



Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011

Il fabbricato da demolire e le imposte

di Giuseppe Rebecca

La cessione di un fabbricato da demolire è operazione che, sotto l'aspetto tributario, se non altro dal 2008, è considerata cessione di area, ai soli fini delle imposte dirette. Mentre ai fini delle imposte indirette si applica pacificamente il trattamento riservato agli immobili, per le imposte dirette, dalla ris. n. 395/E/2008, si insiste a dire che si è in presenza di cessione di un'area. L'intervento approfondisce la tematica, analizzando interventi recenti e sentenze del passato, anche per imposte diverse. L'impostazione data dall'Amministrazione finanziaria, comunque, non appare convincente.

1. Premessa

La cessione di un fabbricato da demolire è operazione frequente nella pratica, ma non è sempre facile da inquadrare. L'argomento è stato precedentemente trattato¹ e in questa sede si intende aggiornare la problematica anche alla luce dei nuovi recenti interventi.

Ai fini Iva, è sicuramente cessione di fabbricato, come anche in realtà è, mentre ai soli fini delle imposte dirette si può essere in presenza di cessione di terreno. Ciò è stato confermato molte volte dal 2008, e ormai il concetto è diventato un postulato fiscale, e anche se le motivazioni a nostro avviso vanno ricercate nella sempre presente esigenza di gettito², si rimane sconcertati,

¹ G. Rebecca, *Cessione di fabbricati da demolire*, in "il fisco" n. 13/2011, fascicolo n. 1, pag. 1999.

² Per la cessione di fabbricato il possesso ultraquinquennale o la provenienza successoria ne esclude l'intento speculativo,

se non altro.

L'equiparazione tra cessione di fabbricato da abbattere e cessione di terreno è tesi che l'Amministrazione finanziaria sta portando avanti, con insistenza, dal 2008. Quello che preoccupa gli interessati non è tanto la ris. n. 395/E del 22 ottobre 2008³, che appunto ha dato origine a tutto, quanto piuttosto le successive continue numerose conferme dell'Amministrazione. L'ultima riconferma in ordine di tempo è data dalla circ. n. 28/E del 21 giugno 2011⁴.

In questo articolo si cerca di confutare questa interpretazione, a nostro avviso non corretta e, se non altro, irrazionale.

2. Il riferimento alla demolizione

Si è sempre ipotizzata la vendita di un fabbricato e la sua demolizione, effettiva o ipotetica, da parte dell'acquirente.

Questi i casi che si possono presentare:

- nell'atto si fa uno specifico riferimento alla futura demolizione;
- nell'atto non si fa riferimento alla futura demolizione.

2.1. Riferimento alla demolizione

Il riferimento alla demolizione può risultare da un progetto già presentato, e approvato prima dell'atto, progetto che prevede appunto la demolizione.

...tivo, e quindi rende neutra l'operazione, mentre per la cessione di area edificabile c'è sempre l'intento speculativo.

³ In banca dati "fiscoonline".

⁴ In "il fisco" n. 27/2011, fascicolo n. 1, pag. 4361; cfr. S. Ungaro, *Spesometro: i nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in "il fisco" n. 27/2011, fascicolo n. 2, pag. 4390.

Il riferimento potrebbe però anche essere indiretto, nel senso che deriva dalla modalità di pagamento, effettuato mediante permuta con una o più unità da costruire previo appunto l'abbattimento, totale o parziale, dell'esistente.

In questo caso, *nulla quaestio*, circa il presupposto (non certamente per l'applicabilità dell'interpretazione ministeriale).

2.2. Nessun riferimento alla demolizione

L'atto di compravendita potrebbe non far riferimento alcuno alla demolizione (potrebbe essere il caso in cui la demolizione è considerata a parte, o è ininfluenza per il venditore o l'acquirente, o piuttosto perché non costituisce una motivazione 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 il bene così com'è. Si pensi a una tipologia abbastanza frequente, le villette con giardino, come esempio.

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 utilizzare le previsioni urbanistiche.

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 demolisca. L'acquirente ben potrebbe tenere il bene così com'è al momento della cessione.

d) **ristrutturazione urbanistica.**

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

Un'osservazione curiosa. Con il piano casa si sono agevolati gli interventi urbanistici, con una maggiorazione sensibile di volumetria, a certe condizioni.

Perché il piano casa venga applicato, è necessario essere in presenza di un fabbricato; solo allora potrà essere concessa una maggiore volumetria. Mettiamo il caso che il fabbricato, oggetto di piano casa, e che in quanto tale abbia concorso ad aumentare la volumetria complessiva, sia abbattuto. Ecco allora che per l'Amministrazione

finanziaria si è in presenza di un'area, quando invece, necessariamente, si è in presenza di un fabbricato, pena la mancanza dei presupposti per l'applicazione stessa del piano casa. Un bel guazzabuglio. Il maggior volume lo si ha solo sul fabbricato esistente, anche se si pensa di demolire.

3. Risposta a interrogazione parlamentare del 4 maggio 2011

Dopo due interrogazioni parlamentari e relative risposte (n. 5-01881 del 7 ottobre 2009 e 5-04214 del 16 febbraio 2011⁵), è stata avvertita l'esigenza di presentarne una terza: l'interrogazione n. 5-04701 del 4 maggio 2011⁶, presentata dall'onorevole Fugatti. Tale interrogazione riguarda sempre il corretto inquadramento di una cessione di fabbricato da demolire (parzialmente o totalmente) anche se non rientra in un piano di recupero già approvato dal Comune.

Nel testo dell'interrogazione, la si motiva con il fatto che la precedente risposta parlamentare n. 5-04214 si riferiva a un fabbricato inserito in un piano di recupero, riferimento presente anche per la ris. n. 395/E del 2008.

Nella risposta del sottosegretario Luigi Casero, così si precisa: "Il medesimo principio assume valenza anche nell'ipotesi in cui i fabbricati ceduti non siano inseriti in un piano di recupero approvato dal comune. In tale circostanza, naturalmente, l'effettivo oggetto della cessione, in mancanza di un vero e proprio provvedimento amministrativo quale è l'approvazione del piano di recupero, può essere determinato in base a quanto stabilito dalle parti nel contratto di compravendita (come, ad esempio, la destinazione dell'immobile ad essere demolito e ricostruito con possibilità di sviluppare in termini di incremento la cubatura esistente, anche per effetto di un'autorizzazione)".

Ancora una volta, quindi, si insiste sull'equiparazione della cessione di fabbricato da abbattere a cessione di terreno, ai fini delle imposte sul reddito.

4. La circ. n. 28/E del 21 giugno 2011

L'Amministrazione finanziaria è nuovamente intervenuta sulla questione, successivamente, con la circ. n. 28/E del 21 giugno 2011, al punto 1.2

⁵ Entrambe in banca dati "fisconline".

⁶ In banca dati "fisconline".

relativamente 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.

La domanda riguardava se fosse possibile considerare tale operazione come cessione di area edificabile, con Iva 20%, oppure fosse cessione di immobile strumentale non ancora costruito né oggetto di lavori di recupero, per la quale è prevista l'**esenzione** da considerare quale **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, riconfermato l'assoggettamento a Iva in quanto fabbricato.

5. Precedenti orientamenti giurisprudenziali

Può risultare interessante qualche richiamo a sentenze, anche se risalenti, dettate per altre fattispecie, ma pur sempre riguardanti il caso cessione di fabbricato e demolizione.

Comm. trib. centr., Sez. II, n. 3034 del 6 giugno 1996

Il caso riguardava le aree di un fabbricato da abbattere (nell'atto è indicato "il complesso immobiliare in oggetto viene acquistato per la demolizione della struttura esistente e la successiva utilizzazione del sito per la costruzione ...").

La Commissione ha confermato la tesi dell'ufficio; si trattava di cessione di area, e non di cessione di costruzione, e pertanto ai fini delle imposte indirette era applicabile l'imposta di registro e non l'Iva.

Si è quindi allora ritenuto che ai fini delle imposte **indirette** si **trattasse** di **cessione di area**. Ora invece, sempre ai soli fini delle imposte indirette, si considera cessione di fabbricato, e cessione di area solo per le imposte dirette.

Comm. trib. centr., Sez. XII, n. 6240 dell'11 dicembre 1997

A quel tempo, **ai fini Invim**, era tassato il doppio incremento, in caso di utilizzo edificatorio di un'area. Era tassato l'incremento di valore dall'acquisto dell'area fino all'inizio della costruzione, sospeso ogni incremento durante la costruzione, e ripreso dalla fine dei lavori fino alla vendita oppure alla scadenza del decennio (ex art. 6, comma 6, del D.P.R. n. 643/1972).

Qualora si fosse stati in presenza di un vecchio edificio, privo di rilevanza autonoma, il riferimento era fatto all'area. "Pertanto, dall'acquisto fino all'inizio della costruzione l'immobile soggetto ad incremento per fenomeni di mercato è rappresentato dall'area sulla quale esisteva il vecchio edificio poi demolito, mentre dalla costruzione al momento di riferimento del valore finale, è il nuovo edificio l'immobile su cui calcolare l'eventuale incremento di valore".

La sentenza è stata confermata anche da Comm. trib. centr., Sez. XIX, n. 1579 dell'8 marzo 2000.

Cass., n. 8089 del 1° luglio 1991⁷

La Corte ha ritenuto che ai fini Invim la situazione dei soggetti che demoliscono un fabbricato per ricostruirne un altro sull'area di risulta deve essere parificata, ai fini dell'applicazione dell'imposta, a quella dei soggetti che costruiscono *ex novo* su un'area vergine. In senso analogo si vedano, poi: Cass. 16 marzo 1994, n. 2518; Comm. trib. centr. 13 maggio 1997, n. 2350⁸; Cass. 22 marzo 2002, n. 4125.

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

Esaminiamo anche la risposta a un Interpello dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Generale delle Marche, Ufficio Consulenze (Prot. n. 23635 del 28 settembre 2010).

Il caso riguardava 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 realiz-

⁷ In banca dati "fisconline".

⁸ In banca dati "fisconline".

zazione 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'art. 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 un po' confusa, in quanto, dopo aver escluso la cessione da imposizione, poi invece la prevede, ricorrendo i presupposti della ris. n. 395/E del 2008 (cessione di area).

7. Aree soggette a piani urbanistici particolareggiati

L'acquisto di aree soggette a piani urbanistici particolareggiati è **agevolato**; l'art. 73 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 assoggetta tali atti all'imposta di registro **ridotta dell'1%** applicandola, come ha previsto la circ. dell'Agenzia delle Entrate del 26 gennaio 2001, n. 6/E⁹, 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".

"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

⁹ In banca dati "fisconline".

nell'ambito del piano urbanistico particolareggiato acquistato in regime agevolato, poi demolito e ricostruito nei successivi cinque anni" (circ. n. 11/E del 31 gennaio 2002¹⁰).

Sono quindi **parificati**, ai fini delle disposizioni in commento, i casi della **cessione del terreno "nudo"** e quello del **"trasferimento di un edificio"**, di una serie di edifici o di un complesso immobiliare composto da terreni e manufatti la cui successiva 'lavorazione' (**demolizione** totale o parziale e successiva ricostruzione) sia **subordinata** appunto alle previsioni di un **piano attuativo**¹¹.

La cessione dell'area "vergine" è parificata pertanto a quella di un fabbricato da demolire e ricostruire, agli specifici fini della misura agevolativa.

8. La Comm. trib. prov. di Ravenna del 2002

Nel passato è stata rintracciata la sentenza della Comm. trib. prov. Ravenna n. 228/1/02 del 18 luglio 2002¹².

Nella fattispecie, il proprietario aveva venduto il fabbricato dopo aver richiesto l'autorizzazione alla demolizione, autorizzazione concessa però solo *post* vendita.

La Commissione ha ritenuto trattarsi di **cessione di area** in quanto "la cessione di un fabbricato successivamente demolito dal cessionario al fine di un più intenso utilizzo sia dell'area di sedime che di quella pertinenziale configura, nella sostanza, una cessione di terreno suscettibile di destinazione edificatoria, con conseguente attrazione della fattispecie nell'ambito della previsione di cui al comma 1, lettera b), dell'art. 81 [ora 67] del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".

Per giungere a questa conclusione¹³, i giudici hanno fatto ricorso all'art. 38 del D.P.R. 600/73 in materia di rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche, deducendo l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione "anche se sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e

¹⁰ In banca dati "fisconline".

¹¹ Cfr. anche G. Gavelli-P.L. Mainetti, *Legge Finanziaria 2002: acquisto di immobili ai fini di utilizzo edificatorio. Interpretazione autentica*, in "il fisco" n. 4/2002, fascicolo n. 2, pag. 527.

¹² In banca dati "fisconline".

¹³ In tal senso, G. Odetto, *Demolizione di un fabbricato industriale e successiva cessione dell'area fabbricabile*, *Pa-rete Eutekne* n. 25 del 21 settembre 2006.

concordanti". Nella fattispecie, le presunzioni sulle quali si è basata la riqualificazione del reddito da parte dell'Ufficio sono state:

- la rapida sequenza temporale con cui si sono susseguiti la domanda di autorizzazione alla demolizione, il suo ottenimento e la cessione del fabbricato con area contigua;
- la fissazione di un prezzo di vendita del "fabbricato" in una misura ben oltre il doppio della rendita catastale rivalutata, quando invece le medie statistiche indicavano la dichiarazione in atto di corrispettivi superiori del solo 20% al valore catastale;
- la tendenziale coincidenza tra il corrispettivo di vendita del "fabbricato" e il prezzo medio delle aree fabbricabili della medesima zona fissati dalla delibera del Consiglio Comunale del Comune interessato;
- la natura di impresa edile del soggetto cessionario".

9. Conclusioni

Stiamo assistendo, invero un po' inermi, a una presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria che non convince.

La tesi ad oggi sostenuta¹⁴, e cioè **equiparare la cessione di un fabbricato che sarà demolito dall'acquirente a cessione di area**, equiparazione fatta **solo ai fini delle imposte dirette**, poiché ai fini delle imposte indirette non si discute, non pare condivisibile. Il fatto stesso che l'Amministrazione finanziaria cambi impostazione, a seconda degli interessi specifici, mina alla radice questa impostazione.

Non si può considerare un atto di cessione, che

¹⁴ Parte delle "conclusioni" è tratta dal nostro citato precedente intervento.

necessariamente è un atto unico, cessione di area ai fini delle imposte dirette e invece cessione di fabbricato ai fini delle imposte indirette (ris. n. 395/E/2008), e ancora, ai fini della contabilizzazione, cessione di fabbricato se il fabbricato è atto all'uso, ancorché appunto da demolire, o di area se si tratti, invece, di un rudere (circ. n. 1/E del 19 gennaio 2007, paragrafo 7.4¹⁵).

Sarebbe pura schizofrenia fiscale.

Si tenga anche conto che l'atto notarile è redatto nello schema per le costruzioni, per le quali è richiesta la regolarità edilizia, saranno indicati i dati catastali, non ci sarà un certificato di destinazione urbanistica, specifica per i terreni, e l'aliquota dell'imposta di registro è quella per i fabbricati, nel caso di cessione da privato.

Cosa fare, a questo punto? Le alternative non sono molte, in **attesa** di un sempre possibile e auspicabile **intervento chiarificatorio**. Le opzioni sono:

- non trattare l'atto, ai fini delle imposte dirette, come operazione speculativa (in questo caso l'accertamento sarà sicuro);
- trattare l'atto come cessione di area, ai fini delle imposte dirette, presentando la dichiarazione e contestualmente istanza di rimborso, cui far seguire il ricorso avanti la Commissione tributaria provinciale competente avverso il sicuro silenzio/rifiuto da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- adeguarsi all'interpretazione ministeriale e, in presenza di norme che consentano l'affrancaamento delle plusvalenze sui terreni, come è oggi, rivalutare il fabbricato da demolire, tenendo presente che la perizia dovrà riferirsi all'area, non al fabbricato. E anche questo è un aspetto quantomeno originale.

¹⁵ In banca dati "fisconline".

**Cessione da privato di fabbricato da demolire
Sintesi aggiornata della tematica fiscale**

Trattamento atto quale:

Cessione fabbricato	Cessione area
Realtà	
Regolarità edilizia	
Dati catastali	Solo l'interpretazione ministeriale, più volte riconfermata
NO certificato di destinazione urbanistica	
Prelazione possibili affittuari commerciali	

Registrazione 7% + 3% ipotecarie/catastali (3% prima casa)	
Se abitazione acquistata da privati, possibilità applicazione registrazione prezzo/valore	
Piano casa	

Prassi e Giurisprudenza

Cessione fabbricato	Cessione area
	CTP Ravenna n. 228 del 18 luglio 2002
	R.M. 395/E del 22 ottobre 2008, per le imposte dirette Possibilità di affrancamento in base a disposizioni per le aree
CTP Milano n. 377/3/2008 del 22 dicembre 2008	Risposta interrogazione parlamentare Camera Deputati n. 5-01881 del 7 ottobre 2009
R.M. 72/E del 23 marzo 2009 (per evidente contrasto)	Corte di Giustizia Europea Sentenza 19 novembre 2009 C - 461/08 (ma per un interesse opposto)
Circolare 1/E del 19 gennaio 2007, par. 7.4 (per evidente contrasto)	R.M. 181 del 24 luglio 2007 (sentenza 21 febbraio 2009)
	Direzione Regionale Emilia Romagna 31 maggio 2010 (909-28406/2010)
	Telefisco del 26 gennaio 2011
	Risposta all'interrogazione parlamentare alla Commissione Finanze della Camera del 15 febbraio 2011 n. 5-04214
	Risposta all'interrogazione parlamentare alla Commissione Finanze della Camera del 4 maggio 2011 n. 5-04701
	CTP Ravenna, Sez. II n. 161/03/10 del 19/11/2010
	Circolare n. 28/E del 21 maggio 2011
	Oltre a molte decisioni in materia di INVIM

Dottrina, tutta critica; tra gli altri:

A. Busani, <i>Trasformazione fiscale da fabbricato a terreno</i> , in "Il Sole-24 Ore" dell'8 novembre 2008, pag. 31
L. Gaiani, <i>L'area fabbricabile si estende</i> , in "Il Sole-24 Ore" del 23 ottobre 2008, pag. 34
C. Corradin, <i>Il reddito derivante dalla cessione di fabbricati ricadenti in Piani di recupero</i> , in "il fisco" n. 41/2008, pag. 7421
E. Zanetti, <i>Le nuove incertezze "regalate" dall'Agenzia delle Entrate sulla nozione di area edificabile</i> , in "il fisco" n. 46/2008, pag. 8223
P. Meneghetti-G.P. Ranocchi, <i>Piani di recupero edificabili</i> , in "Il Sole-24 Ore" del 18 gennaio 2010
G. Rebecca, <i>Riqualificabilità della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno</i> , in "il fisco" n. 37/2010, fascicolo n. 1, pag. 5959 e <i>Cessione di fabbricati da demolire</i> , in "il fisco" n. 13/2011, fascicolo n. 1, pag. 1999
G. Rebecca, <i>Immobili da demolire con prelievo bifronte</i> , in "Il Sole-24 Ore" del 14 marzo 2011