



Publicato su *Fiscopiù* (<http://fiscopiu.it>)

[Home](#) > [Focus](#) > Le Plusvalenze derivanti da cessione di immobili

06 Marzo 2015

Redditi diversi

di Domenico Montemurno - Dottore Commercialista

Alcune recenti pronunzie della Corte di Cassazione offrono lo spunto per soffermare l'attenzione sulle disposizioni previste dall'art. 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 relative ai Redditi diversi, con specifico riguardo alle lettere a) e b) del primo comma che si occupano di **plusvalenze immobiliari**. In particolare saranno qui esaminate la Sentenza n. 12752 del 6 marzo 2014 che si è occupata della plusvalenza realizzata mediante lottizzazione di terreni e la Sentenza n. 15333 del 4 luglio 2014 relativa alle plusvalenze applicabili a seguito di contratti di costituzione del diritto di superficie per **installazione di impianti fotovoltaici**.

## La lottizzazione dei terreni

Premesso che, perché si possa parlare di **redditi diversi**, ai sensi del primo comma dell'art. 67, è necessario che questi non siano considerati **redditi di capitale** o che non siano conseguiti nell'esercizio di arti o professioni o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, in una parola, dovranno riferirsi alla persona fisica quali redditi personali, la lettera a) del citato art. 67 considera " *le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici*".

Mentre la lettera b) considera " *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 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**. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante*".

Si tratta, in sostanza, di due fattispecie che prevedono diversi comportamenti da parte del **contribuente**: nel primo caso un'attività prodromica ovvero la **lottizzazione** o **esecuzione** di opere utili alla edificabilità dei terreni e la successiva vendita; nel secondo caso la sola cessione a titolo oneroso di un terreno già ritenuto edificabile secondo gli strumenti urbanistici.

Soffermando l'attenzione sul primo caso ed in particolare sul concetto di lottizzazione occorre fare ricorso alle pronunzie giurisprudenziali, con particolare riguardo alla Corte

di Cassazione, che ne definiscono bene i contorni, con esplicito riferimento alle conseguenze fiscali. Infatti già con la Sentenza n. 15208 del 29 novembre 2001 la Suprema Corte statuiva che “ *Un terreno deve ritenersi **giuridicamente lottizzato** nel momento in cui l'autorità competente (in genere il comune) ha provveduto ad emettere la necessaria autorizzazione alla **lottizzazione** (art. 28 comma 2) e non è indispensabile che si sia realizzata già la condizione sospensiva cui la autorizzazione è subordinata cioè la stipula di una convenzione, da trascriversi a cura del proprietario, che preveda i vari oneri a carico del proprietario*”.

Lo stesso concetto veniva ribadito con la Sentenza n. 11819 del 19 maggio 2006, e, più recentemente con la Sentenza n.12752 del 6 giugno 2014 con le quali la **Corte di Cassazione**, con riguardo alla fattispecie che qui interessa ovvero quella relativa alla lettera a) dell'art. 67 D.P.R. 917/86, ritiene che il termine **lottizzazione** possa essere circoscritto alla semplice ipotesi dell'avvenuta **approvazione** da parte del **Comune**, non rilevando la fase successiva della convenzione e del rilascio della licenza di costruzione.

Infatti, pur essendo noto che, secondo le **leggi urbanistiche**, per l'efficacia della lottizzazione è necessaria la successiva convenzione, si ritiene che l'interpretazione letterale della norma in argomento non consente di ritenere tale condizione discriminante per l'applicazione della lettera a) del primo comma dell'art. 67, citato.

Del resto quando il legislatore ha voluto dare valenza assoluta alla esistenza della “**convenzione**”, lo ha fatto in maniera esplicita, come è accaduto a proposito dell'**agevolazione** dell'imposta di registro fissata all'**1%** per l'acquisto di immobili rientranti in piani particolareggiati e disciplinata dall'art. 33 della Legge 23 dicembre 2000 n. 388, nella versione rettificata di cui alla Legge 24 dicembre 2003 n. 350 ove si legge che “*Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'art. 33 comma 3 della legge 23.12.2000 n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore*”. E' evidente che in questo caso la sottoscrizione della convenzione non è mero atto conclusivo di un procedimento amministrativo ma riveste il carattere di condizione necessaria per la fruizione dell'agevolazione. Non essendovi analoga previsione nell'art. 67 in argomento ma il semplice richiamo alla “**lottizzazione**”, non si ritiene possano sussistere dubbi circa la necessità di verificare che questa e solo questa sia presente, in quanto autorizzata.

## **L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate**

Con la Risoluzione n. 319 del 24 luglio 2008, l'Agenzia delle Entrate ritiene, invece, che perché possa applicarsi la lettera a) del citato art. 67 del TUIR, è necessario che sia stata anche sottoscritta la **convenzione** con il **Comune**. Infatti, rispondendo ad un interpello con il quale gli interessati ritenevano che “*la locuzione «**lottizzazione di terreni**» non debba necessariamente designare l'espletamento di attività volte alla realizzazione materiale di opere dirette a conseguire l'edificabilità dei terreni, ma possa consistere anche nel solo mero completamento delle attività amministrative finalizzate ad ottenere l'autorizzazione alla realizzazione di interventi di lottizzazione*” veniva affermato che “*Una cessione di terreni lottizzati può di conseguenza configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, lettera a), del TUIR, quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la*

*relativa convenzione di lottizzazione, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all'urbanizzazione dell'area, completa l'iter amministrativo".*

In sostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate, la disciplina della lettera a) dell'art. 67 citato, dovrebbe essere interpretata solo in relazione al minor onere che comporterebbe la sua applicazione rispetto a quella riportata nella lettera b) e, per avvalorare la propria tesi, cita una pronuncia della Corte di Cassazione (n. 26275 del 14 dicembre 2007) la quale, richiamandosi alla giurisprudenza del Consiglio di Stato (ex pluribus Sez. 4<sup>a</sup>, 11 aprile 1978, n. 284), afferma che "**La convenzione è condizione sospensiva di efficacia del provvedimento di autorizzazione: condizione operante ex lege, indipendentemente dalla apposizione di una riserva in questo senso nel testo del provvedimento, con la conseguenza che il provvedimento di approvazione del piano di lottizzazione da parte del Comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione non sia intervenuta**".

Tuttavia l'**Amministrazione Finanziaria** non tiene conto che la citata sentenza veniva emessa in relazione alla contestazione circa la determinazione dell'indennizzo di un esproprio per **pubblica utilità** strettamente dipendente dalla sussistenza o meno di una lottizzazione approvata e resa efficace dalla sottoscrizione della convenzione. Si ritiene, pertanto, che tale circostanza sia del tutto diversa da quella disciplinata dal più volte citato art. 67 del TUIR, alla lettera a) del primo comma, ove, come già detto innanzi, si fa riferimento alla esistenza della lottizzazione come **requisito oggettivo**.

### **L'esecuzione di opere intese a rendere edificabili i terreni**

Ma anche la seconda parte della medesima disposizione, avendo riguardo "**all'esecuzione di opere intese a renderli edificabili**" come condizione per l'applicazione della stessa norma, depone a favore di una **interpretazione** più fattuale e meno vincolata alla **legislazione urbanistica**.

Del resto, la locuzione sopra riportata va intesa in una accezione più ampia, rispetto al significato strettamente materiale. Infatti questa è stata l'interpretazione data dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione con alcune sentenze che di seguito si richiamano.

Con la prima sentenza n. 5071 del 3 febbraio 2011 della Corte di Cassazione viene, infatti, condivisa ed accolta la tesi dell'appellante **Agenzia delle Entrate**, secondo la quale "**il pagamento della oblazione effettuato dal contribuente allo scopo di ottenere la sanatoria dell'immobile insistente sul terreno poi rivenduto deve ricomprendersi fra le 'opere intese a renderlo edificabile', non vedendosi per quale motivo il termine "opera" debba intendersi solo in senso fisico**".

Con la seconda sentenza n. 22584 del 30 ottobre 2012 la Suprema Corte con riferimento all'art. 76 del D.P.R. 597/73 ora 67 del D.P.R. 917/86, confermava, inoltre, l'accertamento dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ribadendo che era già stato chiarito dalla stessa Corte "**che detto articolo non richiede necessariamente l'esistenza di una lottizzazione attuata con il procedimento previsto dall'art. 28 della Legge 17 agosto 1942, n. 1150, essendo sufficiente, perché possa configurarsi una plusvalenza speculativa tassabile, che il venditore, prima dell'alienazione del terreno, abbia posto in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al frazionamento del terreno o, comunque, a rendere possibile la sua utilizzazione a scopo edificatorio (nel caso di specie il venditore aveva frazionato il terreno, aveva presentato i progetti volti ad**

*ottenere le concessioni edilizie ed aveva venduto quattro appezzamenti a persone diverse con le relative concessioni)”.*

E' evidente che in entrambi i casi citati l'intento dell'Agenzia delle Entrate era di natura opposta rispetto a quello di cui si vuole dare evidenza in questa sede, in quanto si trattava di dimostrare la sussistenza della **plusvalenza** in concomitanza con il verificarsi di attività poste in essere dal contribuente e ritenute tali da soggiacere alla **tassazione** secondo le previsioni del citato art. 68 del TUIR lettera a). Ma è altrettanto evidente che non si possa utilizzare l'interpretazione di una norma in adesione a quella che torna più utile o, in altre parole, crea più gettito erariale. Infatti va anche considerato che prima di giungere all'approvazione di un piano di lottizzazione da parte del **Comune**, i soggetti interessati devono dar corso ad una serie di attività che necessariamente sottintendono l'intento di rendere edificabili i **suoli oggetto di lottizzazione** quali la presentazione del Piano per la preventiva adozione da parte del Comune, la perimetrazione della zona da lottizzare, la eventuale costituzione di consorzi tra colottizzanti che impegni gli stessi, nella successiva sottoscrizione della convenzione, alla cessione di aree al Comune ed all'osservanza di eventuali vincoli imposti dalle **leggi urbanistiche**.

### **Le plusvalenze per impianti fotovoltaici**

Negli ultimi anni vi è stata un'ampia diffusione all'installazione di impianti destinati alla **produzione di energia** alternativa utilizzando il **fotovoltaico** o l'**eolico**, anche a seguito di specifici **provvedimenti nazionali** e regionali che ne hanno incentivato il ricorso, quali il D.M. 19 febbraio 2007 del Ministero dello Sviluppo Economico denominato "**Conto Energia**".

In particolare per i cosiddetti "**impianti a terra**" per la produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della fonte solare vi è stata la necessità, da parte delle aziende del settore, di avere la disponibilità di vaste aree di **terreni anche agricoli**, utili per l'installazione dei suddetti impianti.

Non avendo le stesse imprese alcuna convenienza all'acquisto dei terreni né trovando spesso la disponibilità alla cessione da parte dei proprietari, si è fatto spesso ricorso alla **stipula di contratti di concessione** del diritto di superficie da parte del proprietario del terreno nei confronti dell'azienda installatrice, di durata pluriennale e dietro pagamento di un corrispettivo specifico, spesso dilazionato in più annualità. Sulla base del principio fissato dall'art. 9, quinto comma del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (**TUIR**), le conseguenze fiscali, ai fini delle imposte dirette, di tali atti, con riguardo al concedente, sono state, di fatto, nulle, salvo il caso in cui l'atto di costituzione del **diritto di superficie** avveniva entro cinque anni dall'acquisto del terreno, operando in tal caso la disposizione della lettera b) del primo comma dell'art. 67 del citato TUIR.

Con la Circolare del 19/12/2013 n. 36, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato il sopra citato art. 9 del TUIR circa l'equiparazione, ai fini delle imposte dirette, del trattamento fiscale degli atti di trasferimento della proprietà con quelli costitutivi di **diritti reali di godimento**, e considerando applicabile la lettera b) dell'art. 67 del TUIR per gli atti stipulati entro il quinquennio dall'acquisto, con una libera interpretazione della legge afferma che "*è il caso di precisare che l'equiparazione prevista dal citato art. 9 comma 5 del TUIR, può operare esclusivamente qualora vengano posti a confronto due valori omogenei. In altri termini, il corrispettivo percepito a seguito della*

*concessione del diritto di superficie può essere correttamente inquadrato nella fattispecie delineata all'art. 67, comma 1 lettera b) del TUIR, esclusivamente nell'ipotesi in cui il medesimo diritto reale sia stato in precedenza acquistato a titolo oneroso".*

Tale convincimento troverebbe conferma in una precedente Risoluzione n. 78 del 31 marzo 2003 dell'Agenzia delle Entrate ove veniva specificato che la cessione di beni immobili acquistati a titolo originario non può essere ricondotta fra le fattispecie ricomprese nell'attuale art. 67 comma 1 lettera b) del TUIR.

Solo che l'estensore della Circolare commette, ad avviso dello scrivente, un macroscopico errore, considerando che l'omogeneità dei valori presi a raffronto comporti che il primo termine (l'acquisto precedente) debba essere riferito allo stesso **diritto reale** e sia stato a titolo oneroso.

In realtà l'art. 952 del Codice Civile espressamente prevede che *"Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà"*.

È quindi evidente che debba farsi riferimento non già all'acquisto a titolo oneroso del **diritto reale**, bensì dell'acquisto del **diritto di proprietà**. Del resto la risoluzione citata considera non omogeneo l'acquisto a titolo originario, nella specie a seguito di **usucapione**, in quanto, di fatto, gratuito, e quindi non a titolo oneroso, considerato che l'art. 67 esclude da **tassazione gli acquisti per successione**, in quanto gli stessi sono a titolo gratuito.

Continuando nell'errore sopra indicato la Circolare in argomento ritiene *"che, con specifico riguardo ai compensi percepiti dal titolare del fondo a seguito della costituzione del diritto di superficie acquisito a titolo originario (senza, vale a dire, aver sostenuto un costo oggettivamente determinabile e direttamente riferibile al diritto ceduto), gli stessi debbano esser inclusi nella fattispecie recata dall'art. 67 comma 1 lettera l) del TUIR, vale a dire fra i redditi diversi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere"*.

In sostanza non trovando materia imponibile con l'applicazione dell'art. 67 comma 1 lettera b) per mancanza del presupposto ovvero in presenza di acquisto a **titolo gratuito** o oltre il termine quinquennale previsto, si ritiene utile considerare la lettera l) dello stesso comma, presumendo la sussistenza di assunzione di **obblighi di fare, non fare o permettere**.

Di diverso avviso è, invece, la Corte di Cassazione che, con la Sentenza n. 15333 del 4 luglio 2014 ha respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria di 2° grado di Bolzano che aveva accolto il ricorso di parte, affermando che **nessuna tassazione è applicabile quando il diritto di superficie viene concesso su terreni agricoli "salvo che non siano trascorsi almeno cinque anni dall'acquisto"**.

In particolare la Corte rigettava l'applicabilità della lettera l) dell'art. 67 del TUIR come indicato dalla citata Circolare n. 36/2013 in quanto *"i redditi determinati dall'assunzione di obblighi, cui fa riferimento tale ultima disposizione, vanno ricollegati specificatamente a diritti personali, piuttosto che a diritti reali. E, nel caso di diritto di superficie, si è indiscutibilmente in presenza di diritti reali"*.

Di assoluto rilievo va considerata la sopra riportata motivazione della Suprema Corte in quanto fa **chiarezza** proprio sull'errore commesso dall'estensore della citata Circolare n. 36/2013 il quale, pur confermando, e non poteva essere diversamente, che si è in presenza di un **diritto reale** quale è quello di superficie, con "**volo pindarico**" passa a considerare il corrispettivo di tale costituzione assimilabile a quello pattuito nei rapporti obbligatori di fare, non fare permettere, che come ben affermato nella sentenza sopra riportata sono di natura personale. E' altresì evidente la forzatura interpretativa se solo si considera che la lettera l) dell'art.67 del TUIR espressamente prevede "*i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere*", risultando, così, evidente che il legislatore intende riferirsi a diritti personali e non reali.

Del resto se anziché in presenza della costituzione del diritto di superficie ci fosse un vero e proprio **atto di cessione**, il corrispettivo versato verrebbe attratto a tassazione solo nel caso di cessione nel quinquennio dall'acquisto, per cui proprio in virtù del più volte richiamato art. 9 comma 5 del TUIR, non è consentito operare in maniera difforme nell'ipotesi della costituzione del diritto di superficie.

Va anche osservato che in passato la stessa Amministrazione Finanziaria aveva assunto una diversa interpretazione sull'argomento, come si evince meglio dalla risposta ad un interpello (Risoluzione n. 379 del 10 ottobre 2008 dell' Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso) circa il **trattamento fiscale** dell'indennità percepita per la costituzione di servitù di passaggio che, come è noto, rientra tra i **diritti reali** al pari della superficie, espressamente affermava che "*se il bene immobile consiste in un terreno agricolo o in un fabbricato la relativa cessione a titolo oneroso realizza plusvalenza tassabile se interviene entro cinque anni dall'acquisto*", avvalorando così la tesi che vi possa essere **tassazione di plusvalenza** solo nel caso di cessione entro cinque anni dall'acquisto.

## Conclusioni

Si rende, pertanto, necessario un cambiamento di rotta da parte dell'**Amministrazione Finanziaria** in ordine alle problematiche esposte, non tanto e non solo in virtù della giurisprudenza citata della Corte di Cassazione, quanto per la necessità, sulla base di ponderate considerazioni giuridiche, di adeguare i propri comportamenti alle stesse disposizioni di Legge, in uno sforzo ermeneutico scevro dalla tentazione di fare cassa ad ogni costo.

In altri termini l'interpretazione letterale della norma non può non considerare valida e sufficiente l'esistenza di una **lottizzazione autorizzata** dall'Ente preposto in materia ovvero il Comune, anche in assenza della successiva e necessaria convenzione che, peraltro, può essere sottoscritta anche dagli acquirenti, considerando, tuttavia, tassabile l'incremento realizzato tra il **valore venale** alla data della cessione e quello alla data di inizio della lottizzazione come previsto dall'art. 68 secondo comma del **TUIR**.

Mentre nelle ipotesi di costituzione del **diritto di superficie**, sia per l'installazione di **impianti fotovoltaici** che per effetto di diverse motivazioni ed utilizzi, si renderà applicabile la **tassazione della plusvalenza** solo con riferimento ad **immobili** pervenuti a **titolo oneroso** nei cinque precedenti la **cessione**.

## Riferimenti Normativi:

Legge 24 dicembre 2003, n. 350  
Art. 33, Legge 23 dicembre 2000, n. 388  
Art. 67, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917  
Art. 9, co. 5 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917  
Art. 28, Legge 17 agosto 1942, n. 1150  
Art. 952 c.c.

**Riferimenti Prassi:**

Agenzia delle Entrate, Circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E  
Agenzia delle Entrate, Risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379  
Agenzia delle Entrate, Risoluzione 24 luglio 2008, n. 319  
Ministero dello Sviluppo Economico, D.M. 19 febbraio 2007, n.25336  
Agenzia delle Entrate, Risoluzione 31 marzo 2003, n. 78

**Riferimenti Giurisprudenza:**

Cass. civ. 4 luglio 2014, n. 15333  
Cass. civ. 6 giugno 2014, n.12752  
Cass. civ., 6 marzo 2014, n. 12752  
Cass. civ., 30 ottobre 2012, n. 22584  
Cass. civ., 3 febbraio 2011, n. 5071  
Cass. civ., 14 dicembre 2007, n. 26275  
Cass. civ., 19 maggio 2006, n. 11819  
Cass. civ., 29 novembre 2001, n. 15208

**Source URL:** <http://fiscopiu.it/focus-d-autore/le-plusvalenze-derivanti-da-cessione-di-immobili>