamente, ma anche soggettivamente, in termini di ottenimento fortuito o preordinato», ricordo anche che il legislatore con la difficoltà di valutare l'intento speculativo, ha definito una casistica nei redditi diversi, basata su parametri oggettivi, non lasciando più alcuno spazio per l'elemento soggettivo¹¹³.

Dunque, nell'ambito dei redditi diversi, anche ai fini delle imposte dirette occorre assumere un criterio oggettivo per individuare la manifestazione di forza economica, tralasciando quegli elementi rientranti nell'operazione considerata nel suo insieme, come l'intenzione dell'acquirente circa la destinazione del bene.

Adottando in maniera uniforme, nei vari ambiti impositivi, il criterio oggettivo, si cerca di raggiungere un sistema bilanciato e che funzioni in maniera "bidirezionale", ossia anche a vantaggio del contribuente, in cui il Fisco non agisce scegliendo tra la sostanza e la forma in base alla convenienza del gettito fiscale¹¹⁴.

Abbandonare l'elemento soggettivo, sicuramente porta a delle situazioni in cui la norma agisce in favore del contribuente come nel caso di chi acquista un fabbricato col fine di speculare e rivendendolo oltre il quinquennio, la plusvalenza scaturita non viene tassata, ma al contempo l'applicazione del criterio oggettivo gioca anche a sfavore del contribuente, si veda l'esempio di un erede di una famiglia contadina, il cui terreno diviene edificabile cosicché decide di venderlo e, anche se costui non aveva preordinato nulla, la plusvalenza viene tassata ai sensi dell'art. 67, lett. b), comma 1¹¹⁵.

Il tutto è frutto di una scelta del legislatore che ha voluto salvaguardare la certezza del diritto, il cui prezzo da pagare è la presenza di effetti collaterali.

➤ *L'illegittimità dell'azione accertatrice*

La dottrina ha fortemente stigmatizzato il ragionamento giuridico, esaminato in precedenza, su cui si è fondata la pretesa erariale.

Innanzitutto, si sottolinea come l'Agenzia delle Entrate proceda a riqualificare la cessione di un fabbricato in cessione di area edificabile, qualora ravvisi il perseguimento di un fine speculativo da parte del cedente e, finanche, del cessionario; però, come evidenziato sopra, nel vigente sistema il legislatore non fa più alcun riferimento al «preordinato intento

¹¹³ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. Conferme giurisprudenziali che i fabbricati demoliti dall'acquirente restano tali ai fini tributari. *Dialoghi Tributarî*, fasc. 3, pag. 303.

¹¹⁴ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 303.

¹¹⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 303.

speculativo», tant'è che procede a stilare una casistica delle fattispecie imponibili e inquadrabili tra i redditi diversi, onde evitare una molteplicità di interpretazioni contrastanti, riscontrate con la previgente disposizione¹¹⁶.

In considerazione di quanto argomentato finora, l'interpretazione dell'art. 67 del TUIR, condotta secondo i criteri fissati dall'art. 12 delle preleggi, pregiudica la coerenza della pretesa erariale in argomento, invero, l'interpretazione della normativa secondo l'art. 12 delle preleggi è di tipo letterale e teleologico¹¹⁷.

In tal senso si è espressa anche la Cassazione in quanto, data la *“tassatività delle fattispecie impositive previste dall'art. 67 del TUIR”*, l'Amministrazione, riconducendo la plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile da demolire in una delle fattispecie *“tassativamente previste”*, avrebbe interpretato *“in modo estensivo”* la normativa *“anche in violazione dell'art. 12 delle preleggi”*¹¹⁸.

Una sentenza, invece, che ha scosso la dottrina è stata quella resa dalla Comm. trib. prov. di Ravenna, il 9 dicembre 2013, n. 227¹¹⁹. In questa sede, il contribuente aveva presentato ricorso per un avviso di accertamento ai fini IRPEF. In specie, l'Agenzia delle Entrate aveva riqualificato l'atto di cessione, modificando l'oggetto della cessione stessa, da fabbricato ad area edificabile ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, il quale disciplina l'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro e statuisce che *“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*¹²⁰.

Il citato articolo 20 del 1986, rientrando tra le disposizioni concernenti l'imposta di registro, viene applicato in via analogica, dall'Agenzia delle Entrate e dal collegio ravennate con la sentenza n. 227 di cui sopra, alla plusvalenza scaturita a seguito della cessione dell'immobile, di cui all'art. 67, primo comma, lett. b), per la determinazione dell'imponibilità ai fini IRPEF¹²¹.

Premettendo che l'applicazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 non sarebbe suscettibile di applicazione analogica alle ipotesi di plusvalenza di cui all'art. 67 del TUIR, alla luce dell'incoerenza che ciò comporterebbe in relazione all'art. 12 delle preleggi, l'applicazione del citato art. 20 implicherebbe anche l'esistenza di un'apposita normativa nell'ordinamento tributario che consenta proprio la trasposizione della norma anche alle

¹¹⁶ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. «Riqualificazione» da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza «speculativa». *Dialoghi Tributari*, n. 6, pag. 653.

¹¹⁷ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 653.

¹¹⁸ si veda la sentenza della Corte di Cass., n. 15629 del 7 luglio 2014.

¹¹⁹ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. L'imponibilità “in ogni caso” delle plusvalenze su terreni trasforma i fabbricati in terreni?. *Dialoghi Tributari*, n. 6, pag. 616.

¹²⁰ si veda la citata sentenza della Comm. trib. prov. di Ravenna.

¹²¹ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 616.

fattispecie reddituali dell'art. 67 del TUIR, ovverosia quelle fattispecie colpite dalle imposte dirette¹²².

Il legislatore, però, istituendo l'art. 20 ha voluto attribuire un potere più penetrante all'Amministrazione nell'ambito dell'imposta di registro, ma si è tenuto dal farlo per quanto concerne le altre imposte quali l'IRPEF, invero manca un'espressa disposizione legislativa volta in tal senso¹²³.

L'Agenzia delle Entrate attraverso il richiamo all'art. 20 nell'ambito impositivo dell'IRPEF, si conferisce un potere amministrativo che il legislatore non aveva provveduto a concedergli, commettendo un atto illegittimo e in contrasto con i principi costituzionali. A tal proposito infatti, la creazione di fattispecie impositive e di poteri amministrativi non previsti dalla legge risulta essere in violazione con l'art. 23 della Costituzione, il quale sancisce la riserva di legge¹²⁴.

Si osserva che, con riferimento all'applicazione delle imposte dirette e indirette l'Agenzia delle Entrate adotta due criteri distinti, della sostanza nel primo caso e della forma nel secondo, con la giustificazione che il "sistema tributario" è ripartito in tanti "sotto-sistemi" ciascuno dei quali dotato di una disciplina e principi propri, parzialmente diversi; invece nella situazione appena esposta, l'Amministrazione considera i vari "sotto-sistemi" ampiamente interconnessi tra loro, tanto da applicare a taluni, disposizioni relative a talaltri¹²⁵.

La conclusione alla quale perviene la dottrina a fronte di tutto ciò, è che gli Uffici tributari scelgano tra forma e sostanza a seconda della convenienza erariale¹²⁶.

La dottrina sottolinea come l'adozione di una linea interpretativa arbitraria risulti in contrasto oltre che con l'art. 23 anche con l'art. 3 della Costituzione relativo all'uguaglianza sostanziale, il quale prevede che a parità di situazione tra due soggetti corrisponda una parità di trattamento fiscale¹²⁷.

L'illegittimità dell'azione accertatrice sarebbe rinvenibile anche nella violazione degli artt.1 e 10 della L. n. 212 del 2000, i quali rispettivamente sanciscono il divieto di adottare "norme interpretative in materia tributaria" se non "in casi eccezionali e con legge ordinaria", e "il principio della collaborazione e della buona fede" su cui sono fondati "i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria"¹²⁸.

¹²² G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 620.

¹²³ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 621.

¹²⁴ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 621.

¹²⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 621.

¹²⁶ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 621.

¹²⁷ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. «Riqualficazione» da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza «speculativa». *Dialoghi Tributarî*, n. 6, pag. 660.

¹²⁸ si veda la difesa del contribuente avverso avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate dinanzi la Comm. Trib. Prov. di Ravenna pronunciata con sentenza n.227 il 9 dicembre 2013.

A questo punto, si evidenzia la necessità di dare coerenza, chiarezza e certezza al “sistema tributario” e di preservare i principi costituzionali su cui si fonda il nostro ordinamento; tra questi si possono citare: la certezza del diritto, la tutela dell’affidamento, la ragionevolezza, la certezza dei rapporti tributari e l’uguaglianza di trattamento tra soggetti parimenti consapevoli dei loro diritti e doveri¹²⁹.

Venire meno alla soddisfazione di queste esigenze comporterebbe un disorientamento tra i contribuenti e una generale sfiducia nei confronti delle istituzioni¹³⁰.

Il presupposto del tributo è una manifestazione economica di ricchezza, ma non qualunque ricchezza è assoggettabile a tassazione, solamente quella individuata dalla legge; il contribuente deve avere la possibilità di valutare come vengono inquadrare dal diritto le sue azioni e di prevederne le conseguenze giuridiche, in tal senso si può parlare di certezza del diritto¹³¹. Se questa certezza dovesse venire meno per il contribuente risulterebbe ardua l’individuazione delle manifestazioni economiche di ricchezza suscettibili di tassazione, e si sfocerebbe nella infausta situazione in cui ogni operazione effettuata dal contribuente rischia di venire contestata dagli Uffici accertatori¹³².

A sostenere la “battaglia” contro gli Uffici accertatori, troviamo schierato anche il Consiglio Nazionale del Notariato, il quale, nello Studio n. 24-2012/T¹³³, approvato il 27 settembre 2012, espone la sua opinione sulla questione.

La “riqualificazione” realizzata dall’Agenzia delle Entrate pregiudica la validità dell’atto notarile in quanto, il notaio rogante stipula un atto che suggella una compravendita di un fabbricato, adempiendo le formalità richieste per tale operazione. Laddove gli Uffici prevedano che oggetto della compravendita sia in realtà un’area edificabile, in luogo del fabbricato, l’atto notarile diviene sbagliato e nullo perché privo del certificato di destinazione urbanistica o della dichiarazione sostitutiva, requisiti indispensabili per la validità del negozio di vendita dei terreni¹³⁴. Il notaio però, al momento della cessione, altro non può fare che stipulare una compravendita di fabbricato, in quanto di fabbricato si tratta, e attestare il falso implicherebbe un’esposizione, quale Pubblico Ufficiale, alle gravi conseguenze di legge¹³⁵.

¹²⁹ così scrivono G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 623.

¹³⁰ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 623.

¹³¹ definizione di certezza del diritto tratta da “*Edizioni giuridiche Simone Dizionari online*”.

¹³² Così scrive R. LUPI, 2010. Conferimenti - cessione, ricchezza ed elusione nell’imposta di registro: il fantasma Griziotti. *Dialoghi Tributari*, n. 1, pag. 112 citato da G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 622.

¹³³ Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 4540/2003, “La circolazione giuridica dei terreni: analisi delle linee direttrici dello statuto di tali beni” citata da G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. Conferme giurisprudenziali che i fabbricati demoliti dall’acquirente restano tali ai fini tributari. *Dialoghi Tributari*, n. 3, pag. 303.

¹³⁴ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, *op. cit.*, pag. 304.

¹³⁵ G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. «Riqualificazione» da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza «speculativa». *Dialoghi Tributari*, n. 6, pag. 657.

CONCLUSIONI

Col presente elaborato si è voluto offrire al lettore una disamina completa circa il problema di qualificazione della cessione di un fabbricato che verrà demolito successivamente alla vendita.

Si è deciso di affrontare il tema partendo da una descrizione della categoria dei redditi diversi, per consentire a chi legge di comprendere il quadro giuridico in cui la questione si colloca, e focalizzandosi sulle plusvalenze immobiliari, proprio perché protagoniste dell'oggetto in esame.

Il primo capitolo, dunque, ha evidenziato in particolar modo il carattere di residualità che denota la categoria dei redditi diversi, ma anche l'importante ruolo dell'intento speculativo nel corso dell'evoluzione normativa, passando da esplicito elemento discriminante per l'imponibilità o meno delle plusvalenze, a mero punto di riferimento per il legislatore nell'individuazione delle fattispecie reddituali tassativamente imponibili, rientranti tra i redditi diversi all'art. 67 del TUIR. Inoltre, è stata illustrata la normativa relativa alle plusvalenze immobiliari, ovvero quelle derivanti dalla lottizzazione dei terreni e loro successiva vendita, quelle realizzate attraverso la cessione a titolo oneroso di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e quelle scaturenti dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

In seguito, nel secondo capitolo, si è entrati nel vivo della questione, attraverso una presentazione delle differenti prese di posizione assunte al riguardo.

Invero, è rinvenibile chiaro e tondo il punto di vista risoluto dell'Agenzia delle Entrate, che antepone la sostanza alla forma nella qualificazione della cessione ai fini delle imposte dirette, mentre predilige la forma dell'operazione, nonché la "natura oggettiva del bene ceduto", il fabbricato, qualora si accertino le imposte indirette quali l'IVA.

Questa incoerenza nella valutazione dei fatti è uno dei pilastri su cui poggia la critica della dottrina, la quale accusa l'Agenzia delle Entrate di tenere un comportamento utilitaristico, ossia volto alla massimizzazione del gettito fiscale.

Al contrario, l'Agenzia delle Entrate giustifica le sue scelte affermando che il plusvalore realizzato a seguito della vendita è frutto dell'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui insiste il fabbricato ceduto, che verrà demolito. Il fabbricato perderebbe così il suo effettivo valore economico e la plusvalenza non potrebbe non essere tassata in quanto realizzata, secondo l'Amministrazione, grazie alla cessione di un terreno edificabile. Tale interpretazione però non viene condivisa dall'Agenzia delle Entrate quando la medesima operazione di vendita viene accertata ai fini IVA, proprio perché la struttura dell'IVA stessa

non lo consentirebbe; in questo caso infatti, a rilevare è il fatto oggettivo, ossia quello evidenziato dall'atto pubblico in cui si esprime che l'oggetto della cessione è il fabbricato, prescindendo dall'intenzione delle parti di demolizione.

La critica, considera fuori da ogni logica che la medesima operazione possa subire un trattamento differente a seconda del tributo accertato, ritiene inoltre inconcepibile che ai fini delle imposte dirette non si consideri il fatto oggettivo dell'operazione, e allo stesso tempo si ignori la ratio che ha ispirato il legislatore nell'individuazione della fattispecie reddituale relativa alla plusvalenza scaturente dalla cessione di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria", ossia tassare l'arricchimento in capo al contribuente, indipendentemente dai suoi meriti o intenzioni.

La dottrina reputa fondamentale, per la salvaguardia della certezza del diritto e dei principi costituzionali, che si applichi sempre il criterio oggettivo nella valutazione dell'imponibilità delle plusvalenze, sia ai fini delle imposte dirette che indirette, in quanto il legislatore non ha sancito diversamente mediante apposita disposizione di legge; anzi, ha previsto fattispecie reddituali tassative che non lasciano spazio ad alcuna valutazione di ordine finalistico. Inoltre, si precisa che il criterio oggettivo dovrebbe essere utilizzato in maniera bidirezionale, ovvero anche qualora questo risulti a favore del contribuente e a discapito del gettito erariale.

La situazione in generale rimane oggi ancora indefinita, se è pur vero che la Cassazione di recente si è espressa a favore del contribuente, l'Agenzia delle Entrate non abbandona la sua linea di pensiero, proseguendo così l'azione accertatrice nei confronti di quei contribuenti che non dichiarano la plusvalenza scaturente dalla cessione di un fabbricato che verrà, forse, demolito dall'acquirente dopo la vendita.

BIBLIOGRAFIA

A. ALBANO, P. STELLACCI, 2011. Profili interpretativi in materia di cessione di fabbricati da demolire che insistono su area edificabile. *Il fisco*, n. 17, pag. 2675.

A. BORGOGGIO, 2014. Cessione di fabbricato riqualificata in cessione di area edificabile. *Il fisco*, n. 48, pag. 1-4763.

Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 4540/2003, “La circolazione giuridica dei terreni: analisi delle linee direttrici dello statuto di tali beni”.

“Edizioni giuridiche Simone Dizionari online” disponibile su: <http://www.simone.it/newdiz/>.

D. STEVANATO, 2010. Plusvalenze immobiliari: questioni attuali e aspetti problematici. *Corriere tributario*, n. 44, pag 3609.

E. DE MITA, 2011. *Principi di diritto tributario*. Sesta edizione. Milano: Giuffrè editore.

G. FALSITTA, 2014. *Manuale di diritto tributario – parte speciale – il sistema delle imposte in Italia*. Padova: Cedam.

G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, 2010. *Commentario breve alle leggi tributarie - Tomo III - TUIR e leggi complementari*. Padova: CEDAM.

G. GAVELLI, M. TARGHINI, 2012. “Riqualificazione” da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza “speculativa”. *Dialoghi Tributarî*, fasc. 6, pagine 651-662.

G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2012. “Riqualificazione” da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza “speculativa”. *Dialoghi Tributarî*, n. 6, pagine 651-662.

G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. L’imponibilità “in ogni caso” delle plusvalenze su terreni trasforma i fabbricati in terreni?. *Dialoghi Tributarî*, n. 6, pag. 616.

G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2013. Conferme giurisprudenziali che i fabbricati demoliti dall’acquirente restano tali ai fini tributari. *Dialoghi Tributarî*, n. 3., pag. 303.

G. GAVELLI, M. TARGHINI, R. LUPI, 2014. La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito. *Dialoghi Tributarî*, n. 3, pag. 294.

G. LOVATO, G. REBECCA, 2014. Cessione di immobili da demolire: cessione di area edificabile o di fabbricati?. *Il fisco*, n. 3, pag. 227.

G. REBECCA, 2011. Cessione di fabbricati da demolire. *Il Fisco*, n. 13, pag. 1 – 1999.

G. TINELLI, 2009. *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*. Padova: CEDAM.

Informazioni piano casa disponibili su: <http://www.lavorincasa.it/piano-casa/>.

M. DAMIANI, 2014. La tassazione delle plusvalenze da cessione di immobili da demolire o con ulteriori potenzialità costruttive. *GT – rivista giurisprudenziale tributaria*, n. 7, pag. 618.

P. PURI, 2014. Lo strano caso delle cessioni di suoli su cui insiste un fabbricato da demolire. *Corriere Tributario*, n. 24, pag. 1853.

P. RUSSO, 2009. *Manuale di diritto tributario – parte speciale*. Seconda edizione. Milano: Giuffrè editore.

Parole (esclusi indice e bibliografia): 11.807

