

Fisco e trasferimenti. Il doppio inquadramento fa scattare Irpef-Ires alla vendita

Immobili da demolire con prelievo bifronte

Cessione di fabbricato per l'Iva e di area per le dirette

Giuseppe Rebecca

Un'unica operazione, due diversi inquadramenti fiscali. La cessione di immobile da abbattere è pacificamente considerata cessione di fabbricato ai fini delle imposte indirette. Ai fini delle imposte dirette, invece, è dal 2008 che l'amministrazione cerca di riqualificarla come cessione d'area. E questo con l'evidente obiettivo di recuperare materia imponibile. La cessione di area edificabile da parte di privati, infatti, è sempre operazione speculativa, qualunque siano la provenienza e la durata del possesso,

PUNTO CONTESTATO

L'orientamento nasce da una risoluzione del 2008 confermata a Telefisco, ma incontra l'opposizione di giudici e dottrina

mentre la cessione di fabbricati posseduti da privati oltre il quinquennio non è mai considerata operazione speculativa. La differenza è tutta qui.

Questa interpretazione, tuttavia, non è convincente. È vero che in caso di cessione di fabbricato da abbattere il valore è dato dall'area - e non certo dal fabbricato che se mai costituisce un onere, essendo da demolire - ma manca una specifica previsione normativa che consenta l'applicazione dell'interpretazione ministeriale.

La fattispecie riguarda non solo i piani di recupero, ma anche la semplice permuta (totale o parziale) tra fabbricati ceduti (ovviamente da abbattere) e fabbricati da costruire.

Questa interpretazione è stata confermata dalla recente risposta del 16 febbraio 2011 (n. 5-04214) resa in commissione Finanze della Camera a una interrogazione parlamentare.

I deputati Galletti e Cera hanno chiesto chiarimenti sul regime tributario applicato alle cessioni di fabbricati da demolire, considerato che la risoluzione ministeriale n. 395/E del 22 ottobre 2008 «ha considerato oggetto della cessione non i singoli fabbricati bensì l'area edificabile su cui i medesimi insistono. Di converso, con specifico riguardo al trattamento ai fini Iva della cessione di un immobile strumentale, la medesima Agenzia in risposta ad un quesito formulato nell'ambito di "Telefisco 2011" del 26 gennaio 2011 ha precisato che occorre fare riferimento, ai fini dell'applicazione dell'imposta, alla natura del bene ceduto».

Da qui la richiesta di individuare un «chiaro discrimine giuridico», tra gli atti relativi alle aree edificabili e le cessioni di fabbricati. Nella risposta, l'amministrazione premette che «in tale particolare caso, ai fini dell'imposizione diretta assume rilevanza la destinazione del bene da parte dell'acquirente e che la stessa non può che avere carattere speculativo». Di conseguenza, «la plusvalenza conseguita dalla cessione di tali fabbricati deve essere in ogni caso sottoposta a tassazione in base al disposto dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir». Lo stesso ragionamento, invece, non potrebbe essere applicato al regime Iva, dato che «ai fini dell'imposta sul valore aggiunto occorre avere riguardo esclusivamente alla natura giuridica del bene oggetto della cessione. La

struttura di tale tributo non consente, infatti, di attribuire rilievo a valutazioni di natura economica, né di considerare ai fini dell'individuazione del trattamento da riservare all'operazione, la destinazione che al bene sarà data da parte dell'acquirente».

Di fatto, quindi, viene ribadita l'interpretazione ministeriale

Il convegno

«Trasferimento di terreni - Problematiche fiscali e altro». È questo il titolo del convegno, organizzato da Consiglio notarile e Ordine dei dottori commercialisti di Vicenza, che si svolgerà nel pomeriggio di domani, martedì 15 marzo, a Vicenza (Palazzo delle Opere sociali, piazza Duomo 2, a partire dalle 14.30).

L'incontro sarà un punto di approfondimento su una tematica sempre più complessa e in fase di continua evoluzione, che accomuna competenze ed esperienze differenti: da qui l'idea di proporre un'analisi congiunta da parte di notai e commercialisti.

Gli interventi in programma affronteranno nel dettaglio le questioni delle agevolazioni in agricoltura così come della redazione dell'atto notarile nel fotovoltaico. Spazio anche alle relazioni sulla cessione di immobili da abbattere e sulle problematiche fiscali nella gestione e nel trasferimento dei terreni rivalutati.

del 2008. Peraltro, contro tale tesi si è pronunciata pressoché tutta la dottrina, una Commissione tributaria provinciale (Milano, n. 377/2008 del 22/12/2008) e, per evidente contrasto, la stessa amministrazione finanziaria, con la circolare n. 72/E del 23 marzo 2009 (per negare una agevolazione ai fini delle imposte indirette, la cessione di immobile da abbattere è stata qualificata come cessione di fabbricato) e la circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, par. 7.4 (ai fini dell'iscrizione in bilancio, se l'acquisto riguarda fabbricati da demolire, ma atti all'uso, si considera quale acquisto di fabbricato).

Se questa è la situazione attuale, resta da chiedersi quale sia la linea di condotta migliore. Tecnicamente, il privato che si trovasse in una situazione simile a quella descritta potrà:

- 1 usufruire della eventuale normativa di affrancamento del valore dei terreni in vigore in quel momento (per ora si è in assenza di disposizioni anche se è comunque molto probabile per il futuro una riapertura dei termini, come è sempre accaduto nel recente passato);
- 2 non aderire all'interpretazione ministeriale, attendendo così il sicuro accertamento, cui ricorrere avanti la Commissione tributaria;
- 3 pagare, chiedere il rimborso di quanto pagato e poi ricorrere contro il silenzio/rifiuto al rimborso.

Il tutto in attesa di un ripensamento, che apparirebbe quanto mai opportuno, dal momento che la cessione di un immobile - anche se da demolire - non dovrebbe mai poter essere qualificata come cessione di terreno.

Il problema e la soluzione



CESSIONE DI UN IMMOBILE DA ABBATTERE

Come deve essere qualificata l'operazione?

IMPOSTE INDIRETTE

È pacificamente considerata cessione di fabbricato

IMPOSTE DIRETTE

È considerata cessione di area (risoluzione 395/E/2008) e la plusvalenza è tassata (articolo 67, comma 1, lettera b, Tuir)

Cosa può fare il privato in alternativa al pagamento delle imposte dirette?

AFFRANCAMENTO

Sfruttare l'eventuale normativa sull'affrancamento dei terreni di futura emanazione

RICORSO/1

Non pagare, attendere l'accertamento e proporre ricorso in commissione

RICORSO/2

Pagare, chiedere il rimborso e poi ricorrere contro il silenzio/diniego al rimborso

34.793

LE CESSIONI DI TERRENI EDIFICABILI

Secondo l'Istat i trasferimenti a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono stati poco meno di 35mila nel 2009. Il dato segna una diminuzione di quasi il 28% rispetto all'anno precedente e del 36% rispetto al 2007, quando i trasferimenti erano stati 54.323.

Più facile attivare i bonus sull'acquisto di terreni agricoli

Giovanni Rizzi

Le agevolazioni per l'acquisto di terreni agricoli sono state protagoniste - negli ultimi due anni - di una lunga sequela di correzioni e modifiche. Fino a tutto il 31 dicembre 2009, di proroga in proroga, si era applicata la legge 604/1954 sulla piccola proprietà contadina, che prevede imposta di registro fissa, imposta di trascrizione fissa e imposta catastale all'1 per cento. Dal 28 febbraio 2010, invece, è intervenuta la legge 25/2010 (di conversione del Dl 194/2009) che - pur confermando nella sostanza le agevolazioni precedenti - ne ha ampliato l'ambito e ne ha semplificato le modalità applicative. Ma anche la legge 25/2010 aveva introdotto una disciplina a termine, che solo grazie alla legge di stabilità per il 2011 (legge 220/2010) è andata a regime.

La legge 25/2010 in relazione al regime fiscale agevolato per l'agricoltura:

■ **ha fissato i presupposti soggettivi:** deve trattarsi di trasferimenti a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale;

■ **ha fissato i presupposti oggettivi:** deve trattarsi di atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, o di operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (Ismea);

■ **ha fissato i presupposti di decadenza:** si decade se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, i beneficiari alienano volontariamente i terreni o cessano di coltivarli o condurli direttamente;

■ **ha fatto salve** espressamente le disposizioni dell'articolo 11, commi 2 e 3, del Dlgs 228/2001 e dell'articolo 2 del Dlgs 99/2004.

Nulla, invece, ha detto la legge 25/2010 circa i suoi rapporti con la legge 604/1954 che - sino a tutto il 31 dicembre 2009 - aveva disciplinato le condizioni e le modalità per fruire delle agevolazioni previste per gli acquisti di terreni agricoli da parte di coltivatori diretti e Iap.

All'indomani dell'entrata in vigore della legge 25/2010, quindi, era sorto il dubbio se dovessero ancora trovare applicazione le disposizioni della suddetta legge 604/1954 che non fossero in aperto contrasto con le nuove norme e che riguardassero aspetti non disciplinati dalla nuova normativa (ad esempio le disposizioni relative alle condizioni per accedere alle agevolazioni e alla procedura per la loro verifica).

Il dubbio era fondato sul fatto che la nuova legge non si è limitata a prorogare la disciplina, ma ha dettato una nuova normativa autosufficiente e sul fatto che la legge 25/2010 esordisce con l'inciso «al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina», inciso da taluni interpretato come espressione della volontà del legislatore di subordinare

l'applicabilità anche delle agevolazioni previste dalla nuova legge alla formazione e/o arrotondamento della piccola proprietà contadina.

A dipanare i dubbi è intervenuta l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010, secondo cui bisogna ritenere che la nuova normativa «non costituisca una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma una autonoma disciplina che trova applicazione solo per gli atti stipulati a decorrere dal 28 febbraio 2010». Secondo l'Agenzia, nonostante la formulazione letterale della norma, si può ritenere che il legislatore abbia voluto rimodulare la disciplina agevolativa in materia di imposizione indiretta prevista a favore del coltivatore diretto e dello Iap.

In conclusione, secondo le Entrate:

■ non è più richiesta, per fruire delle agevolazioni, la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge 604/1954 (quali l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente dei fondi rustici oltre un ettaro);

■ viene, di conseguenza, meno anche la necessità della certificazione prevista dall'articolo 3 della legge 604/1954, da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei suddetti requisiti;

■ per accedere alle agevolazioni, in base alla nuova norma, per l'individuazione dei beneficiari assume primaria rilevanza l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale tenuta presso l'Inps, mentre per l'individuazione dell'oggetto agevolabile risultano interessati solo gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

Le agevolazioni

La disciplina dettata dalla legge 25/2010 per il trasferimento di terreni agricoli a coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (Iap)

Tributo	Ammontare
Imposta di registro	168 euro
Imposta di trascrizione	168 euro
Imposta catastale	1% (*)
Imposta di bollo	Non dovuta

(*) Se il terreno trasferito è compreso nell'elenco dei "territori montani" l'imposta catastale è esente (articolo 9, Dpr 601/1973)

Milleproroghe

Otto anni per finire i lavori nei «piani»

Siro Giovagnoli
Emanuele Re

Il milleproroghe ha riscritto il regime agevolato delle imposte d'atto nei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati (Pup). In sede di conversione in legge del Dl 225/2010 viene prolungato di tre anni il termine per l'utilizzazione edificatoria dell'area cui è condizionata l'applicabilità dell'agevolazione. Inoltre – con una formulazione non del tutto chiara – viene esteso agli atti stipulati dal 2005 l'impianto normativo introdotto dalla legge 244/2007.

Questa disciplina introdotta originariamente dall'articolo 33, comma, 3 della legge 388/2000 ha subito, nel corso degli anni, numerose modifiche che hanno inciso sia sull'ambito di applicazione sia sulla misura dei benefici fiscali. A decorrere dal 2008, con l'articolo 1, commi 25-28 della legge 244/2007 viene prevista l'applicazione dell'imposta di registro dell'1% e delle imposte ipotecaria e catastale del 3 e dell'1%, per i trasferimenti di immobili compresi in piani particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati. Questo a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto. Infine, il milleproroghe porta questo termine a otto anni prevedendo, con una formulazione incerta, l'applicazione delle disposizioni introdotte dalla legge 244/2007 anche agli atti stipulati dal 2005. Sono ancora molte, inoltre, le questioni controverse sui requisiti richiesti per l'applicazio-

ne dell'agevolazione.

● Un primo aspetto riguarda l'individuazione degli immobili agevolabili. L'articolo 33, comma 3, legge 388/2000 faceva riferimento ai «beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale». La circostanza che nella nuova formulazione sia scomparso ogni riferimento all'approvazione ai sensi della normativa statale o regionale e si faccia riferimento agli immobili «compresi» in piani particolareggiati, porterebbe a ritenere che l'agevolazione trovi applicazione per i trasferimenti di immobili per i quali, in base alle previsioni dei vigenti strumenti urbanistici, l'utilizzazione edificatoria sia subordinata alla preventiva approvazione del piano urbanistico attuativo; e ciò a prescindere dalla effettiva approvazione del piano da parte del comune o dalla stipula della convenzione.

● Nella versione originaria viene richiesto che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento, mentre in quella attualmente vigente che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni (diventati otto) dalla stipula dell'atto. Ciò porterebbe a ritenere che con la formulazione della legge 244/2007 possa essere agevolata anche la mera urbanizzazione dei terreni. Ne deriverebbe che nel caso di aree comprese in piani urbanistici particolareggiati non ancora approvati, l'acquirente potrà chiedere l'applicazione dell'agevolazione, al fine di procedere all'urbanizzazione delle aree che poi potrà alienare senza dover procedere alla costruzione di edifici; naturalmente, ciò sarà condizionato al completamento dell'urbanizzazione nel termine previsto. Invece, nel caso di lotti già urbanizzati, l'acquirente potrà chiedere l'applicazione dell'agevolazione, al fine di procedere alla utilizzazione edificatoria del lotto trasferito; il beneficio sarà comunque condizionato al completamento dell'edificazione entro gli otto anni successivi all'acquisto.