

Quesito n. 167-2009/T

Plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettera a) del Tuir - Fattispecie - Configurabilità

Si chiede di sapere se la rivendita di un fabbricato edificato su un terreno, già acquistato come edificabile, determini plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera a), del Tuir.

Si rammenta che ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera a) e lettera b), del Tuir, *"sono redditi diversi (...)"* rispettivamente *"le plusvalenze realizzate mediante lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita anche parziale, dei terreni e degli edifici"* e *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti 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..."*.

Si osserva che nell'ambito delle lettere a) e b) dell'art. 67, comma 1, del Tuir il legislatore ha inteso distinguere l'imponibilità delle plusvalenze nell'ipotesi in cui le stesse conseguano alla vendita di terreni o di edifici successiva all'esecuzione di lottizzazione o di opere volte a rendere le relative aree edificabili, dall'imponibilità delle plusvalenze che derivano – fuori delle ipotesi espressamente previste – dalla cessione infraquinquennale a titolo oneroso di immobili (fabbricati e terreni agricoli) e dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Al riguardo, occorre precisare che l'art. 36, comma 2, d.l. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006, ha introdotto una nuova nozione di "area edificabile" valida ai fini fiscali in generale e dell'ICI in particolare. In base alla norma in questione deve considerarsi edificabile l'area 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. (Per approfondimenti, cfr. *La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi*, est. PURI, Relazione al Convegno di Roma, "Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili", in *Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*).

Dal disposto dell'art. 67, comma 1, del Tuir, si ricava quindi che mentre la fattispecie di cui alla lettera b) comprende le cessioni di fabbricati, terreni agricoli e di terreni da ritenersi

edificabili sulla base degli strumenti urbanistici, l'ipotesi di cui alla lettera a) fa riferimento alla vendita di immobili che presuppongono un intervento del privato che sostiene le spese di lottizzazione o che, indipendentemente dal procedimento di lottizzazione o dall'autorizzazione del sindaco, dà esecuzione ad opere dirette alla realizzazione, contemporanea o successiva, di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale (si veda al riguardo, LEO, *Le imposte sui redditi nel Teso unico*, Milano, 2007, 1138 ss.).

Occorre precisare che la nozione tecnica di "lottizzazione" può essere desunta dall'art. 8 della Legge n. 765/1967 (cd. Legge ponte), che ha sostituito i primi due commi dell'art. 28 della Legge n. 1150/1942 (cd. Legge urbanistica), e dalla circolare del Ministero dei lavori pubblici n. 3210 del 1967. La lottizzazione risulta essere subordinata all'approvazione del piano regolatore generale o del programma di fabbricazione espressamente disciplinato dall'art. 34 della Legge ponte. Nella circolare predetta si è inoltre chiarito che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione, contemporanea o successiva, di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento. Ulteriori indicazioni sono desumibili dall'art. 30 del D.P.R. n.380/2001 (cd. Legge Lunardi), che definisce la lottizzazione qualsiasi trasformazione urbanistica od edilizia dei terreni, realizzata anche *"attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed il rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denuncino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio"*.

In assenza di una definizione fiscale di "lottizzazione di terreni" si è discusso se sia sufficiente ad integrare la fattispecie dell'art. 67, comma 1, lettera a) del Tuir lo svolgimento di un'attività meramente amministrativa o se, viceversa, sia necessaria anche una fase esecutiva di realizzazione delle opere (quest'ultimo orientamento è stato accolto dalla Cassazione nelle sentenze nn. 2880/1977; 2469/1978 e dalla Commissione Tributaria Centrale nelle sentenze nn. 3212/1995 e 3857/1995). In ogni caso, secondo l'Amministrazione finanziaria in una recente risoluzione, al fine di individuare il momento in cui il terreno cessa di essere qualificato semplicemente come "suscettibile di utilizzazione edificatoria" per essere qualificato come "lottizzato", occorre aver riguardo alla data di approvazione del piano di lottizzazione da parte del Comune ed a quella della stipula della relativa convenzione di lottizzazione, dal momento che questa, con la previsione degli oneri di urbanizzazione a carico del privato, completa l'iter amministrativo (Risoluzione n. 319/E del 24 luglio 2008).

Con riferimento all'ipotesi di plusvalenza realizzata mediante la vendita, anche parziale, di terreni o di edifici costruiti a seguito dell'esecuzione di opere intese a rendere le aree edificabili, in dottrina è stato osservato che la trasformazione di un terreno da inidoneo allo

sfruttamento edilizio in area edificabile non necessariamente passa attraverso il piano di lottizzazione; il possessore di un fondo può infatti eseguire lavori che ne rendano più agevole l'edificabilità e che ne aumentino, di conseguenza, il valore di mercato. Nei casi diversi dalla lottizzazione, appare tuttavia necessario un accertamento specifico volto a stabilire se le opere eseguite abbiano avuto quel preciso fine e quale incidenza abbiano avuto sulla concreta possibilità di edificare (LEO, *op. cit.*; GAFFURI, *La disciplina dei redditi diversi*, in Corr. Trib. n. 20/1980, 881; quanto alla *ratio* dell'art. 67, comma 1, lettera a) del Tuir, si veda inoltre Cass. n. 6836/2001 secondo cui "*la norma che prevede la tassabilità della plusvalenza speculativa ha ad oggetto proprio la trasformazione nella natura del terreno, attuata attraverso procedure formali previste dalle norme o attraverso attività che di fatto rendono possibile una utilizzazione urbanistica per terreni inclusi in piani regolatori o in programma di fabbricazione*").

Forniti gli elementi che consentono di meglio comprendere la portata della norma menzionata nel quesito, ai fini della risposta, bisogna porre in evidenza che sia nel disposto della lettera a) che in quello della lettera b) del primo comma dell'art. 67 è contemplata l'imponibilità di plusvalenze che conseguono alla cessione di fabbricati; tuttavia, occorre rilevare che la differenza tra le due norme risiede nella circostanza per cui mentre in base alla lettera b) la cessione infraquinquennale - fuori dalle ipotesi di esclusione - deve avere ad oggetto fabbricati acquistati ovvero costruiti, la fattispecie di cui alla lettera a) si riferisce alla **cessione di edifici costruiti su iniziativa di chi abbia realizzato la lottizzazione** ovvero, indipendentemente dalle procedure formali, abbia eseguito opere dirette a consentire lo sfruttamento edilizio. Al riguardo, in dottrina è stato sottolineato che la realizzazione delle plusvalenze di cui alla lettera a) dell'art. 67, comma 1, del Tuir è subordinata alla sussistenza di **tre condizioni essenziali ovverosia la proprietà del terreno in seguito ad acquisizione per atto tra vivi o mortis causa, la lottizzazione o esecuzione di opere intese a rendere i terreni edificabili e la successiva vendita dei terreni e degli edifici** (Cfr. FUSCONI-ANTICO, *Le plusvalenze da cessioni di terreni edificabili*, in Boll. Trib., 2004, 1298 ss; si veda anche DE MARCO, *L'accertamento delle plusvalenze immobiliari nei redditi diversi*, Boll. Trib. 2006, III, 1516 ss.). Peraltro, anche la giurisprudenza, nel ricostruire la *ratio* della disposizione di cui alla lettera a) dell'art. 67 citato, ha evidenziato che la previsione della tassabilità della plusvalenza "*ha ad oggetto proprio la trasformazione della natura del terreno*" per iniziativa del proprietario (cfr. Cass. n. 6836/2001). Ne consegue, pertanto, che per integrare la fattispecie impositiva di cui alla predetta lettera a) **non appare sufficiente che vi sia la vendita di un edificio "costruito" su un'area fabbricabile, essendo invero rilevante che la costruzione dell'edificio - su iniziativa di chi poi procede alla cessione dello stesso - sia collegata alla lottizzazione** o, comunque, alla realizzazione di opere che abbiano reso possibile l'edificabilità (per approfondimenti, cfr. Studio CNN n. 395-bis, *Imposte dirette - Plusvalenze da vendita di terreni - Appunti in tema di plusvalenze imponibili derivanti da cessione di terreni edificabili effettuata da privato (art. 81, lettere a - b del Tuir)*, est. COLUCCI).

Stanti le considerazioni svolte, in assenza di specifiche indicazioni nel quesito, sembrerebbe che l'ipotesi prospettata non realizzi il presupposto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lettera a) del Tuir, ma che piuttosto integri la fattispecie di cui alla successiva lettera b). L'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir, come dianzi riportato, prevede infatti l'imponibilità delle plusvalenze, non solo laddove derivino da cessioni infraquinquennali a titolo oneroso di fabbricati acquisiti a titolo derivativo, ma anche qualora le stesse conseguano a cessioni a titolo oneroso di fabbricati costruiti per iniziativa del cedente, in assenza, tuttavia, di interventi di lottizzazione od opere finalizzate a consentire lo sfruttamento edilizio. L'inequivocabile lettera della norma trova, peraltro, piena rispondenza nel disposto del successivo art. 68, comma 1, che, nel fissare i criteri per la determinazione delle plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 67, prevede, tra l'altro, espressamente che *"le plusvalenze sono costituite dalla differenza del corrispettivo pattuito per la cessione e (...) il costo di costruzione del bene ceduto aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo"* (per la nozione di "costi inerenti", cfr. Studi CNN n. 60-2006/T e 34-2006/T rispettivamente *Finanziaria 2006 - Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari*, est. BELLINI e *Legge finanziaria 2006 - Individuazione e calcolo delle plusvalenze immobiliari*, est. CIGNARELLA).

Si precisa infine che, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir, è esclusa l'imponibilità della plusvalenza qualora il fabbricato che si intende cedere sia pervenuto al cedente per successione ovvero laddove lo stesso consista in un'unità immobiliare urbana che per la maggior parte del periodo intercorso tra la costruzione e la cessione sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari (per approfondimenti sul punto, si rinvia agli Studi CNN nn. 60-2006/T e 34-2006/T, citati).

Maria Concetta Cignarella