

Studio n. 24-2012/T

## Questioni aperte in tema di qualificazione di terreni

Approvato dalla Commissione studi tributari il 21 settembre 2012

\*\*\*

**Sommario:** 1. L'autonoma qualificazione della nozione di area edificabile in diritto tributario; 1.1 *Terreni edificabili e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria*; a) Centro sportivo. b) Impianti di carburante. c) Approvazione del piano di ristrutturazione della rete di distribuzione di carburante: modifica del PRG. d) Impianto fotovoltaico. e) Fasce di rispetto ferroviarie e stradali. f) Terreno ricadente in zona H/1 (agro romano) con vincolo di rispetto paesaggistico; 1.2 *L'orientamento comunitario*; 2. Le plusvalenze da cessione di beni immobili; 2.1 *Le plusvalenze su terreni*; 2.2 *Cessione di un suolo su cui insiste un fabbricato da demolire*; 2.3 *Plusvalenze realizzate in occasione della costituzione o cessione di diritti reali di godimento*; 2.4 *Le plusvalenze in caso di cessioni di terreni, lastrici solari, aree urbane e di costituzione/cessione del diritto di superficie*; 2.5. *Terreni pervenuti per successione* 2.6. *Situazione attuale per gli immobili ricevuti in donazione.*

\*\*\*

Si chiede di individuare sotto un profilo sistematico la corretta qualificazione dei terreni non suscettibili di ulteriore edificabilità ai fini dell'imposizione della plusvalenza tassabile

### **1. L'autonoma qualificazione della nozione di area edificabile in diritto tributario**

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 con l'art. 36 comma 2 convertito, con modificazioni nella L. 4 agosto 2006 n. 248, come noto, ha previsto che: "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".

La disposizione, sembrava risolvere gran parte dei contrasti preesistenti precisando che i criteri per individuare le aree edificabili sono applicabili all'Iva, all'imposta di registro, alle imposte sui redditi, all'Ici, all'imposta sulle successioni e donazioni ed alle imposte ipotecaria e catastale<sup>(1)</sup>.

Con l'introduzione dell'art. 36 citato la tassazione delle aree fabbricabili è stata giustificata dalla capacità contributiva, scaturente dalla semplice potenzialità edificatoria del suolo e quindi fin dalla prima fase del procedimento urbanistico senza attendere il suo completamento, che tuttavia costituisce il presupposto giuridico per l'esecuzione dell'intervento edificatorio.

Il legislatore tributario ha quindi preferito introdurre una nozione sostanzialistica di area fabbricabile che risente dei riflessi economici degli strumenti urbanistici, piuttosto che una nozione legale secondo cui un'area sarà edificabile se è tale anche per il diritto urbanistico.

Detta nozione tributaria non ha però determinato un riesame del rapporto tra il diritto tributario ed il diritto amministrativo per verificare l'effettiva coerenza del prelievo fiscale alla situazione di fatto.

Si è quindi determinata un'autonomia della nozione tributaria di area fabbricabile, che qualifica come tali aree non edificabili per il diritto urbanistico e di conseguenza assoggetta al medesimo onere fiscale situazioni espressive di una diversa potenzialità economica.

Il contrasto, come noto, è sorto tra l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria che tende ad anticipare l'imposizione o l'applicazione del valore venale quando lo strumento urbanistico generale (P.R.G.) è meramente adottato dal comune, e le ragioni dei contribuenti, che invece hanno invano cercato di sostenere come l'imposizione o la più gravosa tassazione in base al valore venale in comune commercio siano legittimate solo dalla presenza di uno strumento di attuazione (cd. piano particolareggiato o di lottizzazione) che non può mai ritenersi giuridicamente efficace prima della conclusione del procedimento urbanistico e quindi dell'approvazione regionale.

La Corte Costituzionale ha contribuito a consolidare l'orientamento cd. "sostanzialistico" che ravvisa un'autonoma nozione tributaria di area fabbricabile, basata sull'aspettativa di edificazione derivante dall'inserimento in uno strumento urbanistico generale anche solo adottato, ma già giuridicamente rilevante.

Detta nozione secondo la Corte costituzionale, introdotta dall'art. 36, comma 2, D.L. n. 223/2006, è più coerente con l'ordinamento tributario della nozione formale, la quale collega l'edificabilità fiscale all'edificabilità urbanistica, per cui il terreno sarebbe tassabile come area solo nel caso in cui si realizzino tutti i presupposti richiesti dal diritto urbanistico per il rilascio del permesso di costruire o della denuncia di inizio attività

La nozione sostanzialistica si basa, infatti, sugli effetti economici degli strumenti urbanistici, che assumono consistenza fin dall'adozione del piano regolatore generale e quindi ben prima della conclusione dell'*iter* che ne produce l'efficacia per il diritto urbanistico.

Secondo l'interpretazione del legislatore tributario, l'inserimento di un terreno in un PRG legittima l'aspettativa di un'utilizzazione edificatoria che si riflette potenzialmente sul valore economico dei terreni interessati.

La Corte costituzionale nell'ordinanza n. 41 del 2008, ha precisato che nella discrezionalità di cui gode il legislatore fiscale é quindi ragionevole che il diritto tributario definisca la fattispecie in piena autonomia rispetto al diritto amministrativo distinguendo la nozione di area fabbricabile da quella urbanistica.

I giudici hanno ritenuto corretto che l'ordinamento attribuisca alla nozione di area fabbricabile significati diversi a seconda del settore normativo in cui detta qualificazione deve operare, indipendentemente dalla legittimazione alla concreta esecuzione dell'intervento urbanistico, che è finalizzato a tutelare il corretto utilizzo del territorio e indipendentemente dal valore venale del suolo, mentre in ambito tributario la nozione può essere definita in funzione dei riflessi economici dell'edificabilità *in fieri* del terreno<sup>(2)</sup>.

In questi ultimi anni sono, però, emerse in giurisprudenza numerose questioni in relazione alla corretta qualificazione di detti terreni inseriti in piani regolatori generali, ma di incerta connotazione.

Ai fini di una ricostruzione sistematica si cercherà di analizzare alcuni casi che possono essere di ausilio al fine di delineare gli elementi utili per una corretta qualificazione.

### **1.1 Terreni edificabili e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria**

L'autonoma qualificazione del diritto tributario e le successive interpretazioni del giudice di legittimità in tema di aree edificabili (Cost. 41/2008) fanno emergere ulteriori riflessioni in relazione al disposto dell'art. 36 comma 2 , D. L. n.223/2006.La disposizione normativa lega la nozione di area edificabile al mero dato formalistico (inserimento nel PRG), dato però incompleto ed in corso di perfezionamento, motivo in base al quale la Corte Costituzionale è dovuta intervenire successivamente per chiarire l'autonoma qualificazione della nozione in diritto tributario secondo un dato sostanzialistico legato alla potenzialità economica dell'area.

Come innanzi esaminato la nozione introdotta appare ancora oggi contraddittoria e necessita, come evidenziato dall'esame della casistica, di ulteriori riflessioni ed approfondimenti.

Acclarata l'autonoma qualificazione del diritto tributario, ai fini di una ricostruzione sistematica è necessario ribadire la distinzione tra terreni edificabili e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria ( tra cui possiamo ricomprendere i terreni agricoli e non) .

Detta suddivisione contenuta altresì nell'art. 2 del d.p.r. 633/72 comma 3 lett. c), prevede che non sono considerate cessioni di beni: “ le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni”

Trova altresì riscontro nell'art. 1 della tariffa parte I del d.p.r. 131/86 ove viene previsto:

*“1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo ..... 8%*

*omissis...*

*Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt.12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153 ..... 15%”*

Le cessioni di terreni agricoli da chiunque poste in essere sono soggette ad imposta di registro proporzionale ( 8% e 15% o aliquote agevolate) tale criterio vale anche ( con aliquota 8%) per i trasferimenti di terreni edificabili se, però, posti in essere da privati ( soggetti non Iva).

Sono invece soggette ad Iva con aliquota ordinaria le compravendite aventi ad oggetto “ terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni purché poste in essere da soggetti passivi Iva con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

E' necessario ribadire che l'art. 36 co. 2 del d.l. 223/2006 dispone che ai fini della corretta individuazione della natura edificatoria del terreno bisogna fare riferimento unicamente alle prescrizioni del PRG o della relativa variante adottati dal Consiglio comunale con propria delibera, sia nel caso in cui tale strumento urbanistico non risulti ancora approvato dalla regione, sia nel caso in cui gli strumenti attuativi ( es. piano particolareggiato, piano di lottizzazione) se prescritti dallo strumento urbanistico generale non siano ancora stati approvati. La disposizione riconduce il riconoscimento della qualità di suolo edificabile allo strumento urbanistico vigente nel tentativo di evitare possibili interpretazioni basate sulla edificabilità di fatto.

La natura di terreno edificabile sarà, dunque, desumibile dalle prescrizioni contenute nel PRG contenute nel certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune su richiesta del venditore.

Dalla disamina, che di seguito verrà effettuata, in relazione alla corretta qualificazione di alcuni “terreni edificabili e non ”, ciò che appare evidente è l'orientamento della prassi e della giurisprudenza ad attenersi, in coerenza con il dettato normativo, a quanto indicato dalle

prescrizioni del PRG contenute nel certificato di destinazione urbanistico, tenendo conto, altresì, dell'attitudine del suolo a subire trasformazioni che siano effettivamente riconducibili alla nozione tecnica di edificazione, evitando di effettuare valutazioni di fatto che disattendano il dato formale.

*a) Centro sportivo*

Lo strumento urbanistico può vincolare un'area ad una specifica destinazione attribuendole una modesta edificabilità, in tal caso secondo il recente orientamento della Corte di Cassazione il terreno, anche se inserito come edificabile in un PRG, non è suscettibile di utilizzazione edificatoria (edificabilità parziale ed accessoria) e quindi in base al principio di alternatività, il trasferimento sarà fuori campo di applicazione dell'Iva, con assoggettamento all'imposta proporzionale di registro. La Suprema Corte chiarisce che la presenza di un vincolo di destinazione di una zona ad attività sportiva, con attribuzione di un limite di edificabilità minimo funzionale alla realizzazione di strutture collegate a tale destinazione impedisce la qualificazione di tale area come "suscettibile di utilizzazione edificatoria", considerato che la sussistenza di tale vincolo preclude al privato tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione (C. 10713/2009). Infatti, sia i piani urbanistici, sia le norme regionali in tema di tutela dell'attività agricola tendono a consentire, anche se entro limitati e ristretti limiti, la facoltà di edificazione anche su zone agricole: tale possibilità è consentita, solo nel caso in cui l'edificabilità sia funzionalmente collegata alla destinazione del suolo oppure quando l'intervento edificatorio non risulti incompatibile con la peculiare destinazione dell'area.

*b) Impianto di carburante*

Con ris. 6/E del 7 gennaio 2009 l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che un terreno agricolo su cui era stato realizzato un impianto di distribuzione del carburante, ricadente al momento della cessione del terreno in zona di preminente interesse agricolo, dovesse essere assoggettato ad imposta di registro sulla base della considerazione che il terreno, anche se utilizzato a fini produttivi, non ha acquisito una nuova destinazione urbanistica e non è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico.

*c) Approvazione del piano di ristrutturazione della rete di distribuzione di carburante: modifica del PRG*

La Corte di Cassazione giunge a differenti conclusioni in tema di terreni edificabili con un'altra recente sentenza (C.20097/2009).

La Corte si pone un problema di qualificazione di un'area sottoposta ad approvazione del piano di ristrutturazione della rete di distribuzione del carburante adottato dagli organi competenti del Comune, che modifica lo strumento urbanistico generale in particolare in relazione alle zone destinate a verde pubblico. Secondo la Corte, deve ritenersi mutata la destinazione urbanistica di un terreno, anche al di fuori dell'ordinario procedimento di modificazione del P.R.G., allorquando l'approvazione di piano di ristrutturazione della rete di distribuzione dei carburanti abbia naturalmente ad incidere sulle zone prima adibite al verde pubblico.

Considerata la funzione nomofilattica svolta dalla Corte di Cassazione secondo cui la nozione di edificabilità deve essere intesa in termini di mera potenzialità, la cessione deve ritenersi operazione soggetta ad IVA in quanto il terreno è da considerarsi edificabile.

Ai fini dell'edificabilità il suolo non dovrà essere immediatamente ed incondizionatamente edificabile, risulta invece determinante che sia stata conclusa una fase rilevante del procedimento per attribuire all'area la natura edificatoria o per modificare le precedenti previsioni che escludevano tale destinazione. L'approvazione del piano, secondo i giudici della Suprema Corte, ha comportato un adeguamento del piano regolatore generale, senza necessità di adottare gli ordinari procedimenti modificativi dello stesso. Con l'approvazione del piano è consentita l'adozione dei provvedimenti concessori o autorizzatori per la realizzazione degli impianti, il che presuppone, l'adeguamento del piano regolatore al di fuori dei procedimenti ordinari. La possibilità di rilascio immediato di provvedimenti che consentono l'utilizzazione edilizia del terreno, in seguito adottati dai competenti organi del Comune, rende l'area, con riferimento ad interventi di natura particolare - impianti di distribuzione carburanti-, ai fini dell'art. 2, comma 3, lett. c) del d.p.r. 633/72, edificabile, pertanto la cessione è soggetta ad Iva e ad imposta fissa di registro.

Appare evidente che in entrambi i casi esaminati con specifico riferimento alle aree di rileva, comunque, l'elemento formale da cui è desumibile la destinazione prevista dallo strumento urbanistico.

#### *d) Impianto fotovoltaico*

L'agenzia delle entrate con Ris.112/E/2009 ha esaminato il caso di terreni ricompresi in zona destinata alla realizzazione di impianti per la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica fornendo chiarimenti ad una società agricola in ordine al trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte indirette per la costituzione di un diritto di superficie, a favore di una società commerciale, su alcune aree ricomprese in parte nella zona territoriale omogenea E/5 (zona di preminente interesse agricolo con perimetrazione di ambito per impianti fotovoltaici per la

realizzazione degli stessi). L'art. 12 del d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, concernente l'attuazione della Dir. n. 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità, dispone che la costruzione e l'esercizio degli impianti di produzione di energia elettrica alimentati, da energia solare, sono soggetti ad un'autorizzazione unica rilasciata dalla regione o dalle province delegate dalla regione. L'autorizzazione, accordata a seguito di un procedimento unico al quale partecipano le Amministrazioni interessate, costituisce titolo a costruire gli impianti in esame ove occorra variante allo strumento urbanistico.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la costruzione dell'impianto fotovoltaico non determina una variazione della destinazione urbanistica del terreno sul quale viene installato il predetto impianto. L'amministrazione, tenuto conto delle disposizioni vigenti e degli strumenti urbanistici adottati dal Comune ritiene che la costruzione dell'impianto fotovoltaico non determini un'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale area edificabile", disconoscendo, in tal modo, la destinazione urbanistica attribuita allo stesso terreno dal PRG.

L'Agenzia considerato che lo strumento urbanistico vigente nel Comune non ha modificato la destinazione urbanistica dei terreni destinati a tale utilizzazione e la contemporanea possibilità dell'utilizzo agricolo del terreno e dell'installazione sullo stesso di impianti fotovoltaici, ritiene che il terreno sul quale s'intende costituire il diritto di superficie è da qualificare come terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria e, quindi, fuori dal campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, il contratto costitutivo del diritto di superficie sarà assoggettato, tenuto conto del requisito soggettivo, all'imposta di registro con applicazione dell'aliquota del 15%, ai sensi dell'art. 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, unitamente alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

#### *e) Fasce di rispetto ferroviarie e stradali*

La Corte di Cassazione con la recentissima sentenza (C.8609/2011), ha, invece, qualificato aree agricole i terreni "edificabili" compresi nelle fasce di rispetto ferroviario o stradale, in quanto sprovvisti delle possibilità di edificazione legale. Nel caso esaminato dalla Corte il terreno posto nella zona di rispetto ferroviario è legalmente inedificabile e, ai fini del calcolo delle indennità di esproprio e di occupazione, deve essere equiparato ai terreni agricoli. Viene, quindi, confermata l'impossibilità che un terreno adiacente ad una linea ferroviaria possa essere considerato edificabile. Infatti, in tema di espropriazione per pubblica utilità sulle aree site in fascia di rispetto ferroviario, stradale o autostradale -il divieto assoluto di edificazione rende le aree legalmente inedificabili e incide direttamente sul valore del bene senza possibilità di deroga da parte di

provvedimenti amministrativi, con la conseguenza che tali aree, essendo sprovviste delle possibilità legali di edificazione, devono essere equiparate a quelle agricole.

E' interessante notare come invece, nel processo di merito, in primo e in secondo grado, i giudici avevano ritenuto che il terreno, confinante con una linea ferroviaria e quindi compreso nella zona di rispetto di cui all'art. 49, D.P.R. n. 753/1980, dovesse essere sottoposto a tassazione completa in quanto compreso in una particella catastale riconosciuta come edificabile.

Il giudice di legittimità ha, invece, "ribaltato" le decisioni di merito, confermando l'impossibilità che un terreno adiacente ad una linea ferroviaria possa essere considerato edificabile.

Nel caso di specie, la suprema Corte ha cassato la sentenza impugnata che aveva riconosciuto la destinazione edificatoria del terreno, solo perché incluso all'interno del Piano regolatore generale, senza preventivamente considerare che tale destinazione era preclusa dalla collocazione del fondo in un'area di rispetto ferroviarie e stradale. Secondo la Cassazione, in definitiva, i terreni inclusi nei piani regolatori, e al tempo stesso siano assoggettati al rispetto delle fasce stradali e ferroviarie, ai fini fiscali sono equiparati a quelli non edificabili. Su tali aree sussiste divieto assoluto di edificazione che rende le aree legalmente inedificabili incidendo direttamente sul valore del bene senza possibilità di deroga da parte di provvedimenti amministrativi, con la conseguenza che detti terreni devono essere equiparati a quelli agricoli ai fini del calcolo delle indennità di esproprio e di occupazione.

*f) Terreno ricadente in zona H/1 (agro romano) con vincolo di rispetto paesaggistico (variante del piano regolatore adottata dal Comune, ma non ancora approvata)*

Con la recentissima sentenza della Cassazione del 2 marzo 2012 n. 3264, è stata dichiarata ammissibile ed accolta l'istanza di revocazione dell'ordinanza della Corte di cassazione impugnata n. 10780 del 2009.

Secondo la Corte la variante al piano regolatore già adottata dal Comune ma non ancora approvata dalla regione "vige e vincola comunque", ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

I ricorrenti assumono che l'ordinanza della Corte di cassazione avrebbe applicato il principio, corretto e secondo cui "la destinazione urbanistica di un terreno, ai fini dell'imposta di registro, si ricava dallo strumento urbanistico vigente, anche se è stato solo adottato dal Comune e non ancora approvato dalla Regione", ma avrebbe rigettato la domanda nonostante fosse fondata su una circostanza di fatto - il terreno oggetto di avviso di rettifica è incluso in zona H1 con vincolo paesaggistico, giusta la variante adottata dal Comune di Roma con Delib. n. 92 del 1997 e non

ancora approvata dalla Regione, che ne ha modificato la destinazione - documentata, non contestata, acquisita al giudizio fin dal primo grado di giudizio.

L'ordinanza impugnata, infatti, precisa testualmente la Suprema Corte, è fondata sull'esistenza di una disposizione del piano regolatore, che assegna alla zona una destinazione edificabile, adottato dal Comune ma non ancora approvato dalla Regione “ la cui verità è incontrastabilmente esclusa, ovvero, simmetricamente, sulla supposizione della inesistenza di un fatto - la variante al piano regolatore adottata dal Comune di Roma con deliberazione del 29 maggio 1997 e non ancora approvata dalla Regione, in forza della quale la zona in cui è ricompreso il terreno era divenuta zona H1 (agro romano), con vincolo di rispetto paesaggistico - la cui verità è positivamente stabilita”. Ciò ha determinato la revoca della ordinanza della Corte di cassazione n. 10780 del 2009.

La Corte inoltre censura la decisione della Commissione tributaria di secondo grado assumendo che la variante al piano regolatore già adottata dal Comune ma non ancora approvata dalla regione vincola ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. Secondo la Corte non risulta accettabile la tesi, sostenuta anche nella sentenza impugnata, secondo la quale, a seguito della variante adottata con atto del Comune n. 92 del 29 maggio 1997, la zona in cui è ricompreso il terreno stesso sia divenuta zona H1 (agro romano), con vincolo di rispetto paesaggistico, in quanto la variante diviene vincolante solo quando sia stato portato a termine il complesso procedimento previsto dalla legge che pone, come atto finale il decreto del Presidente della Regione da pubblicarsi sul Bollettino Ufficiale.

Invero, anche se la variante diviene vincolante solo quando sia stato portato a termine il complesso procedimento previsto dalla legge che pone, come atto finale il decreto del Presidente della Regione da pubblicarsi sul Bollettino Ufficiale, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 36 citato, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, l'edificabilità di un'area, dev'essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a modificare il valore venale dell'immobile, a prescindere dalle eventuali vicende successive incidenti sulla sua edificabilità, quali la mancata approvazione o la modificazione dello strumento urbanistico, in quanto la valutazione del bene dev'essere compiuta in riferimento al momento del suo trasferimento, che costituisce il fatto imponibile, avente carattere istantaneo.

L'impossibilità di distinguere, ai fini dell'inibizione del potere di accertamento, tra zone già urbanizzate e zone in cui l'edificabilità è condizionata all'adozione dei piani particolareggiati o dei piani di lottizzazione non impedisce, peraltro, di tener conto, nella determinazione del valore venale dell'immobile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione" (Cass., sez. un., 30 novembre 2006, n. 25505; Cass. n. 1180 e n. 195 del 2008).

Anche in questo caso emerge, quindi, la prevalenza del dato formale dando rilievo al fatto che la variante che ha mutato il suolo in H1 agro-romano, diviene vincolante solo quando sia stato portato a termine il complesso procedimento previsto dalla legge che pone, come atto finale il decreto del Presidente della Regione da pubblicarsi sul Bollettino Ufficiale.

### ***1.2 L'orientamento comunitario***

E' opportuno chiarire che la scelta del legislatore, comunitario e nazionale, di considerare le cessioni di aree fabbricabili come operazioni imponibili si fonda evidentemente sulla natura prevalentemente speculativa dei trasferimenti di aree fabbricabili, nei quali l'intervento degli strumenti urbanistici svolge un ruolo essenziale. Il diritto comunitario ha lasciato alla competenza degli Stati membri la scelta del momento in cui le aree oggetto di cessione acquistano il carattere di edificabilità.

Secondo la Corte spetta agli Stati membri definire la nozione di terreno edificabile e quale grado di attrezzatura debba presentare un terreno per essere considerato edificabile, (Corte di giustizia causa C-468/93). Risulta, quindi, compatibile col sistema comunitario dell'Iva la scelta del legislatore italiano di fissare tale momento impositivo con l'approvazione dello strumento urbanistico generale, a prescindere dall'adozione delle misure che consentono l'edificazione.

La Corte di giustizia, (causa C-461/08,) ha chiarito che la cessione di fabbricato parzialmente demolito al posto del quale venga eretta una costruzione è un'operazione imponibile Iva e non esente ex art. 13 parte B, lett. g), trattandosi di un'unica operazione comprensiva della cessione del terreno e della demolizione del fabbricato. Spetterà, quindi, allo stato membro stabilire il momento impositivo per qualificare se si verificherà la cessione di terreno edificabile o meno.

Il tutto ovviamente, nel rispetto dell'obiettivo perseguito dalla direttiva che mira ad esentare dall'Iva solo le cessioni di terreni non edificabili e non destinati a supportare un fabbricato. Secondo la Corte la cessione di fabbricato parzialmente demolito al posto del quale venga eretta una costruzione è un'operazione imponibile Iva (e non esente ex art. 13 parte B, lett. g), trattandosi di un'unica operazione comprensiva della cessione del terreno e della demolizione del fabbricato.

La Corte di giustizia con la sentenza del 12 luglio 2012, causa C- 326/12, in cui viene chiarito che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista dall'art. 13 della sesta direttiva Iva si applica a un'operazione di cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un vecchio fabbricato in corso di trasformazione in un fabbricato nuovo, come quella oggetto del procedimento principale, quando al momento di detta cessione il vecchio fabbricato risulti demolito solo in parte e sia, almeno parzialmente, ancora utilizzato in quanto tale. Nel caso esaminato dalla Corte erano stati eseguiti da parte del venditore unicamente lavori di demolizione parziale, mentre i lavori di costruzione si erano realizzati solo dopo la cessione da parte dell'acquirente.

In merito occorre chiarire che la fattispecie differisce da quelle all'origine della citata sentenza C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*. Infatti, nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, il venditore, pur avendo ceduto un terreno edificato, si era espressamente impegnato nei confronti del compratore ad assicurare la demolizione del fabbricato. In tal modo la Corte ha potuto constatare che la cessione verteva in realtà su un terreno pronto ad essere edificato, rimettendo, al giudice nazionale il compito di verificare se una tale operazione, relativamente alla quale non poteva trovare applicazione l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva, potesse viceversa rientrare nelle previsioni dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera b), di detta direttiva come cessione di terreno edificabile.

“Secondo il governo dei Paesi Bassi, nella citata sentenza C-326/11, finché l'ultima pietra non sia stata rimossa, la cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato parzialmente demolito deve essere considerata cessione di un fabbricato esistente, esentata, in quanto tale, dall'IVA. Solo dopo la posa della prima pietra la cessione avrebbe ad oggetto un fabbricato nuovo”<sup>(3)</sup>.

Nel caso esaminato dalla Corte, infatti, anteriormente alla cessione sono stati eseguiti soltanto lavori di demolizione parziale del vecchio fabbricato, senza intraprendere ancora i lavori di costruzione di quello nuovo, pertanto, secondo il governo olandese, l'operazione in questione, vertendo sulla cessione di un fabbricato esistente, deve essere esentata dall'IVA.

L'Agenzia delle entrate ha esaminato una fattispecie analoga chiarendo che se l'intento delle parti contraenti è quello di valorizzare e trasferire la capacità edificatoria, l'oggetto della compravendita non è il fabbricato (privo di valore economico in ragione della suscettibilità alla demolizione), ma l'area su cui lo stesso insiste per la sua potenzialità edificatoria (Ris. 395/2008).

L'Amministrazione finanziaria è, poi, nuovamente intervenuta sulla questione con la circolare n. 28/E del 21 giugno 2011 in merito al regime Iva applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali.

Il caso prospettato all'agenzia era il seguente: una società chiedeva di conoscere il corretto trattamento, ai fini Iva, della cessione di un fabbricato strumentale dismesso, da demolire. La questione concerneva se fosse possibile considerare tale operazione come cessione di area edificabile, con Iva al 20%, oppure si trattasse di cessione di immobile strumentale per la quale è prevista l'esenzione, salva l'opzione per l'applicazione dell'Iva<sup>(4)</sup>.

L'amministrazione ha chiarito, con la circolare del 2011, che dalla lettura della norma 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. Pertanto, la fattispecie descritta dovrà essere trattata alla stregua di una cessione di fabbricato strumentale. Quindi, ai fini delle imposte indirette è stato riconfermato l'assoggettamento ad Iva in quanto fabbricato, mentre desta delle perplessità l'equiparazione della cessione di un fabbricato che sarà demolito dall'acquirente a cessione di area, solo ai fini delle imposte dirette come meglio verrà esaminato ai fini dell'imposizione delle plusvalenze.

Prescinde invece, sempre secondo la Corte di Giustizia, dalla destinazione del suolo la cessione di un terreno originariamente agricolo divenuto poi, a seguito di una modifica del piano regolatore un suolo destinato alla costruzione di case per le vacanze.

In tal caso la cessione del terreno deve considerarsi soggetta all'imposta sul valore aggiunto a norma della legislazione nazionale di uno Stato membro, se tale Stato ha fatto uso della facoltà prevista all'art.12, n.1, della direttiva 28 novembre 2006, 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2006/138/CE, indipendentemente dal carattere stabile dell'operazione, solo se l'operazione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare ( causa C-180/10 e 181/10).

Entrambe le questioni, seppur con alcune differenze, riguardano soggetti privati (non esercenti attività imprenditoriale, né arti e professioni) che hanno ceduto terreni originariamente agricoli divenuti edificabili sui quali era o era stata precedentemente esercitata attività agricola con partita Iva.

Nella sentenza relativa alla causa C-180/10, il soggetto ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico e, dopo una modifica dei piani regolatori locali che hanno reso il terreno edificabile, ha cessato l'attività e ha destinato il terreno a uso privato; ha poi suddiviso in lotti i terreni e li ha ceduti.

Nella causa C-181/10, i soggetti, due coniugi, hanno esercitato l'attività agricola su terreni agricoli precedentemente acquistati. L'attività è proseguita anche dopo che i terreni sono stati

riclassificati edificabili per essere destinati alla costruzione di edifici residenziali e di servizi e successivamente, hanno lottizzato e venduto alcuni lotti dei citati terreni divenuti edificabili.

Nei casi esaminati dai giudici europei, una persona fisica che ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico riconvertito, in seguito ad una modifica dei pieni regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla sua volontà, in terreno destinato alla costruzione non può essere ritenuta soggetta all'IVA ai sensi degli artt.9, n.1, e 12, n.1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2006/138, se i proprietari procedono alla vendita del suddetto fondo rustico nell'ambito della gestione del proprio patrimonio privato.

Se viceversa un soggetto intraprende, ai fini della realizzazione delle suddette vendite, iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, in quanto soggetto esercente un'attività economica le operazioni poste in essere rientreranno nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

## **2. Le plusvalenze da cessione di beni immobili**

L'art. 67, lett. b), del TUIR prevede in realtà più disposizioni e diverse fattispecie, che devono essere distintamente esaminate.

La norma prevede, quale regola generale, la tassabilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni prevedendo però due deroghe:

- la prima si riferisce agli immobili (terreni o fabbricati, indipendentemente dalla loro tipologia o destinazione d'uso) acquisiti per successione;
- a seconda alle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

La citata lett. b) dell'art. 67 prevede che siano in ogni caso tassabili 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.

Innanzitutto è opportuno precisare che il riferimento all'elemento temporale ovvero la tassazione delle plusvalenze immobiliari infraquinquennali, quale limite di maturazione delle plusvalenze, oltre il quale le stesse non sono tassabili evidenzia la volontà del legislatore di tassare esclusivamente le plusvalenze aventi natura speculativa.

Il legislatore anziché procedere alla ricerca della reale volontà del soggetto ha ritenuto idoneo il presupposto che, oltre un certo periodo di possesso del bene (individuato in cinque

anni), non possa più presumersi il carattere speculativo dell'operazione di acquisto e successiva vendita del bene<sup>(5)</sup>. (Per ulteriori approfondimenti sulle plusvalenze si rinvia agli studi della CNN n. 45/2011/T del 23 /9/2011 e 21/2012 del 21/7/2012).

### **2.1 Le plusvalenze su terreni**

La corretta qualificazione del terreno è, quindi, presupposto necessario per l'applicazione dell'art. 67 lett. b) che prevede la tassazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Dette plusvalenze derivanti sono sempre soggette a tassazione indipendentemente dal periodo di possesso dell'immobile

I terreni agricoli, invece, producono, come noto, una plusvalenza tassabile solo se rivenduti entro i 5 anni dall'acquisto

Sotto il profilo dell'imposizione diretta le plusvalenze immobiliari, realizzate da privati o comunque al di fuori dal regime di impresa vengono tassate nell'ambito dei redditi diversi.

Anche se tutte le plusvalenze derivanti da un acquisto e da un successivo atto di rivendita possono determinare la produzione di un reddito, il legislatore ha circoscritto la tassazione a specifiche fattispecie, assegnando rilevanza all'elemento temporale (il periodo di possesso), al titolo dell'acquisto (oneroso o gratuito) o all'utilizzo dell'immobile fatto medio tempore dal soggetto che ha realizzato la plusvalenza.

Come innanzi chiarito, considerato che invece i terreni agricoli producono una plusvalenza tassabile solo se rivenduti entro i 5 anni è necessario qualificare giuridicamente la natura del terreno oggetto della cessione nel caso in cui l'ente pubblico abbia riconosciuto una marginale potenzialità edificatoria all'area o abbia modificato il PRG rispetto alla data dell'acquisto.

Ricordiamo, infatti, che in caso di vendita di un terreno edificabile da parte di un privato la plusvalenza risultante dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore di acquisto dell'area è tassata con le aliquote ordinarie previste per le imposte sui redditi (dal 2006 era prevista, in alternativa, la possibilità di pagare al momento dell'atto un'imposta sostitutiva del 12,50%, aumentata al 20% dal 3 ottobre 2006, ma tale possibilità è stata esclusa per i terreni edificabili dal 1° gennaio 2007<sup>(6)</sup>).

### **2.2 Cessione di un suolo su cui insiste un fabbricato da demolire**

Altra ipotesi che ha determinato dubbi interpretativi in merito alla corretta qualificazione è, come innanzi accennato, quella relativa al trasferimento di un suolo su cui insiste un fabbricato da demolire.

Secondo l'Agenzia delle entrate, se l'intento delle parti contraenti è quello di valorizzare e trasferire la capacità edificatoria, l'oggetto della compravendita non è più il fabbricato, privo di effettivo valore economico, in quanto suscettibile di essere demolito, bensì l'area su cui lo stesso insiste, venendo la stessa in rilievo per la sua potenzialità edificatoria. Pertanto, ai fini della tassazione, il periodo di possesso del bene risulterebbe irrilevante e all'area sarebbe applicabile la normativa sulla rivalutazione del valore dei terreni.

Appare, tuttavia, incoerente che ai fini delle imposte indirette si realizzi la cessione di un fabbricato soggetta ad Iva, mentre ai fini delle imposte dirette si realizzi invece, la cessione di un terreno. Detto orientamento dell'Agenzia delle entrate è ormai costante dal 2008, anche se le motivazioni rispondono alla sempre presente esigenza di gettito più che ad un' esigenza sistematica.

D'altronde la Ris. n. 395/E del 22 ottobre 2008 si era già espressa in tal senso con successive e numerose conferme dell'Amministrazione<sup>(7)</sup>.

L'Amministrazione finanziaria è come innanzi accennato, nuovamente intervenuta sulla questione, con la circ. n. 28/E del 21 giugno 2011, in relazione al regime Iva applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali, chiarendo che il regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, e quindi allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente. L'amministrazione ritiene che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di fabbricato strumentale riconfermando l'assoggettamento della cessione ad Iva in quanto fabbricato.

La tesi ad oggi sostenuta che equipara la cessione di un fabbricato che sarà demolito dall'acquirente a cessione di area solo ai fini delle imposte dirette, mentre ai fini delle imposte indirette si tratterebbe, invece, di una cessione di fabbricato appare alquanto opinabile. Infatti, una cessione realizzata attraverso un unico atto, non può essere considerata cessione di area ai fini delle imposte dirette e invece cessione di fabbricato ai fini delle imposte indirette considerato che ai fini del rogito notarile è richiesta la regolarità edilizia, i dati catastali e non ci sarà un certificato di destinazione urbanistica.

### ***2.3 Plusvalenze realizzate in occasione della costituzione o cessione di diritti reali di godimento***

Stante l'art. 9 del TUIR, che considera «cessioni a titolo oneroso» anche la costituzione di diritti reali di godimento; determineranno, quindi, plusvalenze tassabili, se maturate da almeno

cinque anni al momento del realizzo, i corrispettivi percepiti per la costituzione di servitù prediali o diritti di superficie.

L'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E rispondendo ad una istanza di interpello concernente la tassazione ai sensi dell'art. 67 di un diritto di servitù di passaggio su un fondo rustico, ha chiarito che «la costituzione di una servitù va ricondotta all'art. 67, comma 1, lett. b), primo periodo, del TUIR, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili. Ai sensi del predetto articolo, infatti, se il bene immobile consiste in un terreno agricolo o in un fabbricato la relativa cessione a titolo oneroso realizza plusvalenza tassabile se interviene entro cinque anni dall'acquisto<sup>(8)</sup>.

#### ***2.4 Le plusvalenze in caso di cessioni di terreni, lastrici solari, aree urbane e di costituzione/cessione del diritto di superficie***

L'installazione di un impianto fotovoltaico su un suolo concesso in godimento attraverso la costituzione del diritto di superficie presenta alcuni aspetti controversi in relazione alla tassazione delle plusvalenze.

L'art. 9 del Tuir considera cessioni a titolo oneroso anche la costituzione di diritti reali di godimento o diritti di superficie possiamo, quindi, assumere che il trasferimento o la costituzione di diritti reali deve essere equiparato alla compravendita di un immobile

E' necessario, però, ai fini di una corretta tassazione della plusvalenza distinguere il profilo soggettivo del cedente.

In merito e per ulteriori approfondimenti si rinvia allo Studio 35/2011- Profili fiscali della tassazione del fotovoltaico- Ghinassi, Nastri, Petteruti.

#### ***2.5. Terreni pervenuti per successione***

In relazione alla provenienza del bene immobile (a titolo oneroso o gratuito) l'intenzione di tassare soltanto le plusvalenze speculative trova peraltro conferma nell'esclusione accordata agli immobili pervenuti al soggetto per successione, evidentemente nel presupposto che anche una successiva ravvicinata vendita plusvalente degli stessi non sottende alcun intento speculativo né alcuna preordinazione, considerato il titolo di provenienza del bene e l'acquisizione dello stesso per un evento fortuito.

In senso contrario si evidenzia un recente orientamento Cass. 771/2011, secondo cui sono sempre tassabili, ai sensi del D.P.R. n. 917 art. cit. comma 1, lett. b), anche in assenza di qualsivoglia intento speculativo, le plusvalenze patrimoniali realizzate a seguito di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento

della cessione, a prescindere sia dalle modalità di acquisizione degli stessi (e, pertanto, anche ove acquisiti per successione), sia dal tempo intercorso tra acquisto e rivendita, sia dallo svolgimento o meno sui terreni di alcun tipo di attività da parte del cedente (v. cass. n. 23605/2008). La Suprema Corte evidenzia che, a norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. cit., comma 1, lett. b), sono redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione in ogni caso, quindi, a prescindere dalla vocazione edificatoria dell'area al momento dell'acquisto da parte del cedente, dal tempo trascorso da tale acquisto e dal relativo titolo.

### ***2.6 Situazione attuale per gli immobili ricevuti in donazione***

Analogamente a quanto disposto per gli immobili pervenuti per successione anche per quelli acquisiti per donazione era prevista analoga esclusione.

Tuttavia, con l'art. 37, commi 38 e 39, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif. l. 4 agosto 2006, n. 248 il legislatore è intervenuto cancellando tale fattispecie di esclusione che consentiva di evitare l'imponibilità delle plusvalenze immobiliari.<sup>(9)</sup>

La diffusa pratica elusiva prevedeva, ad esempio, la donazione dell'immobile ad un familiare, e la successiva cessione da parte di quest'ultimo del bene a titolo oneroso, per evitare l'assoggettamento a tassazione della plusvalenza.

La citata disposizione avente carattere innovativo è applicabile solo alle cessioni poste in essere successivamente all'entrata in vigore del citato decreto-legge; in tal modo la donazione dell'immobile diventa irrilevante<sup>(10)</sup>.

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il periodo quinquennale decorre dalla data di acquisto da parte del donante, il cui possesso si cumula così con quello del donatario (si veda il periodo aggiunto alla citata lett. b dell'art. 67)

Con riferimento ai valori fiscali da assumere nel calcolo delle plusvalenze realizzate su immobili ricevuti in donazione appare una difficoltà interpretativa.

Il D.L. n. 223/2006 ha infatti introdotto un periodo al primo comma dell'art. 68, chiarendo che per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. Tuttavia, il comma 2 dell'art. 68 già dispone con riferimento ai terreni acquistati per effetto di successione o donazione, in relazione ai quali "si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato ai fini delle predette imposte".

Sembrerebbe, quindi, che a seguito dell'introduzione della disposizione secondo cui per gli immobili acquisiti per donazione si assuma come valore fiscale il prezzo di acquisto sostenuto dal

donante e quindi la disposizione contenuta al comma 2 dell'art. 68 dovrebbe ritenersi implicitamente abrogata per incompatibilità con la nuova disposizione inserita al primo comma <sup>(11)</sup>.

Un'ulteriore novità riguarda coloro che hanno già in precedenza rivalutato un terreno (al primo gennaio 2002, al primo gennaio 2003, al primo luglio 2003, al primo gennaio 2005, al primo gennaio 2008 o al primo gennaio 2010).

In caso di nuovo incremento di valore, è possibile rivalutare nuovamente il terreno detraendo dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo dell'imposta (sostitutiva) già pagata in precedenza. Si precisa, che invece, fino all'anno scorso, era necessario pagare nuova imposta, e poi chiedere il rimborso di quanto pagato in precedenza.

E' anche possibile operare la rideterminazione del valore del terreno al ribasso (se questo ha perso valore dopo la precedente rivalutazione), senza pagare alcuna imposta, per evitare che l'acquirente del terreno debba pagare l'imposta di registro sul valore della vecchia perizia, anche se superiore al prezzo pagato per l'acquisto.

Maria Pia Nastri

- 
- 1) Cfr. P. PURI, La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato, Novità e problemi dell'imposizione tributaria relativa agli immobili, Milano, 18; P. BORGHINI, La nozione di area edificabile ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in Fin. Loc. 35; F. CICOGNANI, La nozione tributaria "unificata di area fabbricabile", in Dir. Prat. Trib. 2007, 104; Id. La nozione di area edificabile ai fini ci all'esame delle sezioni unite della Cassazione, in Fin. Loc. 2007, 50; M. P. Nastri, La nozione di terreno edificabile alla luce del "decreto Bersani Visco" in Riv. Not. 2007, 993). Sulla nozione di terreno edificabile e sulla retroattività della disposizione introdotta dall'art. 36 co. 2, della l. n. 248/2006 vi sono stati numerosi interventi giurisprudenziali (C. Sez. Un. 2006/25506, Cost. 41/2008, Cost. 394/2008).
  - 2) Cfr. In merito al contrasto tra la "nozione giuridica" e la "nozione economica" di area fabbricabile cfr. Fedele, Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, p. 116 e F. CICOGNANI, La Corte costituzionale si pronuncia sulla nozione di area fabbricabile ai Fini dell'Ici in Riv. dir. fin. 2008, 4, 113.
  - 3) Cfr. Corte di giustizia, 12 luglio 2012, causa C- 326/11, par. 27, in <http://curia.europa.eu>.
  - 4) Cfr. Circ. n. 28/E del 21 giugno 2011 Agenzia delle Entrate - Dir. centrale normativa Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata 1.2 Regime Iva applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali...omissis... Risposta Ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972, sono esenti dall'imposta "le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse: a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457; ... d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione". Come si evince dalla lettera della norma, 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. Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di "immobile strumentale"; ragion per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso di cessione operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in tale secondo caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633 del 1972).
  - 5) Sul punto si è pronunciata la Corte costituzionale (Cost. 131/1991), davanti alla quale era stata sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 76 del D.P.R. n. 597/1973 (corrispondente all'attuale art. 67 del

TUIR), per violazione dell'art. 3 Cost., laddove l'art. 76 riteneva sussistere l'intento speculativo nelle vendite infraquinquennali di immobili precedentemente acquistati, senza ammettere la prova contraria del predetto intento. Secondo la Corte, però, non sarebbe stata introdotta una presunzione *iuris et de iure*, bensì una tipizzazione legale di comportamenti (l'acquisto e la successiva vendita nel quinquennio) dal cui concatenamento sarebbe non irragionevole desumere l'intento speculativo, secondo una qualificazione e una valutazione socio-economica che non era stata peraltro denunciata, sotto il profilo della ragionevolezza, dal giudice rimettente.

- 6)** L'art. 1 comma 496 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ha previsto la possibilità di assoggettare a tassazione sostitutiva le cessioni a titolo oneroso di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni. Successivamente, (dal 2007) questa possibilità è stata esclusa per le plusvalenze realizzate su terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (si veda l'art. 1 comma 310 della legge 27 dicembre 2006, n. 296). L'opzione per l'imposta sostitutiva, la cui aliquota è stata elevata dal 12,5 al 20% (ad opera del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286), va comunicata al notaio all'atto della cessione. Pertanto, a seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza, ricevendo la provvista dal cedente. Attraverso la disciplina in esame il legislatore ha voluto presumibilmente incentivare l'emersione di imponibili destinati ad essere parzialmente occultati, ed in ogni caso ha previsto una rapida procedura per la riscossione, considerato che l'imposta sostitutiva deve essere applicata e versata dal notaio rogante, al quale il cliente avrà fornito la provvista. Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 116/2005/T del 13 gennaio 2006
- 7)** Cfr. Interrogazioni parlamentari e relative risposte (n. 5-01881 del 7 ottobre 2009 e 5-04214 del 16 febbraio 2011) e interrogazione n. 5-04701 del 4 maggio 2011, presentata dall'Onorevole Fugatti. Tale interrogazione riguarda sempre il corretto inquadramento di una cessione di fabbricato da demolire (parzialmente o totalmente) anche se non rientra in un piano di recupero già approvato dal Comune. Nel testo dell'interrogazione si precisa che la precedente risposta parlamentare n. 5-04214 si riferiva a un fabbricato inserito in un piano di recupero, riferimento presente anche per la ris. n. 395/E del 2008. Nella risposta del sottosegretario Luigi Casero così si precisa: "Il medesimo principio assume valenza anche nell'ipotesi in cui i fabbricati ceduti non siano inseriti in un piano di recupero approvato dal comune. In tale circostanza, naturalmente, l'effettivo oggetto della cessione, in mancanza di un vero e proprio provvedimento amministrativo quale è l'approvazione del piano di recupero, può essere determinato in base a quanto stabilito dalle parti nel contratto di compravendita (come, ad esempio, la destinazione dell'immobile ad essere demolito e ricostruito con possibilità di sviluppare in termini di incremento la cubatura esistente, anche per effetto di un'autorizzazione)".
- 8)** Cfr. Studio N. 45-2011 "Plusvalenze" M. BASILAVECCHIA - M.C.C. Cignarella del 23 settembre 2011.
- 9)** Cfr. D. STEVANATO, «Donazione e successiva vendita del terreno edificabile, tra elusione, ipotesi simulatorie e frode alla legge», in Dialoghi dir. trib., 2006, pag. 1463 ss. Studio n. 106-2006/T del 26 gennaio 2007, del Consiglio Nazionale del Notariato.
- 10)** Cfr. Circ.4 agosto 2006, n. 28/E, par. 61, in Banca dati Fisconline; In tal senso P. Puri, Terreni edificabili ereditati o donati: qual è il valore fiscale ai fini delle imposte sui redditi», in Dialoghi dir. trib., 2007, pag. 315 ss.
- 11)** Ai sensi dell'art. 11 della legge 30 dicembre 1992, n. 413, sono tassabili anche le somme costituenti indennità di esproprio o percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi, relativamente a terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane.

*(Riproduzione riservata)*