

Controlli basati sulle **indagini finanziarie**:
il parere della Corte dei conti

Obbligo di **conservazione dei documenti fiscali**

Proposte di **semplificazione**:

- contribuenti forfetari, per cassa e IRI
- adempimenti IVA

Tardiva registrazione dei contratti di locazione
pluriennale di **immobili strumentali**

Variazioni del patrimonio netto contabile
nella **fusione inversa**

Prescrizione dei **reati tributari**, nuovi termini
dell'accertamento e abrogazione del raddoppio dei termini

Notifiche degli atti giudiziari: apertura
alle agenzie di recapito private

Principio di non contestazione
nel processo tributario

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

Plusvalenze da cessione immobiliare: esclusa la riqualificazione da abitazione ad area edificabile

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. XI, Pres. ed Est. Pezza - Sent. n. 2049 del 7 aprile 2017, dep. l'11 maggio 2017)

IRPEF - Redditi diversi - Plusvalenze - Riqualificazione di edificio a uso abitazione come area edificabile - Esclusione - Cessionario società immobiliare - Irrilevanza - Limitato e non irragionevole scostamento dai valori OMI - Irrilevanza

L'interpretazione letterale dell'art. 67, comma 1, lett. b), e dell'art. 17, comma 1, del T.U.I.R., secondo una consolidata giurisprudenza dalla quale non vi è motivo di discostarsi, esclude la riqualificazione di un edificio adibito ad abitazione come area edificabile ai fini della tassazione della plusvalenza realizzata a seguito di cessione. Ai fini della tassazione della plusvalenza, a nulla rileva il fatto che l'acquirente svolga attività di costruzione di edifici, non essendo pertinente l'eventuale e futura destinazione del bene da parte di soggetto diverso dal venditore, e la limitata e non irragionevole differenza rispetto al corrispettivo della compravendita (in specie del 18,3% dei valori OMI, che costituiscono un parametro generico che non tiene conto della specificità del bene venduto e del contesto che ha determinato la cessione.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRPEF, anno 2010)

Svolgimento del processo Motivi della decisione

L'Agenzia delle entrate, Direzione Provinciale II di Milano, propone appello avverso la sentenza n. 1327 resa in data 8.2.2016 dalla Commissione tributaria provinciale di Milano che ha accolto il ricorso della contribuente B.N.A. contro avviso di accertamento n. (...) emesso ai fini IRPEF/anno 2010 per plusvalenza relativa a cessione a titolo oneroso in favore della società di costruzioni "P.M. S.r.l." della quota di pertinenza (3/12) di immobile (fabbricato da cielo a terra con annessa area pertinenziale comune) sito in Comune di A., via V. n. 10, pervenuto per successione in morte di B.L. deceduto ad Arese il 27.2.2004.

L'avviso ha ritenuto che oggetto della cessione del bene ereditario (cessione di cui all'atto notarile registrato in data 1.10.2010) non fosse il fabbricato ma bensì l'area edificabile in quanto il corrispettivo della vendita (pari ad euro 324.000,00 per la quota di 1/2) era superiore al valore venale degli immobili oggetto di cessione risultante dai listini della Camera di Commercio relativi alla data di cessione sicché ha ripreso a tassazione ex art. 67 D.P.R. n. 917 del 1986 la plusvalenza non dichiarata nella misura di euro 145.939,00 da assoggettare a tassazione separata, detratti i costi documentati inerenti la successione, con determinazione di maggiore imposta IRPEF per euro 58.667,48, oltre sanzione in pari misura ed interessi.

La sentenza ha motivato l'accoglimento del ricorso sulla base delle seguenti considerazioni.

"L'accertamento dell'Ufficio vede la riqualificazione dell'atto di vendita di una palazzina, di cui parte ricorrente è comproprietaria al 50%, quale cessione di terreno, ritenuta area fabbricabile ad uso residenziale.

L'ufficio basa tale riqualificazione presumendo un intento elusivo del venditore, desumibili da più presunzioni che non risultano però provate, ovvero sono smentite dai fatti e che pertanto non sono idonee a sostenere la tesi dell'Ufficio e ciò per le seguenti ragioni.

Quanto alla tipologia del bene, non vi è dubbio che trattasi di fabbricato normalmente adibito ad abitazione e non di costruzione fatiscente. Ne è prova la natura originaria di casa di abitazione del defunto e famiglia, e poi degli eredi, destinazione durata per anni e sino alla vendita.

Quanto al valore della cessione, certamente elemento di per sé idoneo ad individuare l'interesse per la cosa venduto, va osservato che in ogni caso l'utilizza presunto futuro non modifica la natura del bene ceduto e che in ogni immobile una parte della proprietà è costituito dal terreno senza che ciò consenta di ritenere la cessione dell'immobile quale cessione del terreno, essendo ovvio che ogni cessione immobiliare di fabbricato ricomprende anche una quota parte del valore del terreno su cui il fabbricato insiste.

Nel caso in esame la questione assume però particolare rilevanza in quanto si tratta di costruzione da cielo a terra, ma va rilevata che la ricostruzione operata dall'Ufficio è supportata solo da uno comparazione del corrispettivo, necessariamente al netto della cessione di cubature esterne, di euro 648.000,00, non così lontano dalla valutazione attribuita dall'Ufficio al fabbricato in quanto tale di 529.250,00

desunta da valori medi e quindi certamente non specifica del bene ceduto. Tale presunzione è contraddetta dal fatto, rilevante sotto il profilo economico, che l'acquirente non ha posto in essere interventi edilizi di demolizione per l'utilizzo dell'area, in quanto essa viene utilizzata tuttora per uso abitativo residenziale.

Quanto alla linea giurisprudenziale favorevole alla interpretazione dell'Ufficio va notato, oltre al fatto che la stessa è minoritaria e per la più datata, che essa riguarda casi in cui si evidenzia un conclamato abuso di diritto, ovvero una natura del bene formalmente fabbricato ma non più idoneo alla sua funzione e perciò una situazione non solo diverso ma anzi opposta a quella propria del caso in questione".

A sostegno dell'impugnazione l'Agenzia articola il seguente motivo "Violazione e falsa applicazione dell'art. 67 comma 1 lettera b) del T.U.I.R.: plusvalenze a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria".

In particolare deduce, richiamando giurisprudenza di merito e di legittimità, che la ricostruzione di cui all'avviso di accertamento (riqualificazione dell'atto di cessione di fabbricato come cessione di terreno edificabile) risulta supportata dai seguenti elementi:

- la valutazione del corrispettivo della vendita (euro 324.000,00 per la quota di 1/2 e quindi un valore di euro 760.000,00 per l'intero) che è nettamente superiore al valore venale degli immobili oggetto di cessione desumibile dai listini della Camera di Commercio (valore complessivo oscillante tra un minimo di euro 423.750,00 ed un massimo di euro 529.250,00);

- la potenzialità edificatoria dell'area oggetto di cessione che è stata considerata nell'atto di compravendita (pag. 2) avendo ivi le parti dato atto della circostanza secondo cui nella cessione è inclusa la volumetria che si intende ceduta e che verrà utilizzata per edificare sul mappale (...) compravenduto;

- il fatto che la società acquirente - P.M. S.r.l. - svolge attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali;

- il fatto che in sede di contraddittorio preventivo del 9.10.2015 la contribuente ha formulato proposta di imponibile di euro 70.000,00 a fronte dell'imponibile accertato pari ad euro 145.939,00;

- il fatto che la proprietaria "pro quota" sig.ra B.A.D., sorella ed erede dell'immobile unitamente alla contribuente qui appellata, a fronte di accertamento di identico imponibile, ha prestato acquiescenza ex art. 15 co. 2-bis D.Lgs. n. 218 del 1997 all'avviso emesso dall'Ufficio Controlli di Roma (competente per la di lei residenza) rinunciando alla presentazione di ricorso.

L'Agenzia conclude per l'annullamento della sentenza con vittoria di spese.

La contribuente si è costituita nel grado concludendo per il rigetto dell'appello con rifusione delle spese processuali ed instando, in subordine, per la non applicabilità delle sanzioni ai sensi dell'art. 6 comma 2 D.Lgs. n. 472 del 1997.

La contribuente contesta la ricostruzione dell'Agenzia, ribadisce tutto quanto esposto in primo grado, produce giurisprudenza di supporto ed evidenzia (in sintesi):

- che il 27.2.2004 è deceduto L.B. lasciando alle figlie A. e N. la metà di una palazzina costituita da un piano terra, un primo piano ed un piano sotterraneo alla periferia di Arese censita al catasto fabbricati in (...);

- che la successione è stata tassata con l'applicazione dell'imposta sugli immobili e non quella più gravosa sui terreni;

- che dopo il decesso di L.B. l'edificio è stato adibito ad abitazione della vedova A., del fratello M. e della di lui moglie e figlia;

- che dopo la vendita del 23.9.2010 effettuata per la loro quota da A. e N.B. la palazzina è rimasta utilizzata quale abitazione dei B. fino al 30.3.2012 senza che alcuna costruzione sia stata nel frattempo edificata dalla società acquirente P.M. S.r.l.;

- che l'Agenzia ha richiamato giurisprudenza non pertinente alla fattispecie di cui è giudizio (salvo la sentenza n. 6925/2015 della CTP/Milano che tuttavia è stata appellata e quindi non è passata in giudicato);

- che la consolidata giurisprudenza di merito e di legittimità fornisce una interpretazione letterale dell'art. 67 comma 1 lettera b) T.U.I.R. ai sensi del quale la plusvalenza tassabile ivi prevista è quella che deriva dalla vendita di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria e non di un terreno già edificato senza che rilevi l'eventuale azione edificatoria da parte del compratore;

- che la pretesa dell'Agenzia si pone in contrasto anche con la risoluzione della sua Direzione Generale 28.1.2009, n. 23/E.

In data 27.3.2017 la contribuente ha depositato memoria conclusiva con la quale ribadisce le difese pregresse ed allega ulteriore giurisprudenza favorevole.

All'odierna udienza la contribuente ha depositato foglio di precisazione delle conclusioni (vedi allegato in epigrafe) l'Agenzia si è riportata alle conclusioni in atti.

All'esito della discussione l'appello è stato posto in decisione.

Tanto premesso reputa questa Commissione Regionale che il proposto appello sia privo di fondamento e che la sentenza di primo grado sia meritevole di integrale conferma avendo fornito adeguata motivazione alla doglianza riproposta in questo grado dall'Agenzia.

Osservato invero che le circostanze in fatto più sopra sintetizzate non hanno formato oggetto di contestazione deve escludersi, con riguardo alla fattispecie di cui è giudizio, la riqualificazione della cessione dell'edificio ereditato *pro quota* dalla contribuente (fabbricato da cielo a terra con annessa area pertinenziale comune sviluppatasi su tre livelli censito al catasto fabbricati al foglio (...) mappale (...) categoria (...) per il piano terra ed il piano primo e C/2 per il piano sotterraneo) come cessione di area fabbricabile alla stregua di quanto sostiene l'appellante lamentando la violazione dell'art. 67 comma 1 lettera b) del T.U.I.R.

L'art. 67 citato D.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce al primo comma lettera b), per quanto qui rileva, che costituiscono redditi diversi "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquistati per successione e le 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, nonché, 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".

La ormai consolidata giurisprudenza di legittimità, dalla quale non vi è motivo di discostarsi, fornisce una interpretazione letterale della norma di cui sopra (vedi da ultimo Cass. n. 7853 del 20.4.2016 e Cass. n. 4361 del 20.2.2017) rilevando che dalla "stessa lettera del citato art. 81 (ora art. 67) e dall'art. 16 (ora 17) comma 1, lett. g-bis T.U.I.R. ... non possono rientrare ... le cessioni aventi ad oggetto non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ma un terreno sul quale insorge un fabbricato che, quindi, è da ri-

tenersi già edificato (così da ultimo Cass. n. 15629 del 2014 e prima Cass. n. 4150 del 2014, la quale ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di capannone ad uso commerciale e relative pertinenze censito al catasto fabbricati ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone)".

La suddetta interpretazione, ha rilevato la Suprema Corte, trova sostegno nella *ratio legis* diretta "ad assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica di terreni, ovvero, in altri termini, ad assoggettare ad imposizione 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" (Cass. citata).

I rilievi dell'Agenzia appellante non sono idonei a scalfire il suddetto orientamento.

A nulla invero rileva il fatto che la società acquirente svolga l'attività di costruzione di edifici non essendo pertinente alla sfera della contribuente l'eventuale e futura destinazione del bene da parte di soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione fiscale così come a nulla rileva il fatto che la contribuente abbia inteso definire l'accertamento in via preventiva o che la di lei sorella, raggiunta, stante il reddito più limitato, da una imposizione assai minore rispetto a quella della qui appellata, abbia prestato acquiescenza all'avviso dell'Ufficio di Roma trattandosi, così come credibilmente argomentato in atti, di manifestazioni dirette ad evitare la lite fiscale con tutti i connessi costi non solo materiali.

Circa il corrispettivo della vendita va rilevato che i valori OMI richiamati dall'Agenzia costituiscono un parametro generico che non tiene conto della specificità del bene ceduto e del contesto che ha determinato la cessione dovendo

comunque rilevarsi che il superamento dei valori citati appare limitato (differenza del 18,3%) e come tale non irragionevole.

La cessione della volumetria di cui vi è menzione nell'atto di compravendita registrato l'1.10.2010 è elemento inidoneo ad incidere sulla natura del bene immobile ceduto (edificio) essendo strettamente connessa alla vendita la potenzialità edificatoria dell'area su cui insiste il bene medesimo.

In conclusione la ricostruzione dell'Agenzia si pone non solo in contrasto con il consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità ma altresì in contrasto con i dati fattuali dai quali non è evincibile alcun intento elusivo della contribuente laddove trattandosi di cessione di edificio pervenuto per successione ed in sovrappiù adibito sin dal momento dell'acquisizione ed anche dopo la vendita ad abitazione dei familiari della contribuente (vedi la madre) ricorrono ben due cause per escludere la tassazione della plusvalenza.

Da ultimo non ci si può esimere dal considerare l'irragionevolezza sostanziale della pretesa fiscale quale diretta ad introitare un importo complessivo (imposta, sanzione, interessi e accessori) di euro 126.491,59 che assorbe la più parte del corrispettivo ottenuto dalla contribuente a seguito dalla vendita del bene immobile ereditato dal padre (euro 190.000,00).

Al rigetto dell'appello consegue la condanna dell'Agenzia al pagamento delle spese processuali del grado che si liquidano in complessivi euro 3.000,00, oltre oneri di legge.

P.Q.M.

La Commissione, conferma la sentenza di primo grado. Condanna l'Ufficio appellante al pagamento delle spese processuali del grado liquidate in complessivi euro 3.000,00, oltre oneri di legge.

Commento

Davide Grasselli (*)

Non possono rientrare fra gli atti richiamati dall'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., i quali generano plusvalenze tassabili a titolo di redditi diversi, le cessioni aventi ad oggetto, non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, ma un terreno sul quale insorge un fabbricato che, quindi, è da ritenersi già edificato, anche qualora la parte acquirente sia una società che svolge l'attività di costruzione di edifici.

Questo il principio affermato dalla Commissione tributaria regionale di Milano nella sentenza n. 2049/2017, che non può che essere condiviso, anche per le puntuali argomentazioni che lo sorreggono.

L'art. 67, lett. b), T.U.I.R. fissa come regola generale la tassabilità delle plusvalenze (1) da cessione di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (2).

(*) Dottore commercialista in Reggio Emilia.

(1) Il termine plusvalenza è un'espressione che postula l'esistenza di due grandezze da porre a raffronto e consiste nella differenza tra il valore attuale di un bene ed il suo costo (costo storico) di acquisizione.

(2) Cfr. risoluzione 28 gennaio 2009, n. 23/E, secondo la quale, per quanto riguarda i fabbricati in costruzione, il decorso del termine quinquennale decorre dal momento in cui l'im-

mobile è stato realizzato. A tal fine, perché si abbia un fabbricato esistente, è sufficiente che esista almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali, delle singole unità e che sia completata la copertura, conformemente a quanto disposto dall'art. 2645-bis, comma 6, del Codice civile. La sussistenza dei requisiti previsti ai fini civilistici, pertanto, è sufficiente a ricondurre il bene alla nozione di "immobile costruito" richiamata dall'art. 67.

Fanno eccezione, e quindi sono intassabili, gli immobili acquisiti per successione o adibiti per la maggior parte del tempo ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari (3), mentre sono comunque tassabili le plusvalenze da aree fabbricabili (4), prescindendo dal titolo di acquisizione e dalla durata del possesso.

Quest'ultima disposizione, quale norma eccezionale, non è suscettibile di essere applicata a casi diversi da quelli per i quali essa è disposta, ovvero per le aree edificabili, e quindi non per quelle già edificate.

La normativa di cui sopra contempla 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. Tali plusvalenze sono assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, lett. g-bis), T.U.I.R.

L'applicazione della norma postula la necessaria individuazione del concetto di area fabbricabile. In base a quanto previsto dall'art. 36 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, un'area deve considerarsi fabbricabile se è "utilizzata 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" (5).

Secondo la Cassazione, 21 febbraio 2014, n. 4150 (6), nelle fattispecie disciplinate dagli artt. 17, comma 1, lett. g-bis), e 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., che assoggettano a tassazione separata, quali "redditi diversi", le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, "non possono rientrare le cessioni aventi per oggetto non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ma un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato".

Infatti non è consentito all'Agenzia riquilibrare, sulla base di elementi presuntivi di natura soggettiva, i presupposti impositivi, "sicuramente tassativi", previsti dalla norma. Il Fisco non può quindi utilizzare elementi presuntivi "la cui realizzazione (nel caso di specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto soggetto a tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di un soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale" (7).

Nel caso di specie, oggetto del presupposto impositivo era la vendita di una casa di civile abitazione ovvero un terreno già edificato e tale aspetto non poteva essere mutato in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base

(3) G. Falsitta - G. Marongiu - A. Fantozzi - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo III, *Tuir e leggi complementari*, Padova, 2010, pag. 341, secondo cui gli immobili devono essere stati adibiti dal cedente ad abitazione principale per la maggior parte del periodo intercorrente fra l'acquisto e la cessione, anche se inferiore a cinque anni. Possono considerarsi adibite ad abitazione principale solo le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali da A1 ad A9, nonché nella categoria catastale A11 (risoluzione n. 105/E/2007).

(4) G. Falsitta - G. Marongiu - A. Fantozzi - F. Moschetti, op. cit., pag. 340, secondo cui la fattispecie dell'esecuzione di opere intese a rendere edificabili terreni deve intendersi integrata qualora vengano poste in essere opere innominate a contenuto atipico purché dirette a rendere edificabili i terreni anche se al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici. Peraltro tali opere devono essere state eseguite dal cedente, difettando, in caso contrario, la possibilità di definirle come strumento o mezzo (non mera occasione) per la fruizione di un più consistente corrispettivo rispetto al prezzo dell'originario acquisto: condizione insita nella proposizione "mediamente" evidenziatrice di detto nesso causale.

(5) M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2016, pag. 999.

(6) Cfr. Cass., Sez. trib., 21 febbraio 2014, n. 4150 secondo cui "sono imponibili quali redditi diversi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Conseguentemente, non possono rientrare tra le stesse le cessioni aventi ad oggetto,

non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, ma un terreno sul quale insorge un fabbricato, quindi da ritenersi già edificato. (Nel caso di specie, nulla rileva che il fabbricato insorga su terreno che abbia un'ulteriore potenzialità edificatoria, o che, in base a non oggettivamente riscontrate intenzioni delle parti, il capannone medesimo sia stato destinato alla demolizione)".

(7) L. Abritta - L. Cacciapaglia - V. Carbone - M.R. Gheido, *Codice Tuir commentato*, Milano, 2013, pag. 916, secondo cui "la presa di posizione dell'Agenzia delle entrate mediante la risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008, con la quale si era introdotto il principio che la cessione di fabbricati posseduti da oltre cinque anni era comunque soggetta a tassazione laddove fosse previsto, con riferimento all'area su cui insistevano, un piano di recupero, era criticabile. Nel caso di specie, i fabbricati di cui si trattava erano agibili ed utilizzati al momento della vendita e pertanto non potevano né essere qualificati come ruderi, né affermarsi che la cessione nella sostanza fosse riferita al terreno. Nel caso in cui la natura del fabbricato non sia in discussione non rileva nemmeno la circostanza che la cessione sia fatta con chiaro intento speculativo, poiché l'art. 67 prevede una presunzione assoluta non suscettibile di prova contraria. Se così non fosse, qualunque cessione ultraquinquennale sarebbe tassata, poiché è indubitabile che la vendita sia sempre fatta in vista di un guadagno. In definitiva, basarsi sulla motivazione economica della compravendita disinteressandosi della nozione giuridica, rende altamente frustrante qualunque approccio legale alla materia fiscale, minando irrimediabilmente i principi di certezza del diritto".

di presunzioni derivate da elementi soggettivi (8), interni alla sfera dei contraenti (9).

Non rientra fra le cessioni di cui all'art. 67 del T.U.I.R. quella avente ad oggetto terreni già edificati o sui quali sorge un fabbricato: vanno considerati suscettibili di utilizzazione edificatoria i soli terreni nudi e non quelli che pur, essendo edificati, conservano integra la loro capacità edificatoria (10).

Anche la stessa prassi dell'Agenzia sul punto è chiara ed infatti, la risoluzione della Direzione Generale, 28 gennaio 2009, n. 23/E, così si esprime: "è necessario, preliminarmente, accertare l'oggetto della cessione per verificare se si tratti di un fabbricato, ancorché non ultimato, o di un terreno edificabile ... Qualora risulti che oggetto della compravendita sia un fabbricato, ancorché allo stato rustico, ovvero non ultimato ma esistente ai sensi dell'art. 2645-bis, comma 6, del Codice civile la plusvalenza derivante dalla cessione è inquadrabile nella previsione normativa di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), relativa agli immobili ceduti entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione".

È chiaro che alcuni comportamenti dei contribuenti possono legittimare l'attività rettificativa del Fisco. È il caso esaminato dalla Commissione tributaria regionale di Bologna, Sez. IV, 6 marzo 2015, n. 506, in cui il contribuente possedeva due immobili, uno intestato ad una sua società commerciale e l'altro intestato a sé persona fisica; prima della vendita, aveva chiesto l'autorizzazione alla demolizione e alla ricostruzione dei fabbricati; al successivo atto di compravendita era intervenuto, non solo il formale ac-

quirente (società di *leasing*), ma, in veste di utilizzatore, l'impresa costruttrice sostanziale acquirente. Orbene il venditore aveva alterato i valori dei due immobili attribuendo il maggior valore, ritenendolo intassabile, all'immobile posseduto a titolo personale e un valore di gran lunga inferiore a quello posseduto attraverso lo strumento societario.

Ed ancora, la Commissione tributaria provinciale di Prato, Sez. III, 31 ottobre 2014, n. 329 ha rideterminato la cessione di un magazzino in cessione di area edificabile in quanto i venditori: 1) cinque mesi prima avevano chiesto il permesso di demolire e costruire, 2) avevano versato le prime due rate del contributo di costruzione richiesto dal Comune, 3) avevano chiesto le agevolazioni fiscali per la costruzione di dodici appartamenti. Nel caso di specie era lampante come l'oggetto del contratto fosse la vendita dell'area edificabile su cui insisteva il magazzino.

L'accento va posto, tuttavia, ad avviso dello scrivente, non tanto sull'elemento soggettivo, ovvero sulle intenzioni della parte del contratto del tutto estranea alla norma, quanto su elementi oggettivi che, sia pur attraverso la volontà dei paciscenti, caratterizzano il contratto. Un rudere, prescindendo dalla sua classificazione catastale, o un fabbricato che contrattualmente è in via di demolizione, cosicché l'area edificabile è oggettivamente, quale bene *in fieri*, l'oggetto del contratto, possono costituire fattispecie tassabili ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.

(8) Cfr. Cass., Sez. trib., 20 aprile 2016, n. 7853, secondo la quale la Legge n. 413/1991 ha teso inequivocabilmente ad assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente "all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" di terreni, ovvero, in altri termini, ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che (come si legge nella relazione di accompagnamento alla citata Legge n. 413/1991) scaturisce non "in virtù di un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" dei terreni. Ciò che rileva, dunque, ai fini dell'applicabilità della norma in esame, è la destinazione edificatoria originariamente conferita ad area non edificata, in sede di pianificazione urbanistica e non quella ripristinata, conseguentemente ad intervento su area già edificata - operato dal cedente o dal cessionario.

(9) Cfr. Cass., Sez. trib., 9 luglio 2014, n. 15629, secondo cui "non genera plusvalenza tassabile la cessione di una casa di abitazione con annessa area di sedime edificabile secondo gli strumenti urbanistici vigenti. Lo scopo della norma è, infatti, quello di sottoporre a tassazione la plusvalenza generata dall'alienazione di terreni edificabili non già di quelli edificati" e Id., 9 luglio 2014, n. 15631, secondo la quale addirittura "in materia di imposte sui redditi e agli effetti della tassazione come

reddito diverso della plusvalenza realizzata, non integra cessione di area edificabile la vendita di terreno con sovrastante fabbricato, anche nel caso in cui, successivamente alla compravendita, lo stesso sia demolito".

(10) Sempre Cass., Sez. VI civ.-T, 20 febbraio 2017, n. 4361, nel richiamare il precedente indirizzo, ancorché in materia di imposta di registro, secondo cui, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comportasse la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce - cfr. Cass. n. 24799/2014, cfr. anche Id., n. 16983/2015. Tuttavia a tale indirizzo ha fatto seguito altro in forza del quale in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore del T.U.I.R., art. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e art. 16 (ora 17), comma 1, lett. g-bis), sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", e non anche quelle di terreni già edificati.