

## La vendita di fabbricato (da demolire) non è cessione di area edificabile

Aggiornato il: mar 22

Commento a Cassazione n. 5088/2019 - di **Filippo Ricci**

### 1. Il caso

Una contribuente cedeva ad una società immobiliare un edificio vetusto adibito a propria abitazione. Il contratto prevedeva che il saldo del prezzo sarebbe avvenuto tramite cessione in permuta di due unità immobiliari che la società immobiliare avrebbe realizzato in seguito alla demolizione e successiva ricostruzione dell'immobile acquistato.

L'Amministrazione finanziaria - sulla base di un proprio "protocollo" adottato, ormai da anni, in fattispecie analoghe - "trasformava fiscalmente" la vendita dell'immobile in cessione di terreno edificabile e ciò poiché la venditrice sarebbe stata a perfetta conoscenza dell'intenzione della società acquirente di demolire il fabbricato oggetto di vendita, al fine di una sua successiva riedificazione; conseguentemente il corrispettivo pattuito tra le parti doveva intendersi afferente la cessione della capacità edificatoria dell'area e non del fabbricato esistente.

Per l'effetto del principio sopra enunciato, l'Amministrazione finanziaria accertava un reddito non dichiarato, in termini di plusvalenza (reddito diverso) ex art. 67, primo comma, lett. b), d.p.r. n. 917/86, derivante da cessione di terreno edificabile.

La contribuente impugnava il suddetto provvedimento presso la CTP competente, rilevando che oggetto della cessione era un fabbricato e non un terreno edificabile, essendo irrilevante la successiva intenzione della società acquirente circa i futuri interventi sul fabbricato stesso.

La CTP adita respingeva il ricorso della contribuente, argomentando, anch'essa, sull'intento dell'intera operazione e sulla reale volontà delle parti.

Interponeva appello la contribuente, le cui ragioni venivano accolte dal giudice regionale che riteneva "irrilevante", sia lo scopo perseguito dalle parti, sia gli eventi futuri riguardanti l'immobile ceduto, concentrando quindi l'attenzione sulla reale natura del bene ceduto (un fabbricato esistente) alla data di trasferimento dello stesso.

L'Ufficio ricorreva, quindi, presso la Corte di Cassazione, eccependo la violazione di legge in quanto la CTR avrebbe interpretato erroneamente l'art. 67 d.p.r. n. 917/86, dolendosi della circostanza che la CTR abbia fatto esclusivo riferimento all'edificio esistente e non all'intento concreto delle parti, teso all'aumento del carico edilizio tramite sviluppo delle potenzialità edificatorie del lotto.

### 2. I principi espressi dalla Sentenza della Corte di Cassazione

La sentenza in commento si inserisce in un solco ormai tracciato - per quanto, in passato, altalenante (v. *infra* par. 3) - che fissa il principio secondo il quale, essendo oggetto dell'atto di compravendita un fabbricato e quindi un "terreno già edificato", tale entità non può essere "mutata" e/o "trasformata fiscalmente" in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla mera base di presunzioni afferenti la sfera soggettiva dei contraenti, la cui realizzazione - peraltro - è eventuale, futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione) e rimessa alla volontà di un soggetto (l'acquirente) diverso dal soggetto passivo d'imposta (il venditore).

Gli Ermellini, dando continuità alla precedente giurisprudenza della Corte, richiamano altresì la norma istitutiva che ha dato origine alla fattispecie imponibile prevista dall'art. 67 del Tuir e cioè la Legge n. 413/1991, la cui *ratio* era l'assoggettamento a prelievo fiscale della forza economica conseguente "all'avvenuta destinazione edificatoria originariamente conferita in sede di pianificazione urbanistica" di

terreni e non quindi a quella eventualmente ripristinata conseguentemente ad un intervento, su un'area già edificata, da parte del cedente e/o addirittura di eventuali suoi aventi causa.

Secondo la Cassazione, la norma in esame deve intendersi quale norma impositiva di natura speciale che non può, conseguentemente, ammettere interpretazioni analogiche ex art. 12 disp. prel.cod.civ.

Conseguentemente, applicando il principio suddetto, non può sostenersi la tesi dell'Amministrazione finanziaria, laddove intende equiparare un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ad un terreno già da tempo edificato, che venga nuovamente utilizzato in seguito a demolizione e ricostruzione dell'edificio soprastante, ancorché con aumento di cubatura.

Ed ancora, con la Sentenza in commento, viene precisato che non è possibile porre a carico del venditore dell'edificio esistente sul terreno (già da tempo edificato), una plusvalenza afferente un'ipotetica ed eventuale operazione posta in essere da un soggetto diverso (il compratore), in quanto, diversamente approcciando, *“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, perché potrebbero sempre essere abbattuti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dalle intenzioni delle parti”*.

Da ultimo, gli Ermellini – nella parte finale della motivazione della sentenza in commento – sembra quasi che vogliano fissare i capisaldi degli altri precedenti giurisprudenziali riguardanti la fattispecie di cui trattasi e così ponendo una pietra miliare sull'argomento. In particolare:

- a) la distinzione tra edificato e non ancora edificato si pone in termini di alternativa esclusiva che, in via logica, non ammette un *tertium genus*;
- b) la cessione di un edificio non può essere riqualificata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente al capacità edificatoria del lotto su cui insiste;
- c) la pattuizione di demolire e ricostruire, anche con aumento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile.

### **3. Il contesto giurisprudenziale in cui si inserisce la sentenza in commento**

La sentenza in commento si inserisce in un contesto giurisprudenziale ondivago, originato inizialmente da una lontana risoluzione ministeriale (n. 395/E del 22 ottobre 2008), la quale – in risposta ad un interpello riguardante un caso molto particolare (cessione di fabbricati industriali in disuso da anni, rientranti in un “Piano Attuativo di Recupero”, con obbligo di stipula di apposita Convenzione urbanistica regolante la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, la demolizione degli edifici esistenti e la loro successiva riconversione con incremento di cubatura) – ha costituito lo spunto per l'Amministrazione finanziaria di considerare sempre plusvalenti ai fini Irpef le cessioni di qualsiasi immobile oggetto di successiva demolizione, equiparando dette operazioni, a tutti gli effetti, alle cessioni di terreni edificabili.

Il contenzioso sul punto è stato, ed è tuttora, abbondante. Le prime sentenze della Cassazione (Cassaz. n. 15629/15630/15631 del 2014 e n. 4150/2014) sono state, da subito, trancianti contro la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, statuendo fermamente che la situazione di fatto al momento dell'atto di vendita (ossia l'esistenza di un fabbricato) e la corrispondente risultanza formale/catastale, costituiscono elementi oggettivi insindacabili, nonchè un'entità sostanziale che non può essere soggettivamente mutata e/o riqualificata. In seguito a tali pronunce, vista la perentorietà delle stesse, è stata addirittura presentata un'interrogazione parlamentare sul punto (n. 5-03220 del 15 luglio 2014), al fine di valutare l'opportunità di un'espressa interpretazione autentica del Legislatore con conseguente eventuale invito ai singoli Uffici dell'Amministrazione finanziaria ad abbandonare i contenziosi in corso; a tal proposito il Ministro

interpellato rispondeva: *“Tenuto conto delle argomentazioni sviluppate dall’Agenzia, questo Ministero si riserva di seguire i futuri sviluppi giurisprudenziali, monitorandone attentamente l’andamento”*.

Successivamente sono apparse, per la prima volta, alcune sentenze della Cassazione contrarie alle tesi dei contribuenti (Cassaz. n. 12294 e 16983 del 2015), cui hanno fatto immediatamente seguito, però, altre sentenze decisamente favorevoli ai contribuenti stessi (Cassaz. n. 7599 e 7853 del 2016; nn. 4361, 7714, 10113, 15920 e 19129 del 2017).

Per completezza informativa, si evidenzia un’ulteriore recente pronuncia degli Ermellini (Cassaz. n. 31295/2018), che ha rinviato la questione alla CTR del Veneto, statuendo, però, che – nel caso di specie (cessione di area con fabbricato già demolito, per quanto dagli atti processuali non si evinceva con certezza l’avvenuta demolizione) – trattasi di cessione certamente tassabile ai fini Irpef.

Numerosissime, infine, le pronunce di merito delle varie Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, quasi unanimemente contrarie alla tesi dell’Amministrazione finanziaria. A mero titolo esemplificativo e non esaustivo, si cita la recentissima sentenza n. 369/3/2018 della CTR di Parma, depositata il 6 novembre 2018, nella quale si conferma il principio che l’Ufficio non può rideterminare l’oggetto della compravendita, individuandolo nella “potenzialità edificatoria” del terreno su cui insiste l’immobile già esistente, né possono essere fiscalmente rilevanti per il venditore eventi futuri ed eventuali rimessi alla volontà di soggetti diversi da quello interessato dall’imposizione fiscale.

#### **4. Note conclusive**

In conclusione, è possibile osservare che la tesi dell’Agenzia risulta sostenibile solo in caso di avvenuta demolizione del fabbricato prima della stipula del relativo atto di cessione.

Mentre in nessun modo può trovare giustificazione il tentativo di “trasformare fiscalmente” un fabbricato esistente in un’area edificabile, per la sola circostanza che sia prevista la successiva demolizione e ricostruzione e ciò anche se con incremento di cubatura.

Le motivazioni espresse dalla giurisprudenza di Cassazione, la quale – ad oggi – ha già emanato ben dodici sentenze contrarie alle tesi dell’Amministrazione finanziaria - sono certamente trancianti, attribuendo rilevanza a dati di ordine oggettivo quali l’esistenza di fatto del fabbricato al momento della stipula del relativo rogito notarile e le risultanze catastali.

In contrario, risultano irrilevanti quegli eventi futuri ed eventuali afferenti alla volontà di un soggetto diverso dal venditore.

E’ evidente, quindi, che – visti i principi sopra enunciati ed ormai consolidati dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione - la fattispecie qui esaminata meriti, una volta per tutte, un chiarimento definitivo da parte del Legislatore, se non una Circolare dell’Agenzia che inviti gli Uffici ad abbandonare i contenziosi in essere, i quali continuano ad obbligare i contribuenti a sostenere oneri e spese rilevanti per difendersi da pretese che hanno ormai il sapore di goffi tentativi di trasformare la realtà oggettiva dei fatti e la natura giuridica degli atti stipulati.

**Filippo Ricci - Dottore Commercialista in Rimini**

#### **POSTILLA**

di Thomas Tassani

L’alternatività tra il negozio giuridico (e la corrispondente qualificazione fiscale) di cessione di fabbricato e quello di cessione di area edificabile deve essere condotta secondo gli ordinari criteri di interpretazione dei contratti, quindi attribuendo rilievo all’elemento fondamentale della volontà delle parti. La scelta del legislatore tributario è quella di delineare due regimi tributari tra loro alternativi, sulla base di una precisa

*ratio* normativa. Risulta, perciò, impedita una operazione di ri-qualificazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, che conduca a superare (ed in definitiva ad ignorare) la volontà manifestata dalle parti. E non importa, in tale prospettiva, se in questo modo si determina la non tassazione di una possibile capacità reddituale: quella corrispondente alla potenzialità edificatoria del terreno su cui insiste l'immobile.

La lettura del commento di Ricci alla pronuncia della Suprema Corte, sintetizzato in simili passaggi, risulta sicuramente rassicurante per l'operatore.

E', infatti, finalmente possibile affermare che la *vendita di un fabbricato* deve essere considerata sul piano fiscale quale *vendita di fabbricato* [e non di qualcosa d'altro].

Siamo, ce ne rendiamo conto, all'abbicci della certezza del diritto ma in un sistema, quello tributario, in cui tale valore è sistematicamente messo in discussione, anche una affermazione che dovrebbe essere ovvia appare come una straordinaria conquista di civiltà giuridica.

Piuttosto, occorre interrogarsi sulla possibilità di estendere le basi teoriche del ragionamento della Corte anche al diverso settore delle imposte sui trasferimenti, in cui la qualificazione fiscale della cessione come di area edificabile, anziché di fabbricato, potrebbe incidere [non più sulle aliquote ma] sulla determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

A nostro avviso la soluzione deve essere la medesima, a maggior ragione alla luce del "nuovo" art. 20 TUR, che impedisce il ricorso ad elementi extratestuali nella qualificazione dell'atto portato alla registrazione. Quindi l'Agenzia delle Entrate non può valorizzare il comportamento successivo dell'acquirente, ma neppure atti distinti come, per esempio, le autorizzazioni amministrative richieste e/o concesse per la demolizione e costruzione.

Anche qualora la potenzialità edificatoria dovesse essere in qualche modo oggettiva, non si potrà, salvo fattispecie di accertata evasione fiscale [es. occultamento di corrispettivi], giungere ad una divaricazione tra qualificazione civilistica e qualificazione fiscale.

Dpr 131/1986

Titolo III

APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

Art. 20.

Interpretazione degli atti

1. L'imposta e' applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi. ((74))

-----  
AGGIORNAMENTO (74)

La L. 30 dicembre 2018, n. 145, nel modificare l'art. 1, comma 87, lettera a) della L. 27 dicembre 2017, n. 205, ha conseguentemente disposto (con l'art. 1, comma 1084) che "L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131".

