

## Risoluzione del 22/10/2008 n. 395 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Sig XY -Cessione di fabbricati e terreni rientranti in un Piano di recupero- Art. 67, comma 1, del TUIR

**Sintesi:** Le plusvalenze relative alla cessione di fabbricati con annessi terreni di pertinenza oggetto di un piano di recupero approvato dal Comune che ne prevede l'abbattimento e l'ampliamento della cubatura sono tassate in quanto oggetto della compravendita diventano non piu' i fabbricati ma i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

### Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67 comma 1 del DPR n. 917 del 1986, e' stato esposto il seguente

#### QUESITO

Il contribuente istante fa presente di essere proprietario da oltre cinque anni, in comunione con il coniuge, di un fabbricato ad uso industriale (identificato al NCEU al F. ... Cat. D/7) e di uno ad uso civile abitazione (identificato al NCEU al F. ... Cat. A/3), posti in ..., via ... . Tali fabbricati, seppure tuttora integri ed agibili, fanno parte, assieme ad altri immobili di proprieta' di soggetti diversi, di un'area oggetto del Piano di Recupero n. ... del Comune di ..., avente la superficie totale di mq.9500 e rappresentata al Catasto Fabbricati al F. ... . Detto piano di recupero e' stato approvato in via definitiva dal Comune di ... ed e' attualmente alla firma la relativa convenzione che prevede, a scorporo degli oneri di urbanizzazione, pari ad euro 1.200.000, la realizzazione da parte dei titolari del permesso di costruire l'allargamento di un sottopasso ferroviario ubicato nella zona ovvero il versamento del contributo di euro 1.000.000 per la realizzazione di un nuovo sottopasso. I beni sopra indicati saranno oggetto nel corso del presente anno della cessione nei confronti di un costruttore che li acquistera' al fine della realizzazione del sopra descritto intervento edilizio. L'istante chiede di conoscere se tale cessione, pur avendo quale oggetto immobili detenuti da oltre cinque anni, possa dar luogo all'emersione di plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, del DPR n.917/1986, trattandosi di beni che, risultando finalizzati all'attivita' edificatoria prevista dal piano di recupero, hanno perduto la loro natura di fabbricati per assumere quella di aree fabbricabili. In tale ultima ipotesi infatti i beni in parola potrebbero eventualmente essere oggetto di rivalutazione ai sensi dell'art.1, comma 91, della legge n.244/2007 (finanziaria 2008).

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente istante ritiene che i beni oggetto della cessione in esame, anche se acquistati dal cessionario al fine di dare esecuzione al piano di recupero, come sara' espressamente dichiarato in atto, conservino, al momento della vendita, la natura e le caratteristiche di fabbricati integri nella loro struttura ed in grado di essere utilizzati secondo le proprie caratteristiche. Pertanto, dalla cessione dei medesimi non possa emergere plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, del DPR n.917/1986 e, di conseguenza, non possa procedersi alla rivalutazione prevista dall'art.1, comma 91, della legge n.244/2007.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobili ad opera delle persone fisiche, qualificabili, sotto il profilo fiscale, come redditi diversi, di cui all'art. 67, comma 1, del TUIR, subiscono un trattamento differenziato a seconda della tipologia del cespite alienato. Precisamente, mentre le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di fabbricati sono assoggettate alla disciplina di cui alla lett. b), dell'art. 1, del citato art. 67 del TUIR, che ne prevede l'imponibilita' nella sola ipotesi in cui tale cessione avvenga prima del decorso del quinquennio dall'acquisto ovvero dalla costruzione - fatte salve le ipotesi in cui l'acquisto avvenga per successione o donazione e le cessioni di unita' immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso fra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari - le

plusvalenze realizzate dalla vendita, anche parziale, dei terreni (e degli edifici) dopo che su di essi sono state eseguite opere intese a renderli edificabili, invece, vanno ricondotte nell'ambito applicativo della lettera a) del comma 1 dello stesso articolo 67 del TUIR che ne prevede la tassabilità a prescindere dal periodo di possesso dell'immobile. Ulteriore fattispecie impositiva ricorre qualora la plusvalenza sia realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Quest'ultima previsione, introdotta nel nostro ordinamento dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, ricollega la tassazione al semplice intervento della destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni a prescindere dalla esistenza o meno di una attività speculativa. Stante le suesposte fattispecie, appare evidente come, al fine di individuare il corretto trattamento fiscale applicabile ad una cessione immobiliare, sia indispensabile esaminare, in primis, l'immobile oggetto di compravendita.

Nel caso specifico ad essere ceduti sono n. 2 fabbricati: uno ad uso industriale - identificato al NCEU al F. ..., Cat. D/7 - ed uno ad uso di civile abitazione - identificato al NCEU al F. ..., Cat. A/3 - entrambi situati nel Comune di ....

Trattasi di fabbricati rientranti, unitamente ad altri immobili, in un area oggetto del Piano di recupero n. ..., già approvato in via definitiva, avente una superficie complessiva di mq. 9.500.

Cio' premesso, la scrivente e' del parere che la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui, come e' noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che 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.

Al riguardo, e' significativa la circostanza che lo schema di convenzione predisposto ha già stabilito le cubature ammesse in relazione alle varie tipologie di edifici realizzabili (residenziali, produttivi e destinati ad uffici e commercio).

Dal predetto schema di convenzione risulta, inoltre, che l'area sarà sottoposta ad interventi di trasformazione urbana che comporteranno modifiche all'assetto, alla consistenza e alle funzioni insediate, e che per la realizzazione degli edifici residenziali e uffici previsti sarà necessaria la preventiva demolizione degli edifici esistenti.

Ad avviso della scrivente, concordemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, la fattispecie in esame appare riconducibile alla lettera b), trattandosi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Al riguardo si rammenta che, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, "un'area e' da considerarsi 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".

Atteso che per i sopra esposti motivi, deve ritenersi che la cessione abbia ad oggetto un'area edificabile, può tornare eventualmente applicabile la disposizione di cui all'art. 2, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 - come modificato dall'art. 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, successivamente, dall'art. 4, comma 9-ter, del D.L. 3 giugno 2008, n. 97, convertito dalla legge 2 agosto 2008, n. 129 - che prevede la rivalutazione del valore dei terreni tramite l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 4 per cento sul valore periziato, a condizione che la redazione ed il giuramento della perizia, nonché il versamento della prima o dell'unica rata, siano effettuati entro la predetta data del 31 ottobre 2008.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

Roma, 22 ottobre 2008

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Sig XY - Cessione di fabbricati e terreni rientranti in un Piano di recupero- Art. 67, comma 1, del TUIR***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67 comma 1 del DPR n. 917 del 1986 , è stato esposto il seguente

#### **QUESITO**

Il contribuente istante fa presente di essere proprietario da oltre cinque anni, in comunione con il coniuge, di un fabbricato ad uso industriale (identificato al NCEU al F. ... Cat. D/7) e di uno ad uso civile abitazione (identificato al NCEU al F. ... Cat. A/3), posti in ..., via .... Tali fabbricati, seppure tuttora integri ed agibili, fanno parte, assieme ad altri immobili di proprietà di soggetti diversi, di un'area oggetto del Piano di Recupero n. ... del Comune di ..., avente la superficie totale di mq.9500 e rappresentata al Catasto Fabbricati al F. ...

Detto piano di recupero è stato approvato in via definitiva dal Comune di ... ed è attualmente alla firma la relativa convenzione che prevede, a scorporo degli oneri di urbanizzazione, pari ad euro 1.200.000, la realizzazione da parte dei titolari del permesso di costruire l'allargamento di un sottopasso ferroviario ubicato nella zona ovvero il versamento del contributo di euro 1.000.000 per la realizzazione di un nuovo sottopasso. I beni sopra indicati saranno oggetto nel corso del presente anno della cessione nei confronti di un costruttore che li acquisterà al fine della realizzazione del sopra descritto intervento edilizio. L'istante chiede di conoscere se tale cessione, pur avendo quale oggetto immobili detenuti da oltre cinque anni, possa dar luogo all'emersione di plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, del DPR n.917/1986, trattandosi di beni che, risultando finalizzati all'attività edificatoria prevista dal piano di recupero, hanno perduto la loro natura di fabbricati per assumere quella di aree fabbricabili. In tale ultima ipotesi infatti i beni in parola potrebbero eventualmente essere oggetto di rivalutazione ai sensi dell'art.1, comma 91, della legge n.244/2007 (finanziaria 2008).

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Il contribuente istante ritiene che i beni oggetto della cessione in esame, anche se acquistati dal cessionario al fine di dare esecuzione al piano di recupero, come sarà espressamente dichiarato in atto, conservino, al momento della vendita, la natura e le caratteristiche di fabbricati integri nella loro struttura ed in grado di essere utilizzati secondo le proprie caratteristiche.

Pertanto, dalla cessione dei medesimi non possa emergere plusvalenza ai sensi dell'art.67, comma 1, del DPR n.917/1986 e, di conseguenza, non possa procedersi alla rivalutazione prevista dall'art.1, comma 91, della legge n.244/2007.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobili ad opera delle persone fisiche, qualificabili, sotto il profilo fiscale, come redditi diversi, di cui all'art. 67, comma 1, del TUIR, subiscono un trattamento differenziato a seconda della tipologia del cespite alienato.

Precisamente, mentre le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di fabbricati sono assoggettate alla disciplina di cui alla lett. b), dell'art. 1, del citato art. 67 del TUIR, che ne prevede l'imponibilità nella sola ipotesi in cui tale cessione avvenga prima del decorso del quinquennio dall'acquisto ovvero dalla costruzione - fatte salve le ipotesi in cui l'acquisto avvenga per successione o donazione e le cessioni di unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso fra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari - le plusvalenze realizzate dalla vendita, anche parziale, dei terreni (e degli edifici) dopo che su di essi sono state eseguite opere intese a renderli edificabili, invece, vanno ricondotte nell'ambito applicativo della lettera a) del comma 1 dello stesso articolo 67 del TUIR che ne prevede la tassabilità a prescindere dal periodo di possesso dell'immobile.

Ulteriore fattispecie impositiva ricorre qualora la plusvalenza sia realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Quest'ultima previsione, introdotta nel nostro ordinamento dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, ricollega la tassazione al semplice intervento della destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni a prescindere dalla esistenza o meno di una attività speculativa.

Stante le suesposte fattispecie, appare evidente come, al fine di individuare il corretto trattamento fiscale applicabile ad una cessione immobiliare, sia indispensabile esaminare, in primis, l'immobile oggetto di compravendita.

Nel caso specifico ad essere ceduti sono n. 2 fabbricati : uno ad uso industriale - identificato al NCEU al F. ..., Cat. D/7 - ed uno ad uso di civile abitazione - identificato al NCEU al F. ..., Cat. A/3 - entrambi situati nel Comune di ....

Trattasi di fabbricati rientranti, unitamente ad altri immobili, in un area oggetto del Piano di recupero n. ..., già approvato in via definitiva, avente una superficie complessiva di mq. 9.500.

Ciò premesso, la scrivente è del parere che la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui, come è noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che 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.

Al riguardo, è significativa la circostanza che lo schema di convenzione predisposto ha già stabilito le cubature ammesse in relazione alle varie tipologie di edifici realizzabili (residenziali, produttivi e destinati ad uffici e commercio).

Dal predetto schema di convenzione risulta, inoltre, che l'area sarà sottoposta ad interventi di trasformazione urbana che comporteranno modifiche all'assetto, alla consistenza e alle funzioni insediate, e che per la realizzazione degli edifici residenziali e uffici previsti sarà necessaria la preventiva demolizione degli edifici esistenti.

Ad avviso della scrivente, concordemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, la fattispecie in esame appare riconducibile alla lettera b), trattandosi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Al riguardo si rammenta che, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, "un'area è da considerarsi 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".

Atteso che per i sopra esposti motivi, deve ritenersi che la cessione abbia ad oggetto un'area edificabile, può tornare eventualmente applicabile la disposizione di cui all'art. 2, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 - come modificato dall'art. 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, successivamente, dall'art. 4, comma 9-ter, del D.L. 3 giugno 2008, n. 97, convertito dalla legge 2 agosto 2008, n. 129 - che prevede la rivalutazione del valore dei terreni tramite l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 4 per cento sul valore periziato, a condizione che la redazione ed il giuramento della perizia, nonché il versamento della prima o dell'unica rata, siano effettuati entro la predetta data del 31 ottobre 2008.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.