Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC

Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 249 – 08 SETTEMBRE 2020

INFORMATIVA FISCALE

SETTORE **IMPOSTE DIRETTE**

CESSIONE FABBRICATI "DA DEMOLIRE": L'AGENZIA SI "ADEGUA" ALLA GIURISPRUDENZA

RIFERIMENTI

- **Art. 67, comma 1, lett. b), TUIR**
- **Risoluzione Agenzia Entrate 22.10.2008, n. 395/E**
- **Circolare Agenzia Entrate 29.7.2020, n. 23/E**
- **Risposta interpello Agenzia Entrate 4.9.2020, n. 312**

IN SINTESI

Secondo l'Agenzia delle Entrate la cessione di un fabbricato "da demolire" va qualificata come cessione di un terreno edificabile (con conseguenti riflessi in capo al cedente sulla tassazione della plusvalenza conseguita).

Tale tesi si è tradotta nella notifica di numerosi atti di accertamento da parte degli Uffici, molti dei quali oggetto di contenzioso tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Inizialmente la giurisprudenza di merito e poi anche quella di legittimità hanno ritenuto non convincente tale interpretazione (l'orientamento giurisprudenziale può essere considerato consolidato).

Recentemente l'Agenzia ha quindi deciso di riconoscere l'orientamento sfavorevole e di "adeguarsi" ai dettami della Corte di Cassazione.

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SO fisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

In presenza di atti di cessione di fabbricati c.d. *"da demolire"*, l'Agenzia delle Entrate ha configurato tali operazioni come "*cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria"*, con conseguente rilevanza della plusvalenza realizzata ex art. 67, comma 1, lett. b), TUIR.

Tale interpretazione, espressa dall'Agenzia nella Risoluzione 22.1.2008, n. 395/E, è stata tradotta dagli Uffici con l'emanazione di una serie di avvisi di accertamento a carico dei cedenti che ha dato origine a molti contenziosi con l'Amministrazione finanziaria. La stessa tuttavia non è stata accolta dalla giurisprudenza (tanto di merito quanto di legittimità) che, nel corso del tempo, ha consolidato l'orientamento secondo cui, la cessione a titolo oneroso di un fabbricato non può essere (ri)qualificata come cessione di area edificabile anche nel caso in cui l'immobile sia destinato a successiva demolizione / ricostruzione.

Recentemente, l'Agenzia delle Entrate ha preso atto del consolidato orientamento giurisprudenziale e si è "adeguata" ai dettami della Corte di Cassazione.

In particolare, la stessa Agenzia:

- con la Circolare 29.7.2020, n. 23/E ha riconosciuto il predetto orientamento giurisprudenziale ritenendo superate le indicazioni contenute nella citata Risoluzione n. 395/E;
- con la Risposta 4.9.2020, n. 312 ha adottato il "nuovo" orientamento ad una specifica istanza di interpello proposta da un contribuente.

LA CESSIONE DI FABBRICATI "DA DEMOLIRE" E L'ORIENTAMENTO DELL'AGENZIA

Come sopra accennato, la lett. b) del comma 1 del citato art. 67 prevede che, se non costituiscono redditi:

- di capitale;
- d'impresa / lavoro autonomo;
- di lavoro dipendente;

sono considerate **redditi diversi**

*"le plusvalenze realizzate mediante **cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni**, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, **in ogni caso, le plusvalenze a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria** secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".*

In altre parole, come chiarito nella citata Circolare n. 23/E, possono essere individuate **2 tipologie di plusvalenza**, ossia:

- da cessione a titolo oneroso di immobili acquistati / costruiti entro 5 anni;
- da cessione di terreni edificabili.

Fattispecie	Caratteristiche
Cessione immobili acquistati / costruiti da non più di 5 anni	La plusvalenza è imponibile in caso di cessione dell'immobile entro 5 anni dall'acquisto / costruzione del cespite, **ad eccezione** del caso di: • acquisizione dei beni per successione; • unità immobiliari urbane che *"per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono adibite ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari"*. NB Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 23/E, tale previsione ha per finalità la tassazione delle **cessioni immobiliari effettuate con intento speculativo** (presunto dal breve periodo intercorrente tra l'acquisto / costruzione e la cessione del bene).

RIPRODUZIONE VIETATA

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da SOLVER SRL - 06003540967

Cessione terreni edificabili	L'imponibilità della plusvalenza non è soggetta a condizioni e si *"ricollega al semplice intervento della destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni ceduti"*.

Alla luce di quanto sopra, va evidenziata l'importanza di stabilire se la compravendita ha per oggetto un fabbricato oppure un terreno edificabile al fine di individuare il trattamento fiscale applicabile alla plusvalenza conseguita dalla cessione immobiliare.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 22.10.2008, n. 395/E aveva supportato l'interpretazione secondo cui la **vendita di fabbricati** ***"ricadenti in un'area oggetto di un piano di recupero****, approvato in via definitiva dal Comune"* sia **ascrivibile alla fattispecie di vendita di terreni edificabili** in quanto

"la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui ... discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che ***oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati****,* ***oramai privi di effettivo valore economico****,* ***ma****, diversamente,* ***l'area su cui gli stessi insistono****, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie in corso di definizione".*

In seguito, il principio alla base di tale interpretazione è stato esteso alla cessione di fabbricati c.d. *"da demolire"*, dando origine ad una serie di accertamenti in capo ai cedenti.

Ai fini dell'imposizione diretta, pertanto, le singole fattispecie di cessioni immobiliari vanno individuate sulla base dell'effettivo / concreto oggetto di vendita che può essere desunto da:

- pattuizioni contrattuali;
- altri elementi di fatto, tra i quali, ad esempio:
  - il rilascio del permesso di demolizione / ricostruzione;
  - la presenza di un piano di recupero / riqualificazione dell'area del fabbricato;
  - il prezzo di cessione del fabbricato superiore al suo valore venale, ma congruo per le aree edificabili.

NB

Sulla base dei predetti elementi gli Uffici hanno (ri)qualificato l'oggetto dell'operazione da cessione di fabbricato a cessione di terreno edificabile con la conseguente applicazione del relativo trattamento fiscale.

L'ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA

Nel corso del tempo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate relativamente all'imponibilità della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. b), TUIR, non ha trovato sostegno dapprima nella giurisprudenza di merito ed in seguito in quella di legittimità.

In particolare, secondo la Corte di Cassazione, la **cessione di un edificio non può essere (ri)qualificata** come cessione di un terreno edificabile, anche nel caso in cui l'edificio:

- sia successivamente destinato alla demolizione / ricostruzione;
- *"non assorbe la capacità edificatorio del lotto su cui insiste"*.

In tale contesto merita richiamare le sentenze della Corte di Cassazione emanate nel corso del 2018 e del 2019.

Sentenze 2018	23.1.2018, n. 1674; 30.5.2018, n. 13628; 30.5.2018, n. 13629; 27.9.2018, n. 23409
Sentenze 2019	21.2.2019, n. 5088; 21.2.2019, n. 5089; 5.4.2019, n. 9606; 16.5.2019, n. 13276; 21.6.2019, n. 16718; 6.9.2019, n. 22409

RIPRODUZIONE VIETATA

Tutti i diritti riservati Seac - Copia acquistata da

In particolare, nella citata sentenza n. 5088, la Corte di Cassazione ha specificato che la **predetta (ri)qualificazione dell'oggetto della cessione non può avvenire** sulla base dei seguenti principi:

"a) la distinzione fra edificato e non ancora edificato si pone in termini di alternativa esclusiva che in via logica non ammette un tertium genus;

b) la cessione di un edificio non può essere riqualificata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria del lotto su cui insiste;

c) nella cessione di edificio, la pattuizione delle parti di demolire e ricostruire, anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile;

d) il potere generale dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova un limite nell'indicazione precisa di carattere tassativo del legislatore, ove ... ha previsto per la cessione di edifici un regime fiscale/temporale e per la cessione di terreni edificabili un diverso regime fiscale".

In altre parole, la Corte di Cassazione precisa che un'area all'interno della quale è presente un qualsiasi fabbricato va considerata già edificata e, pertanto, **non può essere ricondotta alla disciplina relativa ad un'area** *"**suscettibile di utilizzazione edificatoria**"* ex art. 67, TUIR, in quanto *"la potenzialità edificatoria si è già consumata"*.

CESSIONE FABBRICATO C.D. "DA DEMOLIRE"

NO (ri)qualificazione in cessione area edificabile	Rilevanza fiscale della plusvalenza se cessione entro 5 anni dall'acquisto / costruzione

IL NUOVO ORIENTAMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la Circolare n. 23/E in esame, l'Agenzia delle Entrate, preso atto:

- dell'orientamento giurisprudenziale consolidato;
- dei pareri con cui l'Avvocatura Generale dello Stato ha considerato non opportuno il proseguimento presso la Corte di Cassazione dei giudizi in materia;

ha chiarito che:

- quanto espresso nella citata Risoluzione n. 395/E va **considerato superato**;
- **non sono** *"**ulteriormente sostenibili** le pretese dell'Amministrazione in contrasto con i principi espressi dalla giurisprudenza richiamata"*;

adeguandosi, di fatto, all'orientamento espresso dalla giurisprudenza.

Merita evidenziare che l'adeguamento da parte dell'Agenzia all'orientamento giurisprudenziale è desumibile dalla recente Risposta 4.9.2020, n. 312.

Il caso di specie riguarda il proprietario di un fabbricato (costruito negli anni '80), costituito da 2 unità abitative e relativa area pertinenziale, che intende cederlo ad un'impresa di costruzioni interessata a demolire il fabbricato esistente e a ricostruirne uno nuovo sulla base di un permesso in corso di ottenimento. Il contribuente ha chiesto all'Agenzia se l'atto di cessione di tale fabbricato vada ricondotto alla fattispecie di *"cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria"*, con conseguente emersione della plusvalenza imponibile ex art. 67, comma 1, lett. b), TUIR.

L'Agenzia, richiamando il "nuovo" orientamento espresso nella citata Circolare n. 23/E, specifica che la fattispecie in esame **non configura** una

"cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria bensì ... cessione di un fabbricato e, pertanto, alla stessa trova applicazione la relativa disciplina".

■

RIPRODUZIONE VIETATA