

**La cessione di fabbricati destinati alla demolizione nel quadro delle imposte sul reddito, fra prassi, giurisprudenza e coerenza di sistema.**

*The sale of buildings for demolition in the income tax framework, between the applicative praxis, jurisprudence and consistency of the tax system.*

di Filippo Passagnoli – 29 aprile 2020

(commento a/notes to Cass., sez. trib., Sent. 12 febbraio 2020, n. 3380)

#### **Abstract**

Le cessioni ultraquinquennali di fabbricati non danno luogo a plusvalenza imponibile. Tuttavia, in caso di riqualificazione, da parte dell’Agenzia delle Entrate, dell’atto in termini di cessione di terreno edificabile, la plusvalenza medesima diviene tassabile. La Suprema Corte, con la sentenza n. 3380/2020, è tornata a ribadire che la cessione di un fabbricato non può essere trattata alla stregua di una cessione di “terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria”. Eppure, le azioni accertative degli uffici, nonostante l’orientamento consolidato del giudice di legittimità, restano ancorate a tale prassi, così pregiudicando gravemente la certezza del diritto ed il legittimo affidamento dei contribuenti. La peculiare fattispecie prevista dalla lettera b) dell’art 67 del TUIR ha, invece, più che mai bisogno di essere interpretata rigorosamente, alla luce tanto della volontà del Legislatore che l’ha introdotta quanto della sua singolarità all’interno del sistema delle plusvalenze immobiliari.

**Parole chiave:** imposta sul reddito – redditi diversi – plusvalenze immobiliari – terreno edificabile.

#### **Abstract**

*The transfer of ultra-five-year constructions do not rise a taxable capital gain. However, in the event of reclassification, by the Revenue Agency, of such transfer in terms of transfer of buildable area, the capital gain itself becomes taxable. The Supreme Court, with decision n. 3380/2020, has reaffirmed that the transfer of a construction cannot be reclassified as a transfer of plot of land that could be used for construction purposes. The investigative actions of the offices, despite the above-mentioned orientation of the judge of legitimacy, remain anchored to this practice, seriously jeopardizing the certainty of the law and the legitimate reliability of the tax payers. Instead, the case provided for in letter b) of Article 67 of the TUIR has to be rigorously interpreted, in the light of both the will of the legislator, who introduced it, and (in the light) of its singularity in the system of real estate capital gains.*

**Keywords:** *income tax – different incomes – real estate capital gains – buildable area.*

**SOMMARIO:** 1. Il caso risolto dalla Cassazione. – 2. La prassi amministrativa della riqualificazione immobiliare. – 3. La *ratio* della norma e la recente giurisprudenza di legittimità. – 4. I principi derivanti dalla pronuncia della Corte. – 5. Considerazioni conclusive: la frantumazione della logica delle scelte impositive.

**1.** Con la sentenza in commento la Cassazione è tornata a riflettere su una fattispecie che ricorre non di rado nella pratica degli affari di natura immobiliare e che trae il proprio spunto dalla cessione a titolo oneroso, da parte di un soggetto agente al di fuori dell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, di un immobile da cui ha conseguito una plusvalenza. Plusvalenza che il Giudice di legittimità ritiene non tassabile, secondo una rigorosa interpretazione dell'art. 67 del TUIR.

Nel caso qui risolto il contenzioso verteva sulla contestazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'omessa dichiarazione da parte del contribuente di una plusvalenza in relazione alla vendita di un *“appezzamento di edificato in agro faentino, soggetto a strumento urbanistico attuativo di iniziativa privata, comportante la demolizione con ricostruzione ed ampliamento al fine di realizzare un supermercato”*. L'ufficio sosteneva che il reale oggetto dell'atto di compravendita non fosse pertanto l'edificio sovrastante il terreno, bensì *“...il terreno con relativa capacità edificatoria connessa, da unire al contiguo ineditato per realizzare un nuovo e maggior corpo di fabbrica da vocare a grande struttura di vendita”*.

Il contribuente, esperiti senza successo entrambi i gradi di merito, decideva quindi di ricorrere in Cassazione; quest'ultima dichiarava con sentenza l'illegittimità del recupero operato dall'ufficio.

Ciò posto, nel momento in cui il campo di osservazione non venga però limitato alla cessione del fabbricato, costituente l'oggetto formale dell'atto di trasferimento, ma sia esteso all'intento delle parti contraenti (emergente dall'atto medesimo) di sfruttare le ulteriori potenzialità edificatorie del terreno rispetto alle volumetrie già esistenti, è possibile, in linea teorica, comprendere le ragioni per cui l'Agenzia delle Entrate abbia accertato la tassabilità, quale reddito diverso, della plusvalenza conseguita dal contribuente, in applicazione dell'art. 67, lett. b), ultima parte, del TUIR.

**2.** La prassi della riqualificazione immobiliare trova la sua consacrazione a far data dalla Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008, in cui l'Agenzia, rispondendo all'interpello di un contribuente, ha sostenuto che l'inserimento dei fabbricati all'interno di un'area oggetto di un Piano di Recupero, da cui discenda la possibilità di ampliare le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano

essere 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*”.

Da quel momento in poi, gli uffici si sono sentiti legittimati a riqualificare quelle cessioni che, per i più vari motivi, potessero lasciare trapelare l’intenzione dei contraenti di considerare quale reale oggetto della cessione non il fabbricato, magari oggetto di futura demolizione, ma la potenzialità edificatoria sottostante ad esso (e, quindi, l’area edificabile). Costante il riferimento, negli atti accertativi, anche all’art. 1362 c.c. relativo all’interpretazione dei contratti ed alla intenzione delle parti. Ad esempio, è stato ritenuto che rappresentino elementi espressivi di una diversa volontà: la presenza di un permesso di demolizione e ricostruzione già rilasciato, ovvero l’esistenza di un piano urbanistico di recupero; ancora, il prezzo di cessione del fabbricato se superiore al valore normale dello stesso; e così via.

**3.** Si capisce, allora, la necessità di una puntuale esegesi della norma di riferimento. L’art. 67 è di per sé chiaro nel prevedere la tassazione, “in ogni caso”, delle sole cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Tuttavia, per individuare correttamente il presupposto d’imposta che, con siffatta previsione, il Legislatore è voluto andare a colpire, occorre procedere alla disamina delle intenzioni dello stesso. Quest’ultime si evincono in particolare, oltre che da una interpretazione sistematica della norma (come meglio si vedrà), dalla relazione di accompagnamento alla legge n. 413 del 1991, che ha introdotto nel nostro ordinamento la fattispecie in esame. La *ratio* ispiratrice dell’art. 81 (attuale art. 67) del TUIR è, infatti, quella di tassare la “*manifestazione di forza economica*” conseguente al “*fatto oggettivo*” della “*avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni*”, e non derivante da un’attività produttiva (o speculativa) del proprietario o, addirittura, del futuro proprietario dei beni oggetto della cessione.

Sul contrasto fra prassi amministrativa e *ratio legis* è così intervenuto nel 2014 il Giudice di legittimità, il quale, con due *leading cases* (sentenze nn. 4150 e 15629), delineò i confini della vicenda precisando che la cessione di un fabbricato, pur se poi demolito, non può essere riqualificata come cessione di area edificabile, dal momento che l’art. 67, comma 1, lett. b) è chiaro nel fare riferimento alla sole cessioni di terreni edificabili, quindi non ancora edificati (cfr. G. GAVELLI – M. TARGHINI – R. LUPI, *La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito*, in *Dialoghi tributari*, 3/2014, p. 294 ss.; M. DAMIANI, *La tassazione delle plusvalenze da cessione di immobili da demolire o con ulteriori potenzialità costruttive*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 7/2014, p. 618 ss.). La Corte giunse alla conclusione secondo cui le norme di natura tributaria di riferimento sono inequivocabilmente finalizzate a sottoporre a tassazione la manifestazione di forza economica derivante dalla “*destinazione edificatoria originariamente conferita, ad area non edificata, in sede di pianificazione*”.

*urbanistica e non a quella ripristinata, conseguentemente ad intervento su area già edificata operata dal cedente o cessionario”.*

Con questi interventi chiarificatori pareva si potesse mettere un punto fermo sulla questione; invece sono seguite, per quanto sporadiche, alcune pronunce di segno contrario (cfr. Cass., n. 7613/2014; Cass., n. 16983/2015). A queste pronunce ne sono però seguite molte altre favorevoli alla tesi del contribuente, in cui venivano ribaditi i principi affermati nel 2014 (cfr. Cass., n. 7599/2016; Cass., n. 7853/2016; Cass., n. 4361/2017; Cass., n. 15920/2017; Cass., n. 23409/2018; Cass., n. 5088/2019; Cass., n. 5090/2019; Cass., n. 22409/2019).

Da ultimo, le condivisibili riflessioni della Corte sono state quindi confermate nella recente sentenza n. 3380 del 2020. La pronuncia non si limita a ribadire i propri precedenti, ma compie un ulteriore e significativo passo nel momento in cui giunge ad affermare che si tratta di norma impositiva di *“natura speciale che si occupa di attrarre a tassazione le altre forme di ricchezza, diverse dal reddito derivante dalla propria attività di industria, commercio o professione, ovvero da lavoro dipendente”*. Nella sentenza riaffiora quindi l’antico dialogo fra le due principali nozioni reddituali contemplate dal nostro ordinamento, ossia quella di reddito prodotto (sul tema cfr. E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962, p. 361) e quella di reddito entrata (sul tema cfr. A. FEDELE, *Profili dell’imposizione dei plusvalori patrimoniali nell’ordinamento italiano*, in AA.VV., *L’imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970, p. 154), propendendo la Corte per l’assoluta eccezionalità di questo secondo paradigma normativo.

Per cui, prosegue il Giudice, *“nel caso di specie non è possibile accedere all’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria, poiché intende equiparare al terreno da edificare il terreno già edificato che venga edificato nuovamente, previa demolizione e ricostruzione, pur se anche con aumento di volumetria. Ciò che infatti intende colpire la norma è la plusvalenza connessa all’aumento di valore di un terreno dichiarato edificabile, mentre resta escluso l’aumento di carico edilizio (aumento di volumetria) che se ne vorrà eventualmente ricavare”*. Del resto, l’ulteriore capacità edificatoria non ancora sviluppata non è, a sua volta, esente da oneri fiscali: essa sarà assoggettata agli oneri di urbanizzazione, oltre alla percentuale sul costo di costruzione già al momento di rilascio del titolo edilizio o in sede di liquidazione SCIA; inoltre, il bene ricavato dall’ampliamento costituirà ricchezza prodotta dall’acquirente e seguirà le ordinarie regole in materia di imposte sul reddito, ossia le conseguenze previste dalla lett. a) dello stesso art. 67, comma 1. L’epilogo del ragionamento della S.C. è chiaro: addossare al cedente la plusvalenza, peraltro commisurata all’ulteriore capacità edificatoria non ancora sviluppata, finirebbe per violare la *ratio* della norma, gravando lo stesso di una tassazione che il Legislatore ha già fissato in capo all’acquirente.

4. La soluzione del caso è stata quindi ricercata non solo nella *ratio* normativa, ma anche ad un più profondo livello sistematico. Del resto, lo stesso Legislatore lascia

chiaramente intravedere la propria propensione per la nozione di reddito prodotto a discapito di quella di reddito entrata: lo si evince, oltre che dalle categorie reddituali elencate dall'art. 6 del TUIR, anche dal dato della totale assenza, a differenza del previgente sistema impositivo, di una disposizione "in bianco" diretta a tassare qualunque altra entrata non espressamente prevista (mi riferisco all'art. 80 del D.P.R. n. 597/1973, antecedente storico dell'art. 81 del TUIR, oggi art. 67, secondo cui al reddito complessivo concorreva "ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati"). La conseguenza è quella di relegare le (sporadiche) ipotesi riconducibili al paradigma del reddito entrata fra le norme di carattere "eccezionale".

La Corte si pone in linea con il descritto quadro giuridico e per questo impone, una volta statuita la "natura speciale" della norma, una sua interpretazione rigorosa, aderente alla volontà del Legislatore che l'ha introdotta.

Ne discendono tutta una serie di corollari che l'Amministrazione finanziaria, nell'espletamento della propria attività accertativa, non può certo ignorare. Il primo, consiste nella regola per cui la distinzione fra "edificato" e "non ancora edificato" è alternativa e non ammette terze soluzioni.

In secondo luogo, si ricava il principio per cui la cessione di un edificio non può essere riqualificata quale cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la volumetria del lotto su cui insiste.

Ne deriva, ulteriormente, il principio per cui la pattuizione fra le parti di demolire e ricostruire, anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile.

Infine, si ricava che il potere generale dell'Amministrazione di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova in ogni caso un limite nell'indicazione di carattere tassativo del Legislatore, che, nella specie, ha previsto due regimi fiscali differenti per la cessione di edifici e di terreni edificabili.

**5.** Questa netta presa di posizione della giurisprudenza di legittimità reca un indiscusso pregio, dal momento che delimita in modo chiaro la controversa fattispecie della cessione dei "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria". Diversamente opinando, infatti, sarebbero da considerare soggette a plusvalenza da cessione di terreno edificabile tutte le alienazioni a titolo oneroso di edifici che non abbiano sviluppato integralmente la potenzialità edificatoria del lotto su cui insistono, poiché potrebbero sempre essere abbattuti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dall'intenzione delle parti, finendo in questo modo per stravolgere la *ratio* della norma.

Scolpita la portata della disposizione, residua tuttavia qualche perplessità a livello sistematico. La ricostruzione dei tratti essenziali delle plusvalenze immobiliari (cfr. G. TINELLI – S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2007, p. 193 ss.) evidenzia alcune incoerenze: dal punto di vista della capacità contributiva (che deve sempre sottendere al prelievo) ciascuna fattispecie prevista dalle prime due lettere dell'art. 67 manifesta idoneità alla



contribuzione, derivante da incrementi di ricchezza realizzati tramite la cessione di un cespite immobiliare; tuttavia, assai diverso è il modo di atteggiarsi del presupposto. Nell'ipotesi di cui alla lett. a) il plusvalore rileva in quanto connesso ad un'attività del soggetto (appunto lottizzazione, costruzione, vendita); nelle ipotesi riconducibili alla lett. b) prima parte, il plusvalore rileva solo se realizzato entro un preciso lasso temporale, con esclusione dei beni pervenuti in successione; infine, nell'ipotesi di cui alla lett. b) ultima parte, il plusvalore rileva sempre, quali che siano la provenienza del cespite, il periodo temporale di riferimento e l'attività del soggetto.

Il problema si pone quindi a priori, sul piano delle scelte di politica fiscale: la radicalità della norma introdotta nel '91 con riguardo ai terreni edificabili, sicuramente ispirata da esigenze di gettito e non da coerenza sistematica, ha finito per "frantumare la logica delle scelte impositive" (cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, p. 8). Si ottiene infatti l'irrazionale quadro per cui un edificio acquistato e rivenduto appena trascorsi cinque anni non genera alcun plusvalore, mentre un terreno edificabile ricevuto, ad esempio, per successione, produce sempre un plusvalore, anche dopo trent'anni dalla sua acquisizione.

In conclusione, la sentenza qui in rassegna rafforza ulteriormente il (già) consolidato orientamento del Giudice di legittimità, per cui è necessario, per esigenze di certezza del diritto e di legittimo affidamento del contribuente, una definitiva presa di consapevolezza da parte dell'Agenzia delle Entrate circa la corretta portata della norma. Sotto un diverso angolo visuale, il multiforme fenomeno della riqualificazione immobiliare dovrebbe poi suggerire al Legislatore una maggiore attenzione verso la coerenza del sistema impositivo.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI: R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002; M. DAMIANI, *La tassazione delle plusvalenze da cessione di immobili da demolire o con ulteriori potenzialità costruttive*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 7/2014; A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1953; G. FANZINI, *Lottizzazione e plusvalenze speculative*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I; A. FEDELE, *Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970; G. GAFFURI, *I redditi diversi*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I; G. GAVELLI – M. TARGHINI – R. LUPI, *La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito*, in *Dialoghi tributari*, 3/2014; B. GRIZIOTTI, *I concetti giuridici dogmatici di reddito di ricchezza mobile e di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1940, I; A. LOVISOLO, *La cessione di partecipazioni e l'intento speculativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I; F.

PASSAGNOLI, *La Corte di Cassazione conferma l'impossibilità di riqualificare la cessione di "fabbricato" in vendita di "terreno edificabile"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, I; G. TINELLI – S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2007; L. TOSI, *La nozione di reddito*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994; E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962.