

IL MINISTRO TRIA STA MONITORANDO LA VEXATA QUAESTIO DELLA CESSIONE DEGLI IMMOBILI DA ABBATTERE?

(aggiornato a settembre 2018)

di GIUSEPPE REBECCA

(Studio Rebecca & Associati-Vicenza/Schio)

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. Il caso concreto. - 3. La Risoluzione n. 395/E del 2008. - 4. La possibilità di rivalutare il bene. - 5. La nostra critica. - 6. Le sentenze di Cassazione. - 6.1. Imposte Dirette. - 6.1.1. Cassazione n. 4150 del 21 febbraio 2014. - 6.1.2. Cassazione n. 15629 del 9 luglio 2014. - 6.1.3. Cassazione n. 7613 del 2 aprile 2014. - 6.1.4. Corte di Cassazione n. 12294 del 12 giugno 2015. - 6.1.5. Cassazione n. 16983 del 19 agosto 2015. - 6.1.6. Cassazione n. 7599, 7853 di Aprile 2016. - 6.1.7. Cassazione n. 4361 del 20 febbraio 2017. - 6.1.8. Cassazione n. 7714 del 24 marzo 2017. - 6.1.9. Cassazione n. 10.113 del 21 aprile 2017. - 6.1.10. Cassazione n. 15920 del 26 giugno 2017. - 6.1.11. Cassazione n. 19.129 del 1° Agosto 2017. - 6.2. L'imposta di registro o comunque imposte indirette. - 6.2.1. Cassazione n. 24799 del 21 novembre 2014. - 6.2.2. Cassazione n. 12062 del 13 giugno 2016. - 6.2.3. Cassazione n. 16382 del 4 agosto 2016. - 6.2.4. Cassazione n. 10113 del 21 Aprile 2017. - 6.2.5. Altre sentenze. - 6.2.6. Cassazione del 1° marzo 2013. - 7. Le interrogazioni alla Camera. - 8. Gli interventi in materia di imposte indirette. - 8.1. Risoluzione n. 72/E del 23 marzo 2009. - 8.2. Telefisco 2011. - 8.3. La Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011. - 8.4. Aree soggette a piani urbanistici particolareggiati - Circolare n. 6/2001. - 9. I vari interventi dell'Amministrazione Finanziaria. - 10. Altra giurisprudenza. - 10.1. Sintesi prassi e giurisprudenza. - 10.2. Consiglio di Stato, Sentenza n. 2723 del maggio 2012. - 10.3. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 829 del 23 giugno 2016, Rel. Daniele Corletto. - 11. La riqualificazione degli atti. - 12. Suggerimenti pratici operativi. - 13. Conclusioni.

Il contenzioso tra Fisco e contribuenti sulla riqualificazione ai fini Irpef della cessione di edifici da demolire, considerata cessione di area edificabile piuttosto che cessione di fabbricato, forse sta arrivando ad una conclusione positiva, per i contribuenti, anche se la Corte di Cassazione non ha dato sempre risposte del tutto univoche.

Rinnoviamo un invito indirizzato lo scorso anno al Ministro Pier Carlo Padoan, invito peraltro inascoltato, ora riproposto al Ministro Giovanni Tria, e diamo un aggiornamento sulla questione.

In breve: fino al 2008 i plusvalori relativi a tali compravendite (esclusi immobili ereditati o posseduti da oltre 5 anni), non erano mai stati oggetto di alcuna tassazione, ai fini delle imposte dirette. A seguito di una risposta ad un interpello proposto da un contribuente all'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 396/E/2008), l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto invece tali cessioni assoggettabili ad Irpef, essendo di fatto equiparate alla cessione di terreni edificabili. Da qui il via ad un gran contenzioso che vede lo scontro tra contribuenti, i quali hanno ceduto un fabbricato da demolire, e l'Agenzia delle Entrate, che riqualifica tali atti come cessione di terreno edificabile.

In questi anni, numerose sono state le sentenze di Commissioni Tributarie che hanno contrastato l'approccio dell'Amministrazione Finanziaria; con esse anche sentenze della Cassazione, nel 2014, nel 2016 e nel 2017. La Suprema Corte aveva confermato l'orientamento della dottrina, e cioè che non si può considerare cessione d'area una cessione di fabbricato, esclusivamente per questioni che esulano dall'atto stesso. Con i primi interventi del 2014 (sentenza n. 4150 e 15629 e nello stesso senso n. 15630 e 15631), interventi favorevoli ai contribuenti, sembrava si potesse mettere un punto fermo sulla questione. Tale illusione però è durata poco; infatti a sorpresa, una specifica interrogazione parlamentare di luglio 2014 sul punto ha avuto come risposta la conferma del corretto operato degli Uffici, disattendendo quanto sostenuto dalla Cassazione; quattro sentenze univoche ritenute evidentemente dall'Amministrazione Finanziaria di nessun conto. Invero nel frattempo c'era anche stata una sentenza di Cassazione a favore dell'Agenzia delle Entrate (n. 7613 del 2 aprile 2014)

Il testo dell'interrogazione di Giulio Cesare Sottanelli (n. 50322 del 15 luglio 2014), cui risponde, in data 31 luglio 2014, l'allora Sottosegretario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Enrico Zanetti, espone in modo molto chiaro la problematica. Ci si aspettava una altrettanto esaustiva risposta, ma, purtroppo, così non è stato.

Nella risposta, infatti, viene confermato che ai fini delle imposte indirette il trattamento fiscale da applicare è quello specifico per il bene trasferito (fabbricato) il che non era peraltro messo in discussione, mentre ai fini delle imposte dirette si conferma l'impostazione "cessione di area". Inoltre, viene sottolineato che la riqualificazione è correttamente attuata quando basata su elementi certi e non presuntivi, come ad esempio il prezzo di cessione, la richiesta di concessioni edilizie per la demolizione e la ricostruzione dell'edificio o anche l'attività imprenditoriale svolta dall'acquirente.

Ciò che lascia perplessi è l'ostinazione con cui è stata portata avanti tale tesi, non solo dall'Amministrazione Finanziaria, ma anche dal Ministero stesso. A nulla, quindi, sono valse le sentenze n. 4150/2014 e n. 15629/2014 (nello stesso senso anche la n. 15630 e 15631, sempre del 2014).

Ma c'è una precisazione alquanto significativa, nella risposta: «*Tenuto conto delle argomentazioni sviluppate dall'Agenzia, questo Ministero si riserva di seguire i futuri sviluppi giurisprudenziali, monitorandone attentamente l'andamento*».

Dopo le due note sentenze del 2014, cui se ne sono aggiunte altre, sempre ai fini delle imposte dirette, ci sono state due sentenze contrarie alla tesi dei contribuenti nel 2015 (12.294 e 16.983), seguite però da ben 7 sentenze favorevoli ai contribuenti (n. 7.599 e 7.853 del 2016 e n.4.361, 7.714, 15.920 e 19.129, come pure la 10.113, ancorché riferita alla imposte indirette del 2017).

A questo punto ci troviamo con 11 sentenze di Cassazione (tra il 2014 e il 2017) favorevoli alla tesi dei contribuenti, e 3 sentenze, a favore della tesi ministeriale (7613/14, 12294/15 e 16983/15). Cosa aspetta il Ministro Giovanni Tria, nella riservata dichiarata azione di monitoraggio, a suggerire all'Amministrazione Finanziaria di presentare finalmente una circolare ad hoc? O saremo costretti a continuare ad adire il contenzioso, con

aggravio di tempo e spese, anche per l'Amministrazione Finanziaria? E in ogni caso, se il Ministro non ritenesse ancora di intervenire, è auspicabile che la Cassazione si pronunci finalmente a Sezioni Unite.

1. Introduzione

La cessione degli immobili da demolire è un vero puzzle, la cui tassazione non trova ancora facile e univoca sistemazione.

Questa è la situazione: a fronte di una normativa invariata, nel tempo, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto di uscirsene, nel 2008, con una interpretazione, frutto di un interpello certamente inopportuno, anche alla luce dei fatti, prima affermando che la cessione di immobili da demolire è da riqualificare come cessione di terreno, e poi dando l'opzione di usufruire eventualmente delle norme dell'affrancamento. Un chiaro invito teso a fare cassa; altro non è.

La dottrina è tutta schierata contro tale interpretazione, e l'erroneità della tesi materiale è confermata anche dalle numerose sentenze di Commissioni Tributarie, quasi tutte favorevoli alla tesi dei contribuenti. Finalmente, nel 2014, erano arrivate quattro sentenze della Corte di Cassazione, che aveva cassato l'interpretazione materiale. Tutti ci si attendeva un *revessement* da parte dell'Amministrazione Finanziaria, e proprio con questo spirito è stata presentata una interrogazione, alla Camera quell'anno.

La risposta è stata sorprendente; in buona sostanza si è sostenuto che le sentenze della Corte di Cassazione non fanno testo; il sottosegretario al Tesoro, che ha in ogni caso accettato acriticamente questa tesi, ha allora specificato che il Ministero avrebbe tenuto monitorata la questione. Ed in effetti è da augurarsi che lo faccia, tenuto conto delle ulteriori recenti sentenze della Cassazione, anch'esse favorevoli ai contribuenti. Alle quattro iniziali sentenze della Corte di Cassazione, del 2014, ne sono seguite due, nel 2015, favorevoli alla tesi dell'Amministrazione Finanziaria, e ben sette, a tutt'oggi, favorevoli alla tesi del contribuente (che fanno quindi un totale di undici sentenze favorevoli e due sfavorevoli).

Saranno sufficienti a far emanare un comunicato ufficiale, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, nel senso di abbandonare l'impostazione assunta? Intanto in questi anni si sono aperti centinaia di contenziosi, che ben potevano e forse dovevano essere evitati. Certo che molti contribuenti hanno preferito seguire la via meno rischiosa, e procedere all'affrancamento di immobili (una aberrazione, ma di fatto così ha suggerito la Amministrazione Finanziaria) pagando prima un 4% (che era facilmente sostenibile) e da qualche anno un 8% (che invero è divenuto pesante). Nel prosieguo tratteremo dettagliatamente di questa fattispecie.

Tratteremo infine anche di quello che mi pare una bella incongruenza, e cioè il differente trattamento ricadente a questo tipo di atto, ai fini delle imposte indirette rispetto alle dirette. Lo stesso atto, se fosse valida la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, sarebbe trattato in modo bifronte, come cessione di terreni ai fini delle imposte dirette, cessione di immobili ai fini delle indirette. Ma invero, anche qui la Cassazione è intervenuta, facendo aumentare la confusione. In definitiva, un bel guazzabuglio, giustificato, ma non certamente da noi, dalle sempre più pressanti esigenze di cassa.

2. Il caso concreto

Si ipotizzi la vendita di un fabbricato da parte di un privato e la sua demolizione, effettiva o solo ipotizzata, da parte dell'acquirente, non necessariamente impresa.

Questi i casi che nella pratica si potrebbero presentare:

2a) Nell'atto si fa uno specifico riferimento alla futura demolizione

Il riferimento alla demolizione può risultare specificatamente da un progetto già presentato, e approvato prima dell'atto, oppure da un progetto ancora in corso di approvazione, progetto che prevede appunto la demolizione. Il riferimento potrebbe però anche essere indiretto, nel senso che potrebbe derivare dalla modalità di pagamento. Ove questo fosse effettuato mediante

permuta con una o più unità da costruire, è allora evidente la previsione dell'abbattimento, totale o parziale, dell'esistente.

In questo caso, nulla quaestio, circa il presupposto oggettivo: si è in presenza della cessione di un immobile da demolire (non concordiamo, certamente, per l'applicabilità dell'interpretazione ministeriale).

Si veda la seguente giurisprudenza:

- Sentenza di legittimità: 15630/2014 della Cassazione;
- Sentenze di merito: CTR Liguria 91/1/2014; CTR Emilia Romagna 1630/04/2014; CTR Lombardia 43/65/2015; CTP Bergamo 455/1/2015; CTP Forlì 260/01/2015; CTR Lombardia 1769/27/2016; CTR Emilia Romagna 933/16/2016; CTP Reggio Emilia 46/2/2016;
- Sentenza di merito contraria: CTP Prato 329/3/2014. Nel caso invece di ricostruzione con uguale volume (la cd. "ristrutturazione" del Testo Unico dell'Edilizia) si confronti la sentenza della CTR Emilia Romagna n. 189/20/2015.

Nell'ulteriore ipotesi della permuta di un fabbricato da demolire con un appartamento nel nuovo fabbricato costruito a seguito di demolizione si veda:

- Sentenze di merito: CTP Varese 617/5/2015 e CT I° grado Bolzano 7/1/2015;
- Sentenza di legittimità contrarie: Cassazione 7613/2014, 12294/2015 e 16983/2015.

2b) Nell'atto non si fa riferimento alla futura demolizione

L'atto potrebbe però anche non far riferimento alcuno alla demolizione. Ciò potrebbe accadere o perché la demolizione è considerata a parte, oppure perché è ininfluente per il venditore o per l'acquirente, o piuttosto perché proprio non costituisce una motivazione specifica dell'atto di compravendita.

Si pensi a questi semplici casi:

a) Previsione urbanistica di demolizione

Il Piano Regolatore prevede l'abbattimento della costruzione oggetto di compravendita. Non è detto però che chi acquista poi demolisca; ben potrebbe tenere l'immobile così come è. Si pensi, ad esempio, alla cessione di vecchie villette con giardino,

costruzioni inserite in ambito territoriale che prevede la possibilità di un maggiore sviluppo. L'acquirente potrebbe essere interessato all'immobile così com'è, senza ipotizzarne la demolizione.

b) Area inserita in un PUA (Piano Urbanistico Attuativo)

Non è detto che chi acquista un fabbricato inserito in un PUA, ove appunto si preveda l'abbattimento, voglia poi utilizzare le previsioni urbanistiche. Nessuno può obbligarlo ad effettuare la demolizione.

c) Piano di Recupero

Il Piano di Recupero può prevedere la demolizione di tutto o di parte degli immobili. Il fatto che l'area sia inserita in un piano di recupero non significa però necessariamente che l'acquirente poi demolisca. L'acquirente ben potrebbe infatti decidere di tenere il bene così come è al momento della cessione. Queste le sentenze che hanno rigettato il caso:

- Sentenza di legittimità: 4150/2014 della Cassazione

- Sentenze di merito: CTP Cremona 169/1/2014; CTR Puglia 2161/22/2014; CTR Emilia Romagna 472/15/2014; CTR

Lombardia 1072/64/2015; CTP Brescia 665/15/2015; CTP Lodi CTP Lodi 188/1/2015; CTP Como 258/4/2015; CTP Padova 272/6/2015; CTP Bergamo 680/2/2015; CTR Lombardia 2953/67/2016;

- Sentenze di merito contrarie: CTR Veneto 829/1/2016; CTP Milano 39/18/2016.

d) Ristrutturazione urbanistica

Se si presenta un progetto di ristrutturazione, parte della costruzione dovrebbe o potrebbe essere demolita, ma è pur sempre una decisione, libera e di terzi, estranea comunque al venditore.

Nel caso di cessione di edificio da abbattere con permessi di costruzione ottenuti dalla parte acquirente, si vedano:

- Sentenza di legittimità: 15629/2014 della Cassazione;

- Sentenze di merito: CTR Lombardia 4172/42/2016; CTR Lazio 2571/22/2015; CTR Umbria 123/4/2015; CTP Verona 571/1/2015;

- Sentenza di merito contraria: CTR Lazio 6534/9/2014.

Una ulteriore osservazione; con i provvedimenti cosiddetti "piano casa", cui hanno fatto seguito le varie norme regionali, ci

si sono agevolati gli interventi urbanistici, con la concessione di una sensibile maggiorazione di volumetria, a certe condizioni. Presupposto necessario per l'applicazione del "piano casa" è la presenza di un fabbricato, mai di un'area scoperta; solo così potrà essere concessa una maggiore volumetria. Ma mettiamo il caso che il fabbricato, appunto oggetto di "piano casa", e che in quanto tale abbia concorso ad aumentare la volumetria complessiva, sia abbattuto, cosa ben possibile.

Ecco allora che per l'Amministrazione Finanziaria, ai fini delle imposte dirette, si sarebbe in presenza di un'area, quando invece, necessariamente, per legge, si sarebbe in presenza di un fabbricato, pena la mancanza stessa dei presupposti per l'applicazione dello stesso "piano casa". Un bel guazzabuglio, in questo caso; il maggior volume lo si ha solo in presenza di un fabbricato esistente, anche se si pensa di demolirlo. Basterà ciò per far considerare area un fabbricato, ai fini fiscali, come insiste a ritenere l'Amministrazione Finanziaria?

3. La risoluzione n. 395/E del 2008

Tutto nasce, come anticipato, dalla Risoluzione 395/E del 22 ottobre 2008¹ [1]. Questo il caso trattato dall'Amministrazione Finanziaria: un privato cede un fabbricato, ad uso di civile abitazione o anche strumentale, posseduto da più di cinque anni, facente parte di un più ampio Piano di recupero già approvato dal Comune. L'impresa acquirente, impresa di costruzione, abatterà tale fabbricato. In presenza di una fattispecie di questo tipo, un contribuente aveva ritenuto di presentare Interpello per chiedere all'Amministrazione Finanziaria se si trattasse di cessione di area, e quindi di operazione speculativa (terreno edifi-

¹ Per un approfondimento dei contenuti della risoluzione in commento, cfr. S. Giovagnoli - Emanuele Re, La tassazione Irpef nelle cessioni di fabbricati compresi in piani di recupero, Dispensa MAP n. 10, novembre 2008; G. Rebecca, Immobili da demolire con prelievo bifronte, ne *Il Sole 24 Ore - Norme e tributi* del 14 marzo 2011, p.2; G. Rebecca, Il fabbricato da demolire e le imposte, ne *Il Fisco* n. 33/2011, p.5327; G. Rebecca, Cessione di fabbricato da demolire, ne *Il Fisco* n. 130/2011, p. 1999; G. Rebecca, Riqualficabilità della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno, ne *Il Fisco* n. 37/2010, p. 5959.

cabile), o meno (cessione di fabbricato posseduto da più di cinque anni). E qualora l'Amministrazione Finanziaria avesse ritenuto trattarsi di cessione di area, è stato chiesto se i beni avrebbero comunque potuto essere oggetto di affrancamento, in base alla normativa di allora, normativa specificamente dettata per le aree fabbricabili e non per i fabbricati.

L'Agenzia delle Entrate, con la citata Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008, ha così risposto (la sottolineatura è nostra) : *“mentre le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di fabbricati sono assoggettate alla disciplina di cui alla lett. b), (rectius comma 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”*.

Non potranno essere considerati oggetto della compravendita *“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”*.

E così si è trasformato l'oggetto della compravendita da cessione di fabbricato, che per possesso ultraquinquennale sarebbe operazione esclusa dal reddito, a cessione di terreno edificabile,

comunque sempre tassabile. Conseguentemente, l'Amministrazione Finanziaria ha ammesso la rivalutazione dell'area (o meglio fabbricato), ove gli interessati avessero deciso in tal senso (ovviamente in presenza di una norma applicabile nel periodo di riferimento).

4. La possibilità di rivalutare il bene

La stessa Risoluzione n. 395/E/2008 ha fatto comunque una importante precisazione, come si è visto: ha consentito al contribuente privato di effettuare l'affrancamento, specificatamente previsto solo per i terreni (edificabili e non) in base alla norma allora vigente. Ha ammesso, quindi, che potesse essere oggetto di rivalutazione un fabbricato, in quanto inserito in un Piano di Recupero già approvato dal Comune. Il fabbricato è stato considerato terreno, ai fini delle imposte dirette, e quindi, conseguentemente, secondo l'Amministrazione Finanziaria, ne era ammessa la rivalutazione, che riguardava appunto le aree.

L'Amministrazione Finanziaria così si è espressa: "Atteso che per i sopra esposti motivi, deve ritenersi che la cessione abbia ad oggetto un'area edificabile, può tornare eventualmente applicabile la disposizione che prevede la rivalutazione del valore dei terreni tramite l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 4% 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". Ovviamente lo stesso principio può valere per previsioni di rivalutazione dettate da norme che sono succedute. Queste sono le precise indicazioni ministeriali. Ciò desta non poche perplessità.

Ai fini dell'ipotizzata rivalutazione si deve necessariamente fare una perizia, che dovrà riferirsi ad un'area, non certamente ad un fabbricato, e il valore sarà quello dell'area. E se poi chi acquista non dovesse demolire e si tenesse il fabbricato così com'è? Nella perizia si dirà che c'è un fabbricato, che è censito in catasto e che è in regola da un punto di vista urbanistico, ma lo si valuterà in base alla volumetria edificabile in ipotesi di demolizione.

Un po' più complicato il caso in cui l'iter amministrativo non sia ancora concluso, come accadrebbe, ad esempio, ove l'immobile non fosse ancora compreso in un piano di recupero. Se ne ipotizza l'inserimento, ma il bene che si vorrebbe appunto abbattere è ancora una costruzione, al momento della rivalutazione. In questo caso, letteralmente nemmeno si potrebbe effettuare tale rivalutazione; serve un ulteriore salto logico: dire che si tratta di area, ancorché solo futura. Ma del resto, ove il valore dipendesse proprio dalla volumetria, non si può trattare diversamente dagli altri casi. La questione appare un po' ingarbugliata, ma l'applicazione della tesi ministeriale dovrebbe ciò consentire, o meglio non se ne ravvisa contrarietà alcuna; la logica è già stata superata. Comunque, ove in questo caso specifico non dovesse essere ammessa tale effettiva rivalutazione, cosa potrebbe accadere? Dovrebbe essere restituito quanto versato, se si afferma che si tratta di fabbricato che è diventato area solo successivamente. Oppure, sempre escludendo la possibilità di effettuare la rivalutazione, considerare tassabile tutta la plus e detrarre, ai fini delle imposte dirette, quanto già versato. Ciò non è però specificatamente ammesso da alcuna disposizione. Un bel ginepraio.

5. La nostra critica

La Risoluzione n. 395/E del 2008 merita un'analisi critica. L'interpretazione del fisco non pare seguire un filo logico, ma salta a conclusioni che sono oltremodo discutibili e prive di fondate basi giuridiche, utilizzando, tra le varie, la determinazione del valore quale elemento caratterizzante l'inquadramento giuridico della compravendita.

Nel documento di prassi si legge che la cessione non riguarda *“i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie (sic) in corso di definizione”*. L'Agenzia delle Entrate conclude che *“[...] concordemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, la fattispecie in esame appare riconducibile alla lettera b), trattandosi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria”*.

Si tratta di una affermazione illogica, non coerente; si vende un fabbricato, non si vende un terreno. In ogni caso l'atto di compravendita è riferito ad un fabbricato, che come tale dovrà essere in regola da un punto di vista urbanistico (altrimenti l'atto sarà nullo), anche in base alle disposizioni. Trattandosi di un fabbricato, ha dei dati catastali ben determinati e precisi, ha una scheda catastale sua propria, che tra l'altro dovrà anche essere relativa alla realtà effettiva, dovrà avere il riferimento alla classe energetica dell'edificio. All'atto non è allegato certamente il certificato di destinazione urbanistica, che è relativo solo ai terreni. In presenza di attività commerciali locate a terzi, poi, ben potrebbero anche esserci diritti di prelazione da parte degli affittuari, diritti non esistenti in caso di vendita di terreno edificabile. Ma se anche tutto ciò non bastasse, ai fini delle imposte indirette si avrà l'applicazione delle imposte relative al bene ceduto, fabbricato, non terreno.

Ciò, poteva comportare, ante l'1/01/2014, l'applicazione di aliquote diverse; ora invece il trattamento, sotto questo aspetto, è esattamente lo stesso. L'applicazione generalizzata del principio di equiparazione tra fabbricato compreso in un piano di recupero o comunque da abbattere ed area fabbricabile non è condivisibile². Infatti, se da un lato l'equiparazione "fiscale" tra fabbricato e area edificabile potrebbe anche trovare un fondamento nel caso di intervento edilizio con demolizione e successiva ricostruzione dei fabbricati, non si può certamente giungere alla stessa conclusione qualora gli interventi fossero di minore entità. Basti pensare al caso in cui l'acquirente esegua, su alcuni fabbricati compresi nel piano di recupero, una mera attività di risanamento. In questa ipotesi, infatti, il fabbricato non perde la propria natura e la sua assimilazione ad un'area fabbricabile risulterebbe quantomeno forzata. Ed ancora, quale sarebbe il corretto trattamento fiscale da riservare alle cessioni di fabbricati non compresi in piani di recupero, qualora l'acquirente intenda procedere alla demolizione e alla costruzione di un nuovo fabbricato? È evidente come la tesi delle Entrate generi una serie di dubbi interpretativi di difficile soluzione circa la corretta applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 67, co. 1, lett. a) e b), TUIR. Si finirebbe, infatti, per individuare il regime fiscale

² Cfr. S. Giovagnoli - Emanuele Re - La tassazione Irpef nelle cessioni di fabbricati compresi in piani di recupero, Dispensa MAP n. 10, novembre 2008.

delle cessioni di immobili, non in relazione alla tipologia del bene oggetto di trasferimento, ma con riferimento alla natura dell'intervento edilizio che darà realizzato dall'acquirente³.

Riportiamo, nelle note, qualche spunto interpretativo fornito dalla dottrina sulla fattispecie in commento. Va detto, in via preliminare, che non si registrano molti approfondimenti⁴ sulla Risoluzione n. 395/E del 2008, quasi che l'argomento non fosse importante. Ed invece la questione è sempre più di attualità. In particolare, è stata evidenziata anche la problematica di ordine pratico, relativamente alla determinazione della plusvalenza⁵. Si farà infatti riferimento al costo, costruzione compresa, o solo al terreno, come letteralmente parrebbe? Sembrerebbe preferibile, secondo la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, il riferimento al costo complessivo, se non altro per equità. Ma questa impostazione da parte dell'Agenzia delle Entrate desta perplessità⁶.

La tesi ministeriale non ha trovato alcun accoglimento in dottrina. L'unico intervento a favore è quello di due collaboratori dell'Agenzia stessa⁷. Scarsi sono inoltre i casi di sentenze di merito che favoriscono tale interpretazione, tra cui la CTP Ravenna, Sez. III, n. 161/03/10 del 19 novembre 2010 per la quale il

3 Cfr. A. Busani, Trasformazione fiscale da fabbricato a terreno, ne *Il Sole 24 Ore*, 08/11/2008, dove di legge: "quando la legge fiscale dispone la tassazione della plusvalenza nel caso di cessione di "terreno suscettibile di destinazione edificatoria", il presupposto della norma non può che essere la natura del bene venduto, ma non certo l'intenzione dell'acquirente"

4 Cfr. A. Busani, Trasformazione fiscale da fabbricato a terreno, ne *Il Sole 24 Ore* dell'8 novembre 2008, pag. 31; L. Gaiani, L'area fabbricabile si estende, ne *Il Sole 24 Ore* del 23 ottobre 2008, pag. 34.

5 C. Corradin, Risoluzione n. 395/E del 23 ottobre 2008: il reddito derivante dalla cessione di fabbricati ricadenti in Piani di Recupero, ne *Il Fisco* n. 41 del 2008, pag. 7421.

6 E. Zanetti, Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008: le nuove incertezze "regalate" dall'Agenzia delle Entrate sulla nozione di area edificabile, ne *Il Fisco* n. 46 del 2008, pag. 8223; G. Rebecca, Riqualeficabilità della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno, ne *Il Fisco* n. 37 del 2010 p. 5959; Cessione di fabbricati da demolire, ne *Il Fisco* n. 13 del 2011, pag. 1999, Immobili da demolire con prelievo bifronte, ne *Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi* del 14 marzo 2011, p. 2; Cessione di immobili da demolire: cessione di area edificabile o di fabbricati?, ne *Il Fisco* n.3 del 2014; P. Meneghetti - G.P. Ranocchi, Piani di recupero edificabili ne *Il Sole 24 Ore*, 14 gennaio 2010.

7 A. Albano - P. Stellacci, Profili interpretativi in materia di cessione di fabbricati da demolire che insistono su area fabbricabile, ne *Il Fisco* n. 17 del 2011, p. 2675.

prezzo concordato è “tipico delle aree fabbricabili”. Una motivazione facilmente opinabile, considerando che non può essere mai il prezzo a qualificare un atto, purché sotto l’aspetto tributario.

Ma c’è di più; nel caso della citata sentenza di Ravenna viene detto che anche le imposte indirette (nel caso, registro) sono state applicate come per la cessione di area (8% registro + 3% di ipotecarie e catastali, in luogo del 7% + 3%, secondo la normativa vigente ante 1° gennaio 2014). E qui si dà una dimostrazione in più dell’incertezza, da parte dell’Amministrazione Finanziaria. Infatti, nei casi oggetto di recente analisi da parte dell’Amministrazione Finanziaria, peraltro tutti nell’ambito soggettivo IVA, il corretto trattamento ai fini delle imposte indirette della cessione di fabbricato da demolire è stato confermato essere quello dei fabbricati. Quindi, cessione di fabbricati per le imposte indirette e cessione di area per le imposte dirette. Ed è proprio questa dicotomia interpretativa che si cerca di confutare. Nel caso citato dalla sentenza, invece, emerge una tesi diversa, sempre dell’Amministrazione.

Vengono anche citate, a conferma della correttezza dell’impostazione, sentenze di Cassazione. In particolare, la sentenza della Cassazione n. 2937 del 4 aprile 1997. La fattispecie si riferisce all’INVIM, e il caso riguardava la cessione di un’area con delle fondamenta, se poteva o meno essere considerata area nuda oppure area con costruzione in corso, tesi, quest’ultima, sostenuta dal venditore, avallata poi dalla Cassazione. Riportiamo la tesi dell’amministrazione, negata dai giudici: “Secondo l’amministrazione, infatti, l’art. 6, sesto comma (costruzione in corso) richiederebbe il mutamento di natura del bene, da terreno a fabbricato, mentre nel caso di acquisto di area sulla quale siano già state eseguite fondazioni il fabbricato già esisterebbe. Proprio perché l’ultimazione non produce cambiamento di natura del bene acquistato, dovrebbe applicarsi il primo comma dell’art. 6, ferma la possibilità di detrarre dall’incremento di valore imponibile i costi di costruzione, ai sensi dell’art. 13 del D.P.R. n. 643 del 1972”. Ma, come si è visto, la Cassazione ha negato tale tesi; si tratta di cessione di area con lavori in corso. Ciò non pare però essere tesi valida a sostenere il parere espresso dai citati autori; si trattava di costruzione in corso.

È stata citata anche la sentenza 1 luglio 1992 n. 8089, invero più chiara.

La demolizione integrale è equiparata a costruzione nuova. *“Nel caso di demolizione integrale o comunque talmente penetrante da lasciare, rispetto all’originaria costruzione, meri residui strutturali privi di autonoma valenza commerciale (con il sostanziale ripristino di una condizione fattuale di area nuda) verificandosi, per effetto della successiva ricostruzione, una vicenda di modificazione funzionale analoga alla “edificazione di area” considerata dal comma sesto dell’art. 6, va applicato, per identità di ratio, il diverso e peculiare criterio, da detta norma fissato, di tassazione separata degli incrementi di valore, rispettivamente, del suolo (fino alla data di inizio della nuova costruzione) e del fabbricato (nell’arco di tempo che va dalla sua ultimazione al momento della successiva alienazione con neutralizzazione del periodo della edificazione, inerente alla trasformazione dell’area)”*.

In questo caso, quindi, la demolizione integrale costituisce presupposto per rientrare nell’ipotesi di nuova costruzione. Ma, si ripete, siamo in presenza di sentenze relative all’INVIM, imposta oramai abrogata da molti anni.

Ora finalmente si è pronunciato anche il Notariato, con lo Studio n. 24/2012/T pubblicato il 20 dicembre 2012 ove l’autrice, Maria Pia Nasti, così si è espressa: *“La tesi ad oggi sostenuta che equipara la cessione di un fabbricato che sarà demolito dall’acquirente a cessione di area solo ai fini delle imposte dirette, mentre ai fini delle imposte indirette si tratterebbe, invece, di una cessione di fabbricato appare alquanto opinabile. Infatti, una cessione realizzata attraverso un unico atto, non può essere considerata cessione di area ai fini delle imposte dirette e invece cessione di fabbricato ai fini delle imposte indirette considerato che ai fini del rogito notarile è richiesta la regolarità edilizia, i dati catastali e non ci sarà un certificato di destinazione urbanistica”*.

Ovviamente siamo dello stesso avviso.

Diamo rilievo anche a due articoli, pubblicati in Dialoghi Tributarî, che condividono la nostra tesi.

Il primo intervento⁸ evidenzia la non razionalità dell'Amministrazione Finanziaria nel voler riqualificare le cessioni di fabbricati da demolire in cessioni di aree edificabili; la plusvalenza realizzata a seguito della cessione non può “prescindere dalla natura dell'immobile al momento dell'acquisto, per come la percepivano i relativi titolari. [...] la natura dell'immobile serve a far capire la posizione del titolare. Che è quella di utilizzazione diretta dell'immobile o di investimento, fiscalmente irrilevante, rispetto a quella di «valorizzazione immobiliare», connessa ai terreni edificabili e alle lottizzazioni, che invece sono imponibili”.

Un secondo intervento degli stessi autori⁹, tratta nello specifico la distinzione fatta dall'Agenzia delle Entrate tra imposizione diretta e imposizione indiretta della cessione di immobile da demolire, parlando di “indebite forzature economiciste”. Nello stesso, si analizza poi anche l'intervento del Consiglio Nazionale del Notariato, sottolineando che “se oggetto della compravendita era in realtà un'area edificabile, l'atto notarile [di cessione di fabbricato] è non solo sbagliato, ma, addirittura, affetto da nullità: il difetto di allegazione del certificato di destinazione urbanistica o della dichiarazione sostitutiva di esso importano, infatti, nullità (insanabile) dell'atto in quanto rappresentano requisito di validità del negozio di vendita dei terreni”.

Un'altra interessante citazione, nello stesso intervento, richiama alcune sentenze della Corte di Cassazione (ad es. la n.

8 “«Riqualificazione» da fabbricato a terreno edificabile e accertamento di plusvalenza «speculativa»”, di Giorgio Gavelli e Matteo Targhini e R L, in *Dialoghi Tributari* n. 6 del 2012.

9 “Conferme giurisprudenziali che i fabbricati demoliti dall'acquirente restano tali ai fini tributari”, di Giorgio Gavelli e Matteo Targhini e R L, in *Dialoghi Tributari* n. 3 del 2013.

2575/1990¹⁰ e la n. 4117/2002¹¹) in cui viene affermato che “appare «stridente a chiunque col più elementare senso di giustizia che un medesimo bene, in un medesimo momento e contesto [...] possa avere agli effetti fiscali due valori diversi».

6. Le sentenze di Cassazione

Analizziamo le sentenze della Cassazione, pronunciate dal 2014 in poi, sul tema della riqualificazione della cessione di fabbricati da abbattere in cessione di area edificabile.

Dopo le prime quattro, favorevoli al contribuente ne sono seguite altre, peraltro non di univoca interpretazione, con una netta prevalenza dal 2016 sempre a favore della tesi dei contribuenti. Distinguiamo le sentenze tra quelle relative alle imposte dirette e quelle relative alle imposte indirette.

6.1. Imposte Dirette

6.1.1. Cassazione n. 4150 del 21 febbraio 2014

La Corte di Cassazione si è espressa per la prima volta sul tema in esame con la sentenza n. 4150 del 21 febbraio 2014. Nel

¹⁰ Sentenza di Cassazione n. 2575 del 29 marzo 1990 : la sentenza trattava dell'accertamento di maggiori imposte Invim e di registro dovute da acquirente e venditore di un appartamento al quale l'Amministrazione Finanziaria aveva attribuito un maggior valore rispetto a quello individuato dalle parti. Il ricorso, proposto solo dall'acquirente, si era risolto a suo favore; pertanto la Cassazione ha stabilito che anche la parte non ricorrente poteva giovare, ex art. 1306 del codice civile, della sentenza favorevole ottenuta da altro debitore solidale: la Pubblica Amministrazione, per un dovere di correttezza, non può profittare di situazioni contingenti favorevoli, quali appunto un accertamento non impugnato nei termini.

¹¹ Sentenza di Cassazione n. 4117 del 22 marzo 2002 : la sentenza trattava dell'accertamento della maggior imposta dovuta ai fini Irpef e Ilor, riprendendo a tassazione una maggiore plusvalenza per l'avviamento, conseguita a seguito della cessione dell'azienda. Secondo la Cassazione, il valore definitivamente assegnato, ai fini dell'imposta di registro, all'avviamento nell'ambito del trasferimento di azienda, è vincolante per l'Amministrazione finanziaria nell'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, avente ad oggetto plusvalenze realizzate con lo stesso trasferimento.

caso esaminato dalla Corte, risalente al 2000 (quindi ante Risoluzione n. 395/E/2008, ma a normativa invariata), il contribuente aveva ceduto un capannone ad uso commerciale senza dichiarare la relativa plusvalenza di L. 370.573.000.

Il ricorso del contribuente, inizialmente rigettato dalla CTP di Ravenna, era stato poi invece accolto dalla CTR di Bologna con sentenza n. 105/2006 del 6 novembre 2006, la quale evidenziava che «oggetto della cessione era un capannone ad uso commerciale e non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, come invece richiesto, per tassare la plusvalenza, dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81 [ora art. 67], comma 1, lett. b.».

Secondo l'Agenzia delle Entrate, che aveva proposto ricorso in Cassazione, l'art. 67 non farebbe riferimento in via esclusiva alle vendite di terreni "nudi" (ovvero non ancora edificati), bensì anche alle vendite di terreni che, pur essendo già edificati, conservano integra la loro capacità edificatoria in base al piano regolatore generale.

Secondo la Cassazione, al contrario, il terreno in questione, sul quale insisteva il fabbricato oggetto di cessione, non poteva essere considerato terreno edificabile solo in quanto facente parte di un piano regolatore generale, ma deve essere considerato, come a tutti gli effetti è, terreno edificato.

A nulla rileva il fatto che l'immobile «insorga su terreno che abbia una ulteriore potenzialità edificatoria, o che in base a non oggettivamente riscontrate (v. CTR) intenzioni delle parti, il capannone medesimo sia stato destinato alla demolizione.». Oggetto della cessione è il capannone ad uso commerciale e le relative pertinenze, non il terreno. Aggiungeva la Corte, ad ulteriore sostegno di quanto affermato, che il capannone commerciale oggetto di cessione risultava censito al catasto dei fabbricati, e non a quello dei terreni. La decisione, invero, frettolosa e poco motivata, è comunque molto importante, essendo, appunto, la prima che si è occupata della fattispecie in esame.

6.1.2. Cassazione n. 15629 del 9 luglio 2014

Il caso analizzato dalla Cassazione nella sentenza n. 15629 del 9 luglio 2014, come il caso precedente, anche questo ante Risoluzione n. 395/E/2008, riguarda la cessione di un fabbricato con

area di sedime e coltiva di circa 950 mq, con elevata edificabilità residenziale. La parte venditrice aveva presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e successiva ricostruzione di un edificio prima della vendita; la società acquirente aveva poi richiesto voltura dell'istanza già il giorno successivo all'acquisto.

A favore dell'Agenzia delle Entrate, che riteneva l'area di sedime e coltiva del fabbricato il reale oggetto della cessione, si era espressa la CTR dell'Emilia Romagna con la sentenza n. 109/1/2007 del 5 novembre 2007, impugnata dal contribuente ricorrente. La sentenza richiama la precedente n. 4150/2014, ampliandone le motivazioni: «dalla “stessa lettera del citato art. 81 (ora 67) e dell'art. 16 (17) comma 1, lett. g bis TUIR.. non possono rientrare... le cessioni aventi ad oggetto non un terreno “suscettibile di utilizzazione edificatoria” ma un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato “ (così Cass. n. 4150/2014 la quale ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di “capannone ad uso commerciale e relative pertinenze”, censito al catasto fabbricati, ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone)».

La Corte, dunque, si è dimostrata coerente con quanto affermato nella prima sentenza: la ratio dell'art. 67 TUIR è volta ad «*assoggettare ad imposizione la plusvalenza che [...] scaturisce non “in virtù di un ‘attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica “ dei terreni”*». Ciò che rileva è, in altri termini, la destinazione edificatoria che sin dall'origine viene assegnata all'area, e non quella attribuita, a seguito di un intervento da parte del cedente o del cessionario, ad un'area già edificata.

Conclude la Corte osservando che oggetto dell'atto è un fabbricato, e, quindi, un « “terreno già edificato “ e tale entità sostanziale non può essere mutata (con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione), in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso in specie attraverso la demolizione del

fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale"».

Non è, dunque, ammissibile operare una riqualificazione dell'atto di cessione sulla base di elementi e scelte personali dell'acquirente, come la decisione di demolire o meno l'immobile dopo l'acquisto; si tratta, infatti, di elementi futuri, incerti, ed estranei alla sfera tributaria del venditore, in capo al quale non dovrebbero, pertanto, determinare conseguenze.

Nello stesso senso le sentenze n. 15.630 e 15.631, in pari data.

6.1.3. Cassazione n. 7613 del 2 aprile 2014

Per completezza, riportiamo anche una sentenza, la n. 7613 del 2 aprile 2014, che, ad una lettura superficiale, potrebbe apparire in contrasto con le due sentenze analizzate ai precedenti paragrafi. La Corte, infatti, non accoglie il ricorso del contribuente che si è visto accertare da parte dell'Agenzia delle Entrate, la plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile da demolire. Ma, in realtà, non si può parlare di un *revirement* della Cassazione, poiché si tratta di un caso diverso. Il contribuente non aveva, infatti, eccepito nulla in merito alla motivazione inadeguata della CTR impugnata, né ad eventuali violazioni dei canoni legali di interpretazione contrattuale (queste le uniche ipotesi per cui sarebbe stato possibile censurare la sentenza in sede di legittimità).

La Cassazione ha ritenuto inammissibile il ricorso del contribuente, in quanto non congruente con il deciso. La parte ricorrente, infatti, «postula un accertamento di fatto, inerente all'oggetto del contratto di compravendita dal quale è scaturita la pretesa impositiva». Il che si tradurrebbe in un'indagine di fatto, che spetta, invero, al giudice di merito. La Cassazione ha dovuto, dunque, dichiarare inammissibile il ricorso del contribuente.

Come già anticipato, si tratta, è evidente, di un caso diverso rispetto a quanto visto con la sentenza n. 4150/2014, e non di un *revirement* della Cassazione.

6.1.4. Corte di Cassazione n. 12294 del 12 giugno 2015

Questa sentenza riguarda la cessione di un immobile per la quale l'autorizzazione alla demolizione era stata richiesta post

cessione. La Cassazione conferma la tesi dell'ufficio, cassando la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bologna del 3 giugno 2009.

6.1.5. Cassazione n. 16983 del 19 agosto 2015

Contrariamente alle precedenti pronunce della Suprema Corte del 2014 (n. 4150/2014 e n. 15629/2014), la sentenza in esame riqualifica la compravendita in cessione di aree fabbricabili. In questo caso però nell'atto era indicato in modo chiaro che oggetto di compravendita era un "area di terreno con in parte sovrastanti fabbricati". La riqualificazione dell'atto pare quindi giustificabile e coerente.

6.1.6. Cassazione n. 7599, 7853 di aprile 2016

Nella fattispecie era stato ceduto un complesso immobiliare, con delle pertinenze: "nella specie, come risulta accertato dai giudici d'appello e non contestato dalla ricorrente, oggetto dell'atto pubblico di compravendita, avente un suo intrinseco valore economico, è stato oggettivamente un complesso di fabbricati con piccole aree di pertinenza, e perciò un "terreno già edificato" e tale entità sostanziale non può essere mutata (con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione), in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso di specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto (l'acquirente) diverso da quello interessato dall'imposizione fiscale".

6.1.7. Cassazione n. 4361 del 20 febbraio 2017

Questa sentenza, che dà ragione al contribuente, riepiloga la situazione delle sentenze note.

"Ed invero, questa Corte ha inizialmente ritenuto che, ancorchè in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile,

previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce - cfr. Cass. N. 24799/2014, cfr anche Cass. N. 16983/2015.

A tale indirizzo ha fatto seguito altro in forza del quale in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett b) (ora 67) e art. 16 (ora 17), comma 1, lett. g) bis, sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", 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", e non anche quelle di terreni già edificati (Così statuendo, la S.C., nel rigettare il ricorso, ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di "capannone ad uso commerciale e relative pertinenze", censito al catasto fabbricati, ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone) - cfr Cass. N. 4150/2014; Cass. N. 15629/2014, ove si è specificamente ritenuto che la ratio dell'art. 67 Tuir è volta ad "assoggettare ad imposizione la plusvalenza che (.) scaturisce non "in virtù di un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" dei terreni".

Pertanto, risultando oggetto dell'atto un fabbricato, e, quindi, un "terreno già edificato", tale entità sostanziale non poteva essere mutata (con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione), in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso in specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale".

6.1.8. Cassazione n. 7714 del 24 marzo 2017

Sentenza che conferma la tesi del contribuente. E' escluso poter valorizzare "elementi non oggettivi sulle intenzioni delle

parti in ordine alla demolizione del fabbricato, in tal modo pienamente informandosi all'indirizzo che si è consolidato per la sezione 5^A di questa Corte". E quindi tesi favorevole ai contribuenti.

6.1.9. Cassazione n. 10.113 del 21 aprile 2017

La sentenza n. 10113 del 2017 si riferisce invero alle imposte indirette, per le quali conferma la possibilità da parte dell'Amministrazione Finanziaria di riqualificare l'atto (anche se la stessa amministrazione finanziaria più volte ha sostenuto il contrario). Ma nello stesso tempo ha trattato anche delle imposte dirette, così affermando:

“Ciò posto, non si ritiene che la riqualificazione in termini di compravendita di area edificabile si ponga in contrasto con l'orientamento di legittimità secondo cui: “in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli artt. 81, comma 1, lett b) (ora 67) e 16 (ora 17), comma 1, lett. g) bis, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono soggette a tassazione separata, quali “redditi diversi”, 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”, e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati. Ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la “ratio” ispiratrice del citato art. 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica” (Cass. N. 15629/14; così Cass. 4150/14).

Va infatti considerato che una cosa è interpretare l'atto secondo la sua intrinseca natura ed i suoi effetti giuridici, ex art. 20 d.p.r. 131/86, in vista della sua esatta collocazione tra i gruppi tariffari previsti ai fini dell'imposta di registro; ed altra è affermare che l'acquisto di area già edificata non dà luogo a plusvalenza tassabile (in capo al venditore) ai fini dell'imposizione sul reddito.

Lo stesso orientamento di legittimità da ultimo citato individua la ratio dell'imposizione reddituale nell'emersione di una plusvalenza che trovi origine non "da un'attività produttiva del proprietario, ma dalla avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica". Sennonché, tale ratio è del tutto estranea all'imposizione di registro, che trova fondamento e limite nella natura dell'atto ex artt. 1 e 20 d.p.r. 131/86; indipendentemente dalla circostanza che dalla sua esecuzione possano derivare plusvalenze reddituali. Né mancano recenti decisioni di legittimità che hanno espressamente evidenziato - in fattispecie diversa dalla presente, ma pur sempre con riguardo ai limiti di applicabilità dell'art. 20 d.P.R. 131/86 - l'autonomia di regolamentazione delle due imposte, anche sotto il profilo della estraneità all'imposta di registro della nozione stessa di plusvalenza tassabile (Cass. 3562/17).

E' vero che la legge, proprio in tema di individuazione della natura edificabile di un'area, detta un criterio comune all'imposta di registro ed a quella sui redditi (art. 36, co.2, d.l. 223/06 conv.I.248/06). E tuttavia, la comunanza di disciplina non si spinge oltre tale individuazione; sicché, ferma la natura fabbricabile del terreno "in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo" (evenienza, nel caso di specie, incontroversa), diversa ed autonoma rimane - pur in presenza di assetti negoziali del tutto analoghi - la regolamentazione tributaria consequenziale al presupposto così descritto, a seconda della natura e degli obiettivi propri di ciascuna imposta.

6.1.10. Cassazione n. 15920 del 26 giugno 2017

Sentenza che conferma la impossibilità, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di riqualificare l'atto di cessione di immobile da abbattere.

Infatti la norma colpisce la cessione di terzi suscettibile di utilizzazione edificatoria, "non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato, ancorché, come nella specie, le parti ne abbiano previsto la demolizione unitamente alla successiva edificazione, da parte dell'acquirente, di un nuovo immobile da trasferire in proprietà dell'alienante, non potendo la potenzialità edificatoria dipendere da elementi la cui realizzazione è futura ed eventuale,

rimessa, peraltro, ad un soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione (Sez. 6-5, n. 4361 del 20/2/2017; Sez. 5, n. 7853 del 20 aprile 2016)".

6.1.11. Cassazione n. 19.129 del 1° Agosto 2017

Sentenza in linea con le precedenti "Sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", 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", e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati: ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la "ratio" ispiratrice del citato art. 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica".

6.2. L'imposta di registro o comunque imposte indirette

6.2.1. Cassazione n. 24799 del 21 novembre 2014

Si analizza anche la sentenza di Cassazione, n. 24799 del 21 novembre 2014, in tema di imposta di registro. La Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna n.80 del 24 novembre 2008, e ha confermato la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di riqualificare, ai fini dell'imposta di registro, un atto di cessione di immobile da demolire in cessione di area edificabile, qualora ne sussistano i presupposti ex art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 (Testo Unico sull'imposta di registro)¹².

¹² Art. 20, D.P.R. n. 131/1986: "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente."

Il caso riguardava la cessione (ante Risoluzione n. 395/2008) di un fabbricato obsolecente, poi demolito dall'acquirente, il quale aveva presentato, pochi giorni dopo l'acquisto, istanza concessione edilizia; nulla aveva, invero, richiesto il venditore. La Commissione Tributaria Provinciale di Rimini e la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, nelle sentenze impugnate dall'Amministrazione Finanziaria, si erano pronunciate a favore del ricorrente avverso l'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

La Corte, analizzato il caso, ha affermato che «l'atto deve essere tassato in ragione degli effetti giuridici che lo stesso oggettivamente produce». La CTR dell'Emilia Romagna, dunque, avrebbe dovuto, sempre secondo la Corte, considerare che «la immediata richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile al posto di quello "vecchio" poi demolito avesse oggettivamente dato luogo a una vendita di terreno edificabile». Pertanto, è stata rinviata nuovamente la decisione alla CTR, che dovrà verificare «se gli effetti oggettivi della compravendita, a cagione delle istantanee richieste di concessione edilizia e demolizione del vecchio stabile, fossero o meno stati quelli di una vendita di terreno edificabile, dovendosi in ipotesi positiva riqualificare l'atto ai sensi del D.P.R. n. 131 cit., art. 20».

Anche in questo caso, la Cassazione non si è dilungata in spiegazioni. Ciò che si può desumere dalla lettura della sentenza è che qualora sia possibile individuare una correlazione tra l'atto di compravendita e l'istanza di concessione edilizia per la demolizione del fabbricato, ancorché richiesta dallo stesso acquirente dopo la cessione, allora si dovrà procedere alla riqualificazione della cessione di immobile in cessione di area, ex art. 20 del D.P.R. n. 131/1986.

La Corte non ha preso in considerazione il fatto che l'atto richiesto dall'acquirente successivamente alla cessione (ovvero la concessione edilizia) è un atto di tipo amministrativo, che nulla ha a che fare, pertanto, con l'applicazione del Testo Unico sull'imposta di registro. Come è dunque possibile ritenere corretto applicare l'art. 20 D.P.R. 131/1986 ad un atto che non è soggetto a tale normativa e, soprattutto, ricollegare negozialmente atti soggetti ad imposta di registro con atti, invece, non soggetti? La cosa non ci convince.

Inoltre, è opportuno considerare che il principio applicato dalla stessa Amministrazione Finanziaria ai fini IVA, ovvero che il regime di tassazione IVA è correlato alla natura oggettiva del bene ceduto all'atto della cessione¹³, opera anche in ambito di registro. Infatti, come si deduce dalla lettura dell'art. 1 del D.P.R. 131/1986¹⁴, il presupposto impositivo per l'applicazione dell'imposta di registro coincide con la formazione dell'atto giuridico. E' per mezzo dell'atto stesso (o meglio, dell'oggetto dell'atto) che si manifesta la capacità contributiva dei soggetti che lo pongono in essere.

Rileva, in altre parole, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'oggetto dell'atto giuridico nel preciso momento in cui si verificano gli effetti traslativi dell'operazione; non è possibile applicare l'imposta di registro in base a come l'oggetto ceduto sarà in un momento successivo alla cessione stessa. La sentenza, in conclusione, non pare condivisibile.

6.2.2. Cassazione n. 12062 del 13 giugno 2016

Il caso trattato era simile a quello illustrato nel paragrafo precedente. Si trattava di vendita di fabbricato con la seguente sequenza di atti: alienazione, domanda di permesso di costruzione e successivo rilascio.

La Corte in questo caso si richiama alla precedente sentenza del 2014 “in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce”. L'atto “deve esser tassato in ragione degli effetti giuridici che lo stesso oggettivamente produce (Cass. N. 16345/2013; Cass. N. 15319/2013)”. Nella fattispecie, cessione di area pertinenziale di un fabbricato da abbattere.

13 Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, §1.2.

14 Art. 1, D.P.R. n. 131/1986: “L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al presente testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione”.

6.2.3. Cassazione n. 16382 del 4 agosto 2016

Sentenza che si allinea alla precedente.

“Va premesso che si è più volte avuto modo di precisare che, in tema d’imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 attribuisce preminente rilievo all’intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell’atto rispetto al suo titolo ed alla sua forma apparente (cfr., ex multis, Cass. Sez. 6-5, ord. 2 dicembre 2015, n. 24594; Cass. Sez. 5, 28 giugno 2013, n. 16345) e che, in tale contesto, non contrasta con la natura d’imposta d’atto dell’imposta di registro l’attribuzione di rilevanza anche a comportamenti successivi alla formazione dell’atto stesso (tra le altre Cass. Sez. 5, 14 febbraio 2014, n. 3481). Ciò posto, si è pure già avuto occasione di affermare (cfr. Cass. Sez. 5, 21 novembre 2014, n. 24799), la legittimità della riqualificazione dell’atto quale vendita di terreno edificabile nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, in forza di successiva richiesta di concessione edilizia (ora permesso a costruire) per la realizzazione di nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato preesistente. Compito del giudice di merito, infatti, è, in tal caso, quello di accertare se la richiesta di demolizione, nel caso di specie preceduta già, prima della stipula dell’atto di compravendita, da due pareri favorevoli all’intervento poi realizzato, possa condurre alla qualificazione della causa reale o concreta dell’atto come vendita di terreno edificabile, in ragione degli effetti giuridici che essa oggettivamente produce”.

6.2.4. Cassazione n. 10113 del 21 aprile 2017

Stessa impostazione delle sentenze precedenti. Ai fini della riqualificazione ex art. 20 DPR 131/86 così si esprime questo giudice “non si ritiene che la riqualificazione in termini di compravendita di area edificabile si ponga in contrasto con l’orientamento di legittimità secondo cui: “in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e art. 16 (ora 17), comma 1, lett. g) bis, sono soggette a tassazione separata, quali redditi diversi, 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, e non anche

di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati. Ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la ratio ispiratrice del citato art. 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica" (Cass. N. 15629/14; così Cass. 4150/14).

Va infatti considerato che una cosa è interpretare l'atto secondo la sua intrinseca natura ed i suoi effetti giuridici, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, in vista della sua esatta collocazione tra i gruppi tariffari previsti ai fini dell'imposta di registro; ed altra è affermare che l'acquisto di area già edificata non dà luogo a plusvalenza tassabile (in capo al venditore) ai fini dell'imposizione sul reddito".

“La sentenza conclude con una considerazione volta a superare anche l'obiezione imperniata sulla identità (ai fini di molteplici tributi, tra i quali anche le imposte di registro e quelle sui redditi) della ben nota nozione di “area edificabile” formalizzata positivamente nell'estate del 2006 dalla manovra “Bersani - Visco”: al riguardo, la pronuncia in rassegna osserva che “tuttavia, la comunanza di disciplina non si spinge oltre tale individuazione; sicché, ferma la natura fabbricabile del terreno (...) (evenienza, nel caso di specie, incontrovertibile), diversa ed autonoma rimane - pur in presenza di assetti negoziali del tutto analoghi - la regolamentazione tributaria consequenziale al presupposto così descritto, a seconda della natura e degli obiettivi propri di ciascuna imposta”¹⁵

6.2.5. Altre sentenze

Ricordiamo altre sentenze che riguardano l'applicazione dell'articolo 20 del DPR 131/1986, relativamente ad altre fattispecie: n. 25001 dell'11 dicembre 2015, n. 2048 del 27 gennaio 2017, n. 3562 del 10 febbraio 2017, n. 8111 del 29 marzo 2017 e 8792 del 5 aprile 2017.

¹⁵ Stefano Baruzzi in “ilfisco “ n. 23 del 2017, pag. 1-2271 -Riqualificazione di terreni agricoli e fabbricati da demolire come terreni edificabili. Commento.

6.2.6. Cassazione del 1° marzo 2013

La Cassazione, confermata la sentenza della Commissione Regionale dell'Emilia n. 119/6/06 del 3 novembre 2006, ha stabilito che un terreno agricolo con un immobile diroccato era comunque “edificabile di fatto” e quindi soggetto all'ICI. Quindi con una valutazione di fatto, è stato “ritenuto il terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, costituendo un corpo unico rappresentato dal terreno e dai fabbricati rurali destinati alla demolizione e alla ricostruzione come fabbricati civili. La rettifica in esame è stata fondata sulla base della riconosciuta suscettibilità di utilizzazione edificatoria unitaria del terreno a prescindere dal fatto che la interessata fosse inserita nel piano regolatore generale come zona agricola normale, condizione che, in base alle considerazioni espresse, non impedisce il riconoscimento della suscettibilità di utilizzazione edificatoria del terreno”. La sentenza appare comunque isolata, ed in ogni caso non riguarda le imposte dirette.

7. Le interrogazioni alla Camera

La problematica relativa alla cessione di immobili da demolire è stata trattata dai deputati con ben 4 interrogazioni parlamentari, il che è decisamente inusuale.

Nell'ordine, queste sono le interrogazioni:

- n. 5-01881 del 7 ottobre 2009;
- n. 5-04214 del febbraio 2011;
- n. 5-04701 del 4 maggio 2011;
- n. 5-03220 del 15 luglio 2014.

Il testo dell'ultima interrogazione di Giulio Cesare Sottanelli, cui risponde, in data 31 luglio 2014, l'allora Sottosegretario del Ministero dell'Economia e delle Finanze Enrico Zanetti, espone in modo molto chiaro la problematica. Ci si aspettava una altrettanto esaustiva risposta, ma, purtroppo, così non è stato. Nella risposta, infatti, viene confermato che ai fini delle imposte indirette il trattamento fiscale da applicare è quello specifico per il bene trasferito (immobile), mentre ai fini delle imposte dirette si

conferma l'impostazione "cessione di area"¹⁶. Inoltre, viene sottolineato che la riqualificazione è correttamente attuata quando basata su elementi certi e non presuntivi, come ad esempio il prezzo di cessione, la richiesta di concessioni edilizie per la demolizione e la ricostruzione dell'edificio o anche l'attività imprenditoriale svolta dall'acquirente.

Ciò che lascia perplessi è l'ostinazione con cui viene portata avanti tale tesi non solo dall'Amministrazione Finanziaria, ma anche dal Ministero stesso. A nulla sono, quindi, valse le due sentenze n. 4150/2014 e n. 15629/2014. Si ritiene di riportare una precisazione, alquanto significativa, nella risposta: «Tenuto conto delle argomentazioni sviluppate dall'Agenzia, questo Ministero si riserva di seguire i futuri sviluppi giurisprudenziali, monitorandone attentamente l'andamento».

Ciò che sembra trasparire dalla frase è che la gestione delle questioni fiscali è lasciata in mano esclusivamente all'Amministrazione Finanziaria, senza alcuna autorità dunque in capo al Ministero. La cosa non ci rassicura per niente. Ad ogni buon conto, dopo le due sentenze citate, cui se ne devono aggiungere altre due nella stessa data dell'ultima, ci sono state due sentenze contrarie nel 2015 (12.294 e 16.983) seguite da ben 5 sentenze favorevoli ai contribuenti (7599 e 7853 del 2016 e 4361, 7714 e 15920 del 2017).

8. Gli interventi in materia di imposte indirette

Si hanno inoltre più interventi in materia di imposte indirette, tutti che confermano la tesi a favore della cessione di fabbricato, ancorché da demolire, e non di area. E questo nonostante qualche isolata sentenza di Cassazione, che afferma il contrario. In qualche caso il riferimento è ad una impresa che cede, e non ad un privato, soggetto quindi che ha un requisito soggettivo per

¹⁶ Questa risposta, invero, è già stata in parte smentita, come visto al precedente paragrafo, dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 24799/2014, nella quale viene sostanzialmente ritenuta corretta la riqualificazione da immobile ad area edificabile operata dall'Amministrazione Finanziaria ai fini dell'imposta di registro.

l'applicazione dell'IVA. Ma le specificazioni sono comunque di ausilio per la nostra analisi. Li elenchiamo:

8.1. Risoluzione n. 72/E del 23 marzo 2009

Con la Risoluzione n. 72/E del 23 marzo 2009, riferita alle imposte indirette, al fine di non far fruire la cessione delle agevolazioni previste per i piani particolareggiati (art. 33 DPR 601/73), una cessione di area (con immobile) è stata considerata cessione di fabbricato, e quindi non agevolabile. Nella fattispecie si era in presenza di un PIP (Piano per gli Insediamenti Produttivi) ove dei privati avevano già eseguito delle costruzioni. L'agevolazione è stata pertanto negata. Il fabbricato era stato costruito dall'acquirente, prima di acquistare il suolo. A dire il vero il caso riguardava un opificio, quando invece le norme agevolative richiamate nel caso de quo riguardano l'edilizia economica e popolare. In caso di cessione di un'area con sopra un opificio, si ha cessione di fabbricato, dovendosi guardare alla realtà fattuale, ha affermato la Risoluzione 72/E/2009. Peccato che con la Risoluzione n. 395/E/2008 tale concetto fosse stato sconfessato, l'anno prima.

In ambedue gli ambiti l'Amministrazione Finanziaria ha sicuramente cercato di tutelare i suoi interessi, negando una agevolazione o tassando un atto: tuttavia i concetti non possono essere stravolti in base alle singole specifiche convenienze. La diversa interpretazione della stessa situazione da sola toglie valenza alle stesse tesi dell'Amministrazione Finanziaria.

8.2. Telefisco 2011

In occasione del Telefisco 2011 (26 gennaio 2011), una risposta fornita riguarda il corretto inquadramento, ai fini IVA, di una cessione di immobile strumentale dismesso e da abbattere. La domanda verteva sull'applicazione della normativa IVA sugli immobili (esenzione o IVA per opzione) oppure di quella sulle aree (allora IVA 20%). La decisa risposta è stata per "cessione di immobile": "il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente. Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si

esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di "immobile strumentale"; ragion per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso di cessione effettuata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in tale secondo caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile in base all'articolo 17, comma 6, lettera a-bis) del D.P.R. 633/1972)".

Quindi ai fini IVA, senza incertezze, la cessione di immobile da abbattere è cessione di immobile e non di area, come se si potesse fare una distinzione tra le imposte, e considerare un atto in un modo ai fini di certe imposte, e in altro modo ai fini di altre imposte. Ma l'Amministrazione Finanziaria non si rende conto dell'illogicità di una simile interpretazione? Si ritiene che il regime di tassazione, ai fini IVA, si ricolleggi alla natura oggettiva del bene ceduto, indipendentemente dalla destinazione che ne farà l'acquirente; sul punto ovviamente non si può che convenire.

8.3. La circolare n. 28/E del 21 giugno 2011

L'Amministrazione Finanziaria è, infine, nuovamente intervenuta sulla questione, con la Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, al punto 1.2 relativo all'IVA (Regime IVA applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali).

Una società aveva presentato una domanda per conoscere il corretto trattamento, ai fini IVA, della cessione di un fabbricato strumentale dismesso, da demolire. Si chiedeva se fosse possibile considerare tale cessione come cessione di area edificabile con IVA 20%, oppure se fosse cessione di immobile, e quindi in esenzione di imposta, salva l'opzione per l'applicazione dell'IVA.

La risposta, decisa, è stata questa: "Come si evince dalla lettura della norma, il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente. Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si

esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di «fabbricato strumentale»". Quindi, ai fini delle imposte indirette, è stata riconfermata l'esenzione ai fini IVA, salvo opzione, in quanto cessione di fabbricato.

8.4. Aree soggette a piani urbanistici particolareggiati – Circolare n. 6/2001

L'acquisto di aree soggette a piani urbanistici particolareggiati era agevolato, fino al 31 dicembre 2013, secondo l'art. 33 della legge n. 388/2000, in base al quale tali atti erano assoggettati all'imposta di registro ridotta dell'1%; tale aliquota ridotta era applicata, come prevedeva la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 26 gennaio 2001 n. 6, anche a un soggetto che "acquista un terreno (o un fabbricato, magari da demolire), al fine di "rendere edificabile" un'area già posseduta che, per motivi vari (es. superficie inferiore a quella minima prevista dal piano particolareggiato per l'edificabilità), non è suscettibile di edificazione". Dal 1° gennaio 2014 per gli atti in esame non sono più previste agevolazioni, per cui si applicano le normali imposte (imposta di registro nella misura del 9% e imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di € 50,00 ciascuna)¹⁷.

"Nell'ipotesi di acquisto di un fabbricato, perché si verifichi la condizione dell'utilizzazione edificatoria dell'area, è necessario che l'intervento consista nella demolizione e ricostruzione integrale. L'ambito semantico della locuzione utilizzazione edificatoria dell'area, infatti, si estende all'area di sedime di un fabbricato, compreso nell'ambito del piano urbanistico particolareggiato acquistato in regime agevolato, poi demolito e ricostruito nei successivi cinque anni" (Circolare n. 11/E del 31/01/2002).

Esaminiamo anche tre sentenze della Corte di Giustizia Europea sempre in materia di imposte indirette.

Corte di Giustizia Europea (19 novembre 2009)

L'interpretazione ministeriale pare trovare un qualche avallo in materia di imposte indirette, anche in una sentenza della Corte di Giustizia UE (Sentenza 19/11/2009, C - 461/08). Questo era il fatto: cessione di un terreno con relativo fabbricato destinato

¹⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n.2/E del 21 febbraio 2014.

alla demolizione, con avvio dei lavori già intrapresi da parte dello stesso venditore. Ai fini Iva (siamo in Olanda) la Corte di Giustizia ha ritenuto che si trattasse di cessione di area non edificata, e, nello specifico, soggetta ad Iva, in luogo della esenzione, applicabile invece nel caso di cessione di fabbricato. Nella fattispecie, però, ha avuto una forte influenza il fatto che la demolizione fosse già iniziata dal venditore ante cessione. Per la proprietà, impresa, si trattava di cessione di area soggetta ad Iva; per il fisco olandese, invece, cessione di fabbricato, esente Iva. Soccombente in questo caso è risultato il fisco olandese; tuttavia, gli interessi delle parti erano esattamente contrari, rispetto alla situazione italiana. La proprietà riteneva trattarsi di cessione di area, l'amministrazione finanziaria cessione di fabbricato.

La Corte Europea si è comunque pronunciata per la tesi della cessione di area piuttosto che di fabbricato, forse proprio in quanto il cedente aveva già iniziato la demolizione. Per la Corte Europea, la cessione di un terreno su cui sorge un fabbricato la cui demolizione è già iniziata prima di tale cessione, e la demolizione stessa di tale fabbricato, formano un'operazione unica avente ad oggetto, nel suo complesso, non la cessione del fabbricato esistente, ma quella di un terreno non edificato. Indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento della cessione del terreno, l'operazione non può ricadere nell'esenzione prevista dalla sesta direttiva per la cessione di fabbricati e non per la cessione di aree. In definitiva, la Corte Europea ha sostenuto quanto sostiene ora l'Amministrazione finanziaria in Italia, ma, come abbiamo visto, l'interesse delle parti nel caso specifico era proprio l'opposto rispetto alla fattispecie italiana. Ciò, invero, potrebbe far ritenere rafforzata la tesi italiana, ma si ricorda che la demolizione era già stata iniziata dal cedente, che se ne era assunto anche il completamento.

Corte di Giustizia Europea (12 luglio 2012)

Il caso era essenzialmente lo stesso, ma la sentenza è andata in senso contrario. Ci riferiamo sempre alle imposte indirette. Nel caso specifico l'acquirente (olandese) intendeva demolire, e la demolizione era peraltro già iniziata. La Corte ha ritenuto trattarsi comunque di cessione di immobile, esente da IVA, piuttosto che cessione di area edificabile, soggetta invece ad IVA.

E l'evidente contrasto con la precedente relazione è stato motivato dal fatto che, nel caso di cui alla precedente sentenza, il venditore si era impegnato anche a concludere la demolizione, fattispecie invece non prevista nel caso specifico. Ci pare motivazione debole.

Corte di Giustizia Europea (17 gennaio 2013, C-543/11)

Siamo sempre in Olanda; il caso riguarda, ai fini IVA, la cessione di un terreno da parte di un Comune, il quale si era impegnato a demolire l'immobile sovrastante. La parte aveva ritenuto trattarsi di cessione di area, e quindi da assoggettare ad IVA. L'Amministrazione Finanziaria riteneva invece trattarsi di immobile, e quindi da ritenere esente da IVA. La Corte ha stabilito trattarsi di cessione di terreno, stante l'esplicito impegno da parte del venditore alla demolizione.

9. I vari interventi dell'Amministrazione Finanziaria

Riportiamo di seguito vari interventi dell'Amministrazione Finanziaria, i primi in accordo con la Risoluzione 395/E del 2008, in contrasto, invece, nella parte finale (lettera e).

a) Una precedente interpretazione ministeriale (Risoluzione n. 181 del 24 luglio 2007)

Con la Risoluzione n. 181 del 24 luglio 2007 l'Amministrazione Finanziaria era già intervenuta su una fattispecie per certi versi simile. Il caso riguardava la risposta ad un Interpello presentato da un privato relativamente ad un conferimento in una società di beni immobili inseriti in un programma integrato di intervento ai sensi di una legge della Regione Campania. Ancorché i beni fossero inseriti in un programma integrato di intervento, l'Amministrazione Finanziaria non aveva ritenuto di poter parificare tali beni alla situazione di un piano di recupero, la cui cessione godeva appunto di agevolazioni.

Secondo l'Agenzia delle Entrate non si era in presenza di un Piano di Recupero. La domanda riguardava anche il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette; questa la risposta dell'Amministrazione Finanziaria:

“Per chiarezza si precisa che il trasferimento di cui è causa genera plusvalenza in quanto interessa un ‘area destinata ad essere edificata ex novo in base alla regolamentazione del Piano integrato di riqualificazione urbanistico ambientale. Se la cessione, invece, avesse avuto ad oggetto dei fabbricati, la plusvalenza non si sarebbe realizzata in quanto l’atto di acquisto da parte del soggetto che intende procedere al conferimento risulta essere avvenuto nel 1975. Non sarebbero rispettate, quindi, le condizioni temporali di cui all ‘articolo 67, lett. b), TUIR in base al quale sono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni”.

La Risoluzione, non molto chiara, lascia comunque un po’ di incertezza, in quanto nelle conclusioni pare negare quanto invece precedentemente affermato.

b) L’intervento della Direzione Regionale Emilia Romagna (31 maggio 2010)

La Direzione Regionale Emilia Romagna¹⁸ ha confermato in toto l’orientamento della Risoluzione del 22 ottobre 2008 n. 395. Con la risposta ad Interpello del 31 maggio 2010 (prot. 909 - 28406/2010) ha, infatti, affermato che l’atto di cessione di fabbricato da demolire, sotto l’aspetto tributario, per le imposte dirette, va riqualificato come cessione di area.

La Direzione Regionale dell’Emilia Romagna, individuando nel compendio immobiliare un’area edificabile in virtù del fatto che le costruzioni avrebbero perduto qualunque valore in seguito al piano concordato con il Comune, conclude per l’imponibilità della plusvalenza, con possibilità di applicare l’imposta sostitutiva del 4% sul valore di perizia per sterilizzare la maggiore Irpef a tassazione separata altrimenti dovuta per la cessione.

c) Interpello Agenzia delle Entrate delle Marche, Prot. n. 23635 del 28 settembre 2010

Esaminiamo anche la risposta a Interpello da parte dell’Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale delle Marche, Ufficio Consulenze (Prot. n. 23635 del 28/09/2010). Il caso riguardava

¹⁸ Giorgio Gavelli e Gian Paolo Tosoni, pag. 5965, cit.

la cessione di più unità abitative pervenute per successione con pagamento in permuta con il costruendo:

“in linea di principio - in quanto la constatazione del concetto assunto degli interessi coinvolti, comporterebbe l’esame puntuale e la valutazione di fatto della Dichiarazione di Successione del PRG del Comune di XXX e del Contratto di Appalto che le parti intendono stipulare per la realizzazione dei lavori, rappresenta una prerogativa non esercitabile dall’Agenzia delle Entrate nella presente fase - appaiono sufficienti ad escludere la formazione della plusvalenza di cui all’articolo 67 del TUIR, in relazione alla quota di fabbricato urbano pervenuto nella sfera patrimoniale dell’istante per effetto della successione. In ordine alle quote del suddetto fabbricato che dovessero pervenire all’Interpellante a titolo oneroso, si applicheranno le disposizioni di cui agli artt. 67 e 68 del TUIR.

Per l’individuazione del momento impositivo occorrerà fare riferimento al contenuto del contratto di appalto. Tuttavia, infine, corre l’obbligo di precisare quanto segue: se l’oggetto della cessione, da effettuarsi con permuta, dovesse essere rappresentato - elemento che potrebbe sfuggire all’analisi fin qui effettuata, data la possibilità di esprimere nelle presente fase la valutazione di atti, fatti o negozi - dal terreno “susceptibile di utilizzazione edificatoria”, così come interpretato dalla Risoluzione del 22 ottobre 2008, n. 395/E, sarebbe opportuno inquadrare la fattispecie sottoposta nell’alveo definitivo dalla medesima Risoluzione”.

La conclusione appare però un po’ confusa, in quanto dopo aver escluso da imposizione la cessione, poi invece la prevede, ove fossero ricorrenti i presupposti della Risoluzione Ministeriale n. 395/E del 2008 (cessione di area).

d) Direzione Regionale delle Entrate dell’Emilia Romagna - risposta a Interpello 01/12/2011 n. 909-59654/2011

La Direzione Regionale delle Entrate dell’Emilia Romagna ha risposto ad un Interpello di una ULSS locale che intendeva cedere un immobile con area pertinenziale edificata. La parte riteneva di scindere in due la cessione: fabbricati (cessione ininfluente ai fini delle imposte sui redditi, in quanto cessione

nell'ambito dell'attività non d'impresa di bene posseduto da più di 5 anni) e cessione dell'area, imponibile.

Così premesso l'Agenzia delle Entrate, “nello specifico, occorre stabilire se i terreni edificabili ceduti insieme ai fabbricati posseduti da più di cinque anni, ne costituiscono una pertinenza.”

“Ai sensi dell'art. 817 del codice civile, il rapporto pertinenziale fra due beni presuppone la concorrente esistenza di un elemento oggettivo, rappresentato dalla destinazione di un bene al servizio od ornamento dell'altro, e di un correlato elemento soggettivo, corrispondente alla volontà di destinazione del bene in tal senso, da parte del proprietario. La destinazione deve essere tale da imprimere al bene pertinenziale un carattere di subordinazione funzionale e deve essere fatta in modo durevole, anche se non è necessario che sia assoluta o perpetua. Inoltre tale destinazione, pur essendo un atto volontario, non può coincidere con il mero arbitrio del proprietario, ma deve consistere in un atto che rispecchi l'uso normale del bene. E' questo il caso dei giardini, cortili e simili qualificati espressamente come pertinenze di fabbricati urbani nelle istruzioni al Modello UNICO. Inoltre, la cessazione del rapporto pertinenziale fra i due beni consegue comunque al venir meno anche di uno solo degli elementi suindicati (soggettivo e oggettivo). Tornando al quesito proposto, la circostanza che il terreno abbia una potenzialità edificatoria e, quindi, sia idoneo ad un utilizzo diverso da quello meramente pertinenziale, fa presumere che l'intera area, al momento della cessione, assuma una qualificazione giuridica autonoma, venendo meno il rapporto di pertinenzialità.”

Così concludendo, l'Agenzia “non condivide la soluzione prospettata, secondo la quale sarebbe rilevante ai fini della plusvalenza la sola area eccedente la superficie del fabbricato esistente; al contrario, in sede di vendita, agli effetti dell'applicazione dell'art. 67 del TUIR, la cessione dell'intero complesso immobiliare genera plusvalenza assoggettabile ad imposizione diretta”.

Conseguentemente, secondo questa risposta, l'intero complesso immobiliare (e non solamente l'area pertinenziale edificata) rientra nella cessione di area, tassata come reddito.

e) La contrastante circolare n. 1/E/2007 del 19 gennaio 2007

Per contestare la tesi dell'Amministrazione Finanziaria può essere utilizzato un altro intervento, sempre proveniente dalla stessa Amministrazione Finanziaria. La circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, paragrafo 7.4, solo sei mesi prima della Ris. 181/2007, ha stabilito che nel caso di acquisto di fabbricato da demolire, ma comunque in quel momento ancora atto all'uso, si tratta pur sempre di acquisto di fabbricato, e non di area¹⁹: "Occorre precisare al riguardo che, nel caso in cui il fabbricato preesistente, ora demolito, fosse stato un bene strumentale funzionante, il valore dell'area ed il valore del fabbricato saranno determinati applicando i criteri ordinariamente stabiliti dal comma 7 (raffronto tra il valore dell'area eventualmente esposto in bilancio al momento dell'acquisto e quello che si ottiene applicando i coefficienti del 20 o 30 per cento al costo complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area). Il costo residuo del fabbricato demolito - come sopra determinato -sarà ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 102, comma 4, del TUIR, mentre le spese di bonifica relative alla demolizione e capitalizzate insieme ai costi della nuova costruzione sono da imputare al terreno e ne incrementano il valore fiscalmente riconosciuto".

Al contrario, in presenza di un rudere, da un punto di vista fiscale si considera acquisto di un'area (sempre dalla stessa circolare): "Nel caso, invece, in cui il fabbricato preesistente sia solo un rudere acquistato unitamente al terreno, a tale fattispecie non è applicabile la disciplina del comma 7 ed il costo d'acquisto deve essere interamente imputato al terreno e non al rudere. Si osserva al riguardo che un rudere, non potendo costituire un bene strumentale in quanto non funzionante, non è ammortizzabile".

È di tutta evidenza la contraddizione che si viene a creare con questi due interventi. Da una parte si afferma che se il fabbricato è atto all'uso, ancorché da demolire, è da considerare fabbricato (Circolare n. 1/E del 2007); dall'altra si vorrebbe considerare la sola cessione di area (Risoluzione Ministeriale n. 395/E del

¹⁹ P. Meneghetti, G.P. Ranocchi, Piani di recupero edificabili, Il Sole 24 ORE, 18 gennaio 2010.

2008). Appare evidente che una delle due contrastanti interpretazioni è errata; e, da parte nostra, riteniamo essere errata proprio la Risoluzione Ministeriale 395/E del 2008.

10. Altra giurisprudenza

Il copioso ricorso da parte dei contribuenti al contenzioso tributario sull'argomento ha generato una diffusa giurisprudenza sulla tematica.

Nella tabella sono proposte le numerose sentenze ed interventi ministeriali e a seguire due brevi commenti, il primo su una sentenza del Consiglio di Stato, il secondo sulla recente CTR Veneto.

10.1 Sintesi prassi e giurisprudenza

IMPOSTE DIRETTE

Cessione Fabbricato	Cessione Area
CTP di Ravenna, sentenza n. 39 del 25 maggio 2006	CTP di Ravenna, sentenza n. 228 del 18 luglio 2002
CTR di Bologna, sentenza n. 105 del 27 novembre 2006	Risoluzione n. 181/E del 24 luglio 2007
Circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 -per evidente contrasto	CTR dell'Emilia Romagna n. 109/2007, del 5 novembre 2007
CTP di Milano, sentenza n. 377/3/2008 del 22 dicembre 2008	CTR della Lombardia, sentenza n. 10/14/08 del 17 marzo 2008
	CTR di Bologna, sentenza n. 7 del 2 febbraio 2009

	Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01881 del 7 ottobre 2009
CTR di Trento, n. 363/2004 del 28 gennaio 2009	
CTR della Puglia, sentenza n. 123 del 4 maggio 2009	CTR di Bologna, sentenza n. 7 del 22 maggio 2008
CTR Bologna n. 46 del 3 giugno 2009	
CTR Bologna n. 47 del 3 giugno 2009	
Direzione Regionale delle Marche, risposta a interpello del 28 settembre 2010, prot. n. 23635 ancorché di incerta valenza	Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008
CTP di Rimini, sentenza n. 342/02/10 del 20 dicembre 2010	
CTP di Rimini, sentenza n. 15/02/2011 del 18 gennaio 2011	
CTP di Reggio Emilia, sent. n. 47/04/2011 del 11 marzo 2011	Direzione Regionale Emilia Romagna, risposta a interpello del 31 maggio 2010 n. 909-28406/2010
CTP di Reggio Emilia, sent. n. 157/2011	
CTR di Milano, sentenza n. 26/14/11 del 23 marzo 2011	CTP di Ravenna, sentenza n. 161/03/10 del 19 novembre 2010

CTP di Reggio Emilia, sentenza n. 85/02/2011 del 7 giugno 2011	CTP di Reggio Emilia, sentenza n. 194/04/2011 dell'11 dicembre 2010
CTP di Varese n. 114/6/11 del 5 ottobre 2011	CTR di Bologna, sentenza n. 15 del 7 febbraio 2011
CTP di Reggio Emilia, sent. n. 126/02/2011 del 6 ottobre 2011	Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-04214 del 16 febbraio 2011
CTP di Rimini, sentenza n. 289/02/2011 del 12 ottobre 2011	Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-04701 del 4 maggio 2011
CTP di Modena, sentenza n. 78 del 29 febbraio 2012	Direzione Regionale Emilia Romagna, risposta a interpello del 1 dicembre 2011 n. 909-59654/2011
Consiglio di Stato, sentenza n. 2723 del 10 maggio 2012	CTR di Roma, sentenza n. 37 del 17 febbraio 2012
CTP di Reggio Emilia, sentenza n. 86 del 26 marzo 2013	CTP di Brindisi n. 136/3/13 del 13 marzo 2013
CTP di Cremona, sentenza n. 45 del 3 maggio 2013	CTP di Bolzano, sentenza n. 87 del 17 giugno 2013
CTP di Ancona, sentenza n. 125 del 9 maggio 2013	CTP di Reggio Emilia n. 117 del 25 ottobre 2013
CTP di Milano, sentenza n. 271 del 7 ottobre 2013	CTP di Ravenna, sentenza n. 227 del 9 dicembre 2013
Corte di Cassazione, sentenza n. 4150 del 21 febbraio 2014	CTR di Milano n. 161 del 15 gennaio 2014
CTR di Bologna n. 680/19/2014 del 7 aprile 2014.	CTR di Roma n. 160501/14 del 14 marzo 2014

Corte di Cassazione, sentenza n. 15629 del 9 luglio 2014 (e 15630 e 15631)	Corte di Cassazione, sentenza n. 7613 del 2 aprile 2014
CTP di Cremona n. 169/01/14 del 23 luglio 2014	CTP di Cremona n. 92 dell'11 aprile 2014
CTR di Bari, sentenza n. 2161/22/14 del 3 novembre 2014	CTP di Prato, sentenza n. 329/03/2014
CTR di Lecce, sentenza n. 2161 del 3 novembre 2014	CTP di Benevento, sentenza n. 780/2/14 del 18 giugno 2014
CTP di Vicenza, sentenza n. 878/07/14 del 29 dicembre 2014	
CTR di Bologna, sentenza n. 189 del 26 gennaio 2015	Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-03220 del 15 luglio 2014
CTR di Bologna, sentenza n. 506 del 6 marzo 2015	CTR di Brescia n. 5171 del 6 ottobre 2014
CTR di Brescia, sentenza n. 1072 del 17 marzo 2015	CTP di Bari, sentenza n. 2161/22/14 del 3 novembre 2014
CTR di Bologna, sentenza n. 766 del 3 aprile 2015	CTR Lazio n. 6534 del 2014
CTR Liguria n. 91/15	CTP di Prato, n. 329/2014
CTR di Bologna, sentenza n. 933 del 20 aprile 2015	CTP di Savona, sentenza n. 385 del 4 giugno 2015
CTP di Bergamo, sentenza n. 421 del 4 maggio 2015	CTP di Brescia, sentenza n. 547 del 10 giugno 2015
CTP di Bergamo 680/2/15	Corte di Cassazione, sentenza n. 12294 del 12 giugno 2015

CTP di Bergamo, sentenza n. 455 del 26 maggio 2015	CTP di Bergamo, sentenza n. 561 del 2 luglio 2015
CTR di Liguria, sentenza n. 91/1/15 (ne Il Sole 24 Ore del 1 giugno 2015)	CTR di Bolzano, sentenza n. 98 del 18 agosto 2015
	Corte di Cassazione, sentenza n. 16983 del 19 agosto 2015 (stessa sezione e stesso relatore della sentenza 12294/15)
CTR Emilia Romagna n. 506/15	
CTP di Bergamo, sentenza n. 540 del 30 giugno 2015	CTP di Cagliari, sentenza n. 1006 del 3 novembre 2015
CTP di Forlì, sentenza n. 260 del 30 giugno 2015	CTR di Venezia n. 829 del 23 giugno 2016
CTP di Bergamo, sentenza n. 680 del 5 ottobre 2015	CTP di Cagliari n. 769 del 18 luglio 2016
CTP di Varese, sentenza n. 617 del 17 novembre 2015	CTP di Bologna n. 46 dell'1 marzo 2016
CTP di Brescia, sentenza n. 665 del 22 novembre 2015	CTR dell'Emilia Romagna n. 1364/11/2016 del 24 maggio 2016
CTP di Reggio Emilia 46/2/16	
CTP di Verona, sentenza n. 517 del 27 novembre 2015	
CTR di Napoli, sentenza n. 10713 del 1° dicembre 2015	

CTP di Reggio Emilia n. 46
dell'1 marzo 2016

CTP di Bologna n. 46/2016

CTP Padova n. 272 del 12 aprile
2016

**Corte di Cassazione, sentenza
n. 7599 del 15 aprile 2016**

**Corte di Cassazione, sentenza
n. 7853 del 20 aprile 2016**

CTR Lazio 18 Agosto 2016

CTR Lombardia n. 4697 del 12
settembre 2016

CTP Cremona, n. 43 del 30 gen-
naio 2017

CTR di Brescia n. 556 del 13
febbraio 2017

CTR Lombardia 2019/17/17

CTR Lombardia, 4 luglio 2017
n. 2942

CTR Lombardia 1164/8/17

CTP di Bergamo n. 67/17

CTP Bergamo n. 122 del 24
febbraio 2017

**Corte di Cassazione, sentenza
n. 4361 del 20 febbraio 2017**

**Corte di Cassazione, sentenza
n. 7714 del 24 marzo 2017**

CTR del Veneto 986/2017	
CTR del Piemonte n. 1360/1910	
Corte di Cassazione, sentenza n. 10113 del 21 aprile 2017 (anche se riferita alle imposte indirette)	
CTP di Pistoia n. 249/2017	
Corte di Cassazione, sentenza n. 15920 del 26 giugno 2017	
Corte di Cassazione civile n. 19129 dell'1 agosto 2017	
CTR Piemonte n. 313/1118 del 12 febbraio 2018	
CTP di Roma n. 6747/18	

IMPOSTE INDIRETTE

Cessione Fabbricato	Cessione Area
Circolare n. 6 del 26 gennaio 2001	Corte di Cassazione, sentenza n. 8089 del 1991
Circolare n. 11/E del 31 gennaio 2002	Commissione Tributaria Centrale, Sez. 2, sentenza n. 3034 del 1996

CTR dell'Emilia Romagna n. 80, del 24 novembre 2008	Commissione Tributaria Centrale, Sez. 12, sentenza n. 6240 del 1997
CTR di Puglia n. 123, del 4 maggio 2009 (in Massimario della Commissione Tributaria della Puglia 2010)	Corte di Giustizia Europea, sentenza del 19 novembre 2009, causa C-461/08
Risoluzione n. 72/E del 23 marzo 2009	CTP di Bologna, sentenza n. 12 del 24 settembre 2010
CTP di Reggio Emilia, sentenza n. 191 del 6 dicembre 2010	Corte di Giustizia Europea, sentenza del 17 gennaio 2013, causa C-543/11
Telefisco del 26 gennaio 2011	CTR dell'Emilia Romagna n. 609/4/14 del 31 marzo 2014
Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011	Corte di Cassazione, sentenza n. 24799 del 21 novembre 2014
Corte di Giustizia Europea, sentenza del 12 luglio 2012, causa C-326/11	CTR di Bologna, Sez. IV n. 506 del 10 febbraio 2015, dep. il 6 marzo 2015.
CTP Bergamo n. 163 del 24 febbraio 2014	Corte di Cassazione, sentenza n. 12062 del 13 giugno 2016, rel. Dr Conti (su CTR Bologna 1701/14)
	Corte di Cassazione, sentenza n. 16382 del 4 agosto 2016
CTR di Bologna n. 1701 del 6 ottobre 2014	Corte di Cassazione, sentenza n. 10113 del 21 aprile 2017

10.2. Consiglio di Stato, Sentenza n. 2723 del maggio 2012

Il Consiglio di Stato è intervenuto con la sentenza n. 2723 del maggio 2012 relativamente alla questione di demolizioni parziali specificando che “ad ogni buon conto, occorre ricordare che questo stesso Consiglio di Stato (sez. IV, 19 febbraio 2007 n. 867), ha già affermato che “la demolizione parziale si ha quando continua ad esistere una parte del manufatto, avente una propria autonomia, tale da far ritenere sussistente un edificio in senso tecnico. E non si può considerare esistente un edificio in senso tecnico, quando siano conservate soltanto le fondamenta e una parte del muro perimetrale, senza cioè la copertura dei muri perimetrali. Il che porta ad escludere, anche in virtù di quanto concretamente effettuato, che nel senso di specie ricorra un ‘ipotesi di demolizione parziale”. Pertanto, secondo il Consiglio di Stato, finchè esiste una parte di fabbricato autonoma, si è quindi in presenza di un fabbricato; di un’area invece in caso contrario.

10.3. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 829 del 23 giugno 2016, Rel. Daniele Corletto

La sentenza citata riguarda una cessione di un fabbricato ed un’area scoperta annessa. Prima della cessione, la parte acquirente aveva richiesto ed ottenuto per tale area, un permesso per costruire, previa demolizione.

I giudici di merito, ritenendo “che il concreto inquadramento di una fattispecie ai fini della determinazione del corrispondente regime fiscale vada fatta in ogni caso alla luce di una valutazione sostanziale che, ispirandosi al principio di verità, orti ad individuare la effettiva funzione economica e giuridica che un comportamento od un negozio venga ad assumere, nel quadro dei correnti rapporti economici e sociali”, hanno considerato anche le istanze edilizie e utilizzato quale elemento cardine il prezzo.

Hanno infatti concluso ritenendo che il corrispettivo pattuito fosse molto più elevato rispetto a quello medio per gli immobili nell’area, considerando peraltro che “l’edificio era da qualificarsi come inabitabile, e comunque abbisognevole di significativi interventi per poter essere utilizzato “.

La Commissione Regionale, andando contro alla decisione di merito di primo grado (CTP Vicenza n. 878/07/14 del 29/12/2014) ha riqualificato la compravendita in cessione di area fabbricabile.

11. La riqualificazione degli atti

E' pacifico che l'Amministrazione Finanziaria, nella sua attività accertativa, nel tramutare la cessione di un immobile in cessione di terreno effettua una riqualificazione dell'atto. E questo, come abbiamo visto, solo per le imposte dirette, che per le indirette è quasi del tutto pacifico che si tratti di cessione di immobile.

Invero non abbiamo trovato riscontro a specifiche norme particolari, ma la semplice permutazione dei beni, da immobile a terreno.

Si può dire che l'Amministrazione Finanziaria ha riqualificato l'atto di cessione?

Per certi versi sì.

Ricordo che, ai fini dell'imposta di registro (e anche ipotecarie e catastali) vige tutt'ora l'art. 20 del TUR, così come notificato dalla Legge di Stabilità 2018. L'attività interpretativa degli uffici deve riguardare lo specifico atto presentato per la registrazione, sulla base dei soli elementi desumibili dall'atto stesso, prescindendo da elementi extratestuali o desumibili da altri atti collegati a quello presentato per la registrazione. La relazione al provvedimento precisa che non rilevano, ai fini dell'interpretazione degli atti presentati per la registrazione, "gli interessi concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte".

La Cassazione ha già precisato che tale norma non ha valenza retroattiva, (Sentenza n. 2007 del 26 gennaio 2018) e questa è applicabile solo dall'1 gennaio 2018.

(Contra CTP Reggio Emilia n.4 del 31 gennaio 2018).

E ai fini delle imposte dirette, potremmo parlare di riqualificazione dell'atto? Non proprio. Ricordiamo come l'art. 37 bis del DPR 600/73, così stabilisce: "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti" è stato abrogato dall'art. 1, comma 2 Decreto Legislativo 5 agosto 2015 n.

128, ed ai sensi dello stesso le disposizioni che richiamano l'articolo 37 bis si intendono riferite all'art. 10 bis legge 27 luglio 2000 n. 212, in quanto compatibili.

Tale articolo così statuisce:

“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, non realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusivi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”.

L'Amministrazione Finanziaria può così disconoscere vantaggi tributari derivanti da operazioni che configurano abuso di diritto, a meno che il contribuente non dimostri la sussistenza di valide ragioni extrafiscali.

Ma nella fattispecie non c'è alcun abuso del diritto; la volontà delle parti è quella di cedere un immobile, ancorchè da abbattere, e necessariamente l'atto quel bene riporta. Del resto, nemmeno si sarebbe potuto redigere un atto diverso, come si è visto.

12. Suggerimenti pratici operativi

Stante la decisa e invariata presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate, in attesa di un auspicabile intervento chiarificatore, quali sono le possibili alternative?

La prima via percorribile è quella di non trattare l'atto ai fini delle imposte dirette (dunque qualificarlo come cessione di fabbricato). In questo caso va considerato che è altamente probabile un accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

La seconda possibilità è quella di adeguarsi e sottostare all'interpretazione ministeriale, eventualmente aderendo alle norme che consentono l'affrancamento.

L'altra possibilità potrebbe essere quella di trattare l'atto come cessione di terreno (così come richiesto dal Fisco), presentando la dichiarazione e contemporaneamente un'istanza di rimborso, ed eventualmente perseguire la via del contenzioso dinanzi la Commissione Tributaria competente.

13. Conclusioni

Le sentenze n. 4150/2014 e 15629/2014 della Corte di Cassazione (e le n. 15630 e 15631 in pari data) concernenti la negata riqualificazione compiuta dall'Ufficio delle cessioni di immobili da abbattere facevano confidare in un adeguamento, da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ma così non è stato; l'Amministrazione Finanziaria, incurante della giurisprudenza di legittimità citata e forte dell'interpello del 15 luglio 2014 e anche delle successive sentenze in controtendenza sempre della Suprema Corte del 2015 (n. 12.294 e 16.983), ha continuato sulla sua strada, riqualificando gli atti.

Ma poi sono arrivate le sentenze n. 7599 e 7853 del 2016 e la n. 4361, 7714, 10113 (invero riferita alle imposte indirette), 15920, 19129 del 2017, favorevoli al contribuente.

La fattispecie in esame è particolarmente semplice e chiara: se l'atto di cessione ha oggetto un fabbricato, la natura dell'atto sarà la medesima anche ai fini delle imposte dirette, qualsiasi sia la volontà dell'acquirente.

Si tratta di una tesi che la dottrina sostiene da sempre, contraria a quella dell'Agenzia delle Entrate, la natura del bene ceduto non può essere variata solo per questione di gettito.

A questo punto la questione passa al Ministro dell'Economia e delle Finanze; era stato indicato tramite l'Onorevole Enrico Zanetti, che avrebbe monitorato la questione. E' il caso che lo faccia dopo le 11 sentenze univoche (invero 4 contrarie), se non altro per non perdere credibilità. Il Ministro Pier Carlo Padoan non era intervenuto, sul punto. Chissà se invece il Ministro Giovanni Tria vorrà finalmente intervenire. Ce lo auguriamo.

Si confida poi che la Cassazione finalmente ritenga giusto il momento di fare intervenire le Sezioni Unite, su questa.

Speriamo che non sia necessario continuare ad adire il contenzioso, su questo punto, per far valere questa semplice tesi: la natura del bene ceduto non può essere variata solo per questione di gettito.