

Risposta n. 331

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Articolo 67 del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante è comproprietaria, insieme alle sue tre sorelle, ognuna in ragione di un quarto, di un compendio immobiliare, composto da due unità immobiliari destinate ad abitazione e da un'area pertinenziale esterna.

L'Istante, unitamente alle altre comproprietarie, intende vendere il predetto compendio immobiliare acquisito in parte dalla successione ereditaria della madre e per la restante parte dalla successione del padre.

L'Istante fa presente che l'acquirente, dopo la vendita, provvederà alla demolizione del fabbricato e alla costruzione di un nuovo immobile e che il titolo abitativo edilizio per la demolizione e la successiva edificazione potrebbe essere rilasciato o presentato sia prima che dopo la vendita del complesso immobiliare.

Tanto premesso, l'Istante chiede di conoscere se l'atto di cessione del descritto complesso immobiliare possa generare una plusvalenza imponibile e, qualora dovesse emergere una plusvalenza, se sia possibile avvalersi del disposto dell'articolo 7 della

legge 28 dicembre 2001, n. 448 (rubricato «*Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola*») per la rideterminazione del costo d'acquisto, al fine di ridurre l'eventuale plusvalenza in caso di cessione).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la vendita descritta non realizzi una plusvalenza, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), secondo periodo, del TUIR in quanto il terreno da edificare non può essere assimilato ad un terreno già edificato che, previa demolizione e ricostruzione, venga edificato nuovamente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La circolare n. 23/E del 29 luglio 2020, avente ad oggetto il trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati cd. "da demolire", ha chiarito quanto di seguito esposto.

L'articolo 67, comma 1, lettera b), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), include fra i redditi diversi - se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente *«le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso 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 a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria*

secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione».

Con la risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008 è stato chiarito che la vendita a titolo oneroso di fabbricati ricadenti in un'area oggetto di un piano di recupero, approvato in via definitiva dal Comune, è riconducibile alla fattispecie della cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, con conseguente tassabilità della plusvalenza a prescindere dal periodo di possesso del cespite.

Tale posizione interpretativa si basa sulla considerazione che se i fabbricati ceduti ricadono in un piano di recupero, da cui notoriamente discende la possibilità di sviluppare in termini di incremento le cubature esistenti, *«oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie in corso di definizione».*

L'Amministrazione finanziaria ha dato applicazione generalizzata al principio espresso nella citata risoluzione, riferendolo anche ad altre casistiche, tra cui le cessioni di fabbricati "da demolire".

Su tali basi si è dunque operata la riqualificazione dell'oggetto della cessione da "fabbricato" a "terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria", con applicazione del trattamento fiscale riservato a quest'ultima ipotesi.

Tale interpretazione seguita dall'Amministrazione finanziaria non ha tuttavia trovato conferma nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza *ex* articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR, se oggetto del trasferimento a titolo oneroso è un edificio, detto trasferimento non può mai essere riqualificato come cessione di area edificabile, nemmeno quando l'edificio è destinato alla successiva demolizione e ricostruzione

Si richiama, in particolare, la sentenza della Suprema corte n. 5088 del 21 febbraio 2019, nella quale, è stato, tra l'altro, enunciato il principio di diritto secondo cui *"nella cessione di edificio, la pattuizione delle parti di demolire e ricostruire,*

anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile".

In sostanza, secondo l'interpretazione dei giudici di legittimità, se su un'area insiste un qualsivoglia fabbricato, la stessa area deve dirsi già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area «*suscettibile di utilizzazione edificatoria*» di cui all'articolo 67 del TUIR, atteso che la potenzialità edificatoria si è già consumata.

In considerazione dell'indirizzo assunto dalla giurisprudenza di legittimità, da ritenersi consolidato, e tenuto conto dei pareri espressi al riguardo dall'Avvocatura Generale dello Stato, la citata circolare n. 23/E del 2020 ha considerato superate le indicazioni contenute nella richiamata risoluzione n. 395/E del 2008.

La fattispecie in esame riguarda la vendita di due unità immobiliari destinate ad abitazione (ed un'area pertinenziale esterna) che l'acquirente, sulla base di idoneo titolo abilitativo, provvederà a demolire per la costruzione di un nuovo fabbricato. Trattasi, dunque, non della cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria bensì della cessione di un fabbricato pervenuto per successione e, pertanto, alla stessa trova applicazione la relativa disciplina.

Tale soluzione assorbe gli ulteriori dubbi interpretativi in merito al rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili posti dall'Istante.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)