

Studio n. 45-2011/T

Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 23 settembre 2011

Lo studio in sintesi (Abstract): *Attraverso un esame casistico, lo studio affronta diverse problematiche riguardanti il tema delle plusvalenze immobiliari di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir, rinviando ai precedenti studi sull'argomento per quanto attiene alla trattazione della materia in termini generali.*

Si rileva che l'introduzione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari, avvenuta attraverso l'art. 1, comma 496, della Legge n. 266/2005, ha generato nuovo interesse per la fattispecie imponibile, qualificata come reddito diverso, realizzata attraverso la cessione di immobili: fattispecie, come noto, individuata e considerata dall'esperienza giurisprudenziale e dalla legislazione tributaria già prima delle riforma tributaria degli anni 1971/1973.

La gran quantità di fattispecie negoziali che in tema di plusvalenze immobiliari ha negli ultimi anni formato oggetto di specifico approfondimento nell'ambito di diverse risposte a quesito del Consiglio Nazionale del Notariato e di alcuni documenti di prassi ministeriale ha pertanto determinato la necessità di una nuova trattazione della materia.

Alla luce di ciò, lo studio prende le mosse dall'esame dei presupposti impositivi e delle fattispecie normative di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir ed affronta, peraltro, i delicati profili del tema della territorialità. Si procede, quindi, con l'analisi delle diverse ipotesi negoziali e della loro riconducibilità alle predette fattispecie imponibili; in particolare, nel considerare l'ampiezza della nozione di "cessione", si verifica se ad essa sono riconducibili gli istituti della permuta e della datio in solutum; nell'esaminare, poi, la nozione di "onerosità" si analizzano le fattispecie del contratto di mantenimento e della rendita vitalizia; nell'analizzare il perfezionamento e l'efficacia delle fattispecie imponibili di cui al richiamato art. 67, si svolge un'indagine avente ad oggetto il contratto preliminare stipulato nel quinquennio dall'acquisto (o costruzione) dell'immobile e la vendita con riserva di proprietà. Procedendo poi con l'esame degli elementi delle ipotesi normative e delle ipotesi di esclusione contemplate dall'art. 67, comma 1, lettera b), prima parte del Tuir, si analizzano nel dettaglio le ipotesi della locazione con patto di futura vendita di alloggio I.A.C.P (oggi A.T.E.R.), dell'assegnazione in godimento di alloggio da parte di cooperativa edilizia, della cessione di immobile acquisito dal coniuge in sede di accordi di separazione personale o divorzio, della cessione di immobile pervenuto a seguito di risoluzione di donazione per mutuo dissenso, della consolidazione di nuda proprietà ed usufrutto (nello specifico, cessione dell'immobile nei cinque anni dall'acquisto dell'usufrutto), della cessione di immobile

acquisito per usucapione, della servitù di passaggio su fondo rustico e rinuncia a servitù di non edificare ed infine della cessione di immobile acquistato con le agevolazioni “prima casa”, ma non adibito ad abitazione principale e cessione di immobile adibito di fatto ad abitazione principale, ma non censito al “catasto fabbricati” in una delle tipologie abitative.

Considerata la varietà delle caratteristiche dei beni immobili che nella prassi formano oggetto delle cessioni a titolo oneroso, ne consegue che, in taluni casi, non è agevole ricondurre le diverse ipotesi alle fattispecie imponibili di cui all’art. 67, primo comma, lettera b) del Tuir; in particolare, è spesso di non immediata comprensione se una specifica ipotesi concreta sia ascrivibile alla fattispecie normativa di cui alla prima parte dell’art. 67, primo comma, lettera b), del Tuir che contempla l’imponibilità delle plusvalenze derivanti da “cessione a titolo oneroso di beni immobili (fabbricati e terreni agricoli n.d.r.) acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquistati per successione e le unità urbane che per la maggior parte del tempo intercorso tra l’acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari” ovvero alla fattispecie di cui alla seconda parte del predetto art. 67, che prevede in ogni caso l’imponibilità delle “plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”.

Ciò posto, prendendo le mosse dalla casistica a disposizione, è parso utile procedere, attraverso lo strumento della rassegna, alla definizione della nozione ed all’identificazione del bene plusvalente. Si è pertanto esaminata l’ipotesi di cessione di lastrico solare e di parcheggi a raso, quella di cessione di scantinato pertinenziale, di cessione di fabbricato in corso di costruzione, quella, ancora, di cessione di terreno ricadente in zona agricola con limitati indici di edificabilità (in particolare, EP - Agricola produttiva) ed infine l’ipotesi di cessione di fabbricati inseriti in un piano di recupero.

Lo studio affronta poi l’esame dell’art. 68, commi 1 e 2, del Tuir, facendo rinvio ai precedenti studi sull’argomento per quel che riguarda considerazioni di carattere generale relative alla determinazione della base imponibile. Ci si sofferma, in particolare, su alcune ipotesi di specie che presentano profili di maggiore problematicità quanto al calcolo del differenziale. Si procede poi con l’esame dell’istituto della rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola, evidenziando in special modo le novità normative contenute nel D.L. 13 maggio 2011, n. 70.

Lo studio si conclude con un paragrafo dedicato all’imposta sostitutiva, in cui si forniscono alcune indicazioni, attese le difficoltà di carattere procedurale relative all’esercizio dell’opzione della predetta imposta.

Sommario: 1. Premessa. I presupposti e le fattispecie imponibili. La territorialità (M. Basilavecchia); 2. Analisi delle diverse fattispecie negoziali e della loro riconducibilità alle fattispecie imponibili (M.C.C. Cignarella); 2.1. L’ampiezza della nozione di cessione; 2.1.1. Permuta e *datio in solutum*; 2.2. L’onerosità; 2.2.1. Contratto di mantenimento e rendita vitalizia; 2.3. Il perfezionamento e l’efficacia; 2.3.1 Contratto preliminare stipulato nel quinquennio dall’acquisto (o costruzione) dell’immobile; 2.3.2. Vendita con riserva

di proprietà; 2.4. Elementi della fattispecie ed esclusioni; 2.4.1. Locazione con patto di futura vendita di alloggio I.A.C.P (oggi A.T.E.R.); 2.4.2. Assegnazione in godimento di alloggio da parte di cooperativa edilizia; 2.4.3. Cessione di immobile acquisito dal coniuge in sede di accordi separazione personale o divorzio; 2.4.4. Cessione di immobile pervenuto a seguito di risoluzione di donazione per mutuo dissenso; 2.4.5. Consolidazione di nuda proprietà ed usufrutto. Cessione dell'immobile nei cinque anni dall'acquisto dell'usufrutto; 2.4.6. Cessione di immobile acquisito per usucapione; 2.4.7. Servitù di passaggio su fondo rustico e rinuncia a servitù di non edificare; 2.4.8 Cessione di immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa", ma non adibito ad abitazione principale e cessione di immobile adibito di fatto ad abitazione principale, ma non censito al "catasto fabbricati" in una delle tipologie abitative; 3. La nozione e l'identificazione del bene plusvalente (M.C.C. Cignarella); 3.1. Cessione di lastrico solare e cessione di parcheggi a raso; 3.2. Cessione di scantinato pertinenziale; 3.3. Cessione di fabbricato in corso di costruzione; 3.4. Cessione di terreno ricadente in zona agricola con limitati indici di edificabilità (EP - Agricola produttiva); 3.5. Cessione di fabbricati inseriti in un piano di recupero; 4. La base imponibile (elementi del differenziale, deduzioni, rivalutazioni) (M.C.C. Cignarella); 5. L'imposta sostitutiva nei suoi aspetti sostanziali e procedurali (M. Basilavecchia).

1. Premessa. I presupposti e le fattispecie imponibili. La territorialità

L'introduzione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari ha generato nuovo interesse per la fattispecie imponibile, qualificata come reddito diverso, realizzata attraverso la cessione di immobili: fattispecie come noto individuata e considerata dall'esperienza giurisprudenziale e dalla legislazione tributaria già prima della riforma tributaria degli anni 1971/1973. La necessità, che ne consegue, per il notaio, di collaborare alla liquidazione e al versamento di tale prelievo sostitutivo ha reso indispensabile un riesame della problematica, attraverso un'analisi sia delle norme specifiche che regolano appunto tale tipologia di reddito e la relativa imposizione sostitutiva, sia del contesto sistematico in cui la imponibilità di tali plusvalenze va collocata.

Tale rielaborazione è stata compiuta negli Studi del CNN nn. 34-2006/T e 60-2006/T, anche attraverso un opportuno confronto con la prassi ministeriale, da un lato, e le conclusioni di precedenti Studi della Commissione studi tributari del Notariato ⁽¹⁾.

Tuttavia, la mole di quesiti pervenuti negli anni successivi induce oggi a riprendere l'argomento, cercando di ordinare criticamente le diverse, concrete questioni sottoposte dal mondo degli operatori, per verificare, attraverso la forma della " rassegna " di questioni stesse, il filo conduttore interpretativo unitario che possa ispirare la ricerca delle soluzioni alla varietà di problemi che la prassi pone. Se infatti la tassazione di tali plusvalenze intende colpire l'incremento di patrimonio collegato alla alienazione del bene immobile, occorre munirsi di un metro interpretativo sicuro per stabilire, di volta in volta, se l'incremento sussista, se sia tassabile, su quale base imponibile, con quale aliquota, in relazione a quale nesso territoriale con lo Stato italiano.

E' peraltro opportuno riepilogare in sintesi i caratteri della tassazione delle plusvalenze immobiliari, specificando che dall'ambito del presente Studio, per ovvie ragioni di economia, saranno escluse le plusvalenze che si manifestano all'interno delle categorie del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, quelle riconducibili ad attività di lottizzazione, nonché quelle derivanti dalla cessione coattiva di immobili per effetto di procedure di esproprio per pubblica utilità. Si rinvia anche a separato, apposito studio, in ordine alla problematica del trattamento fiscale degli atti di c.d. cessione di cubatura, di recente disciplinati dalla legge. In sostanza, l'oggetto dello Studio coincide con gli aspetti di maggiore rilievo connessi all'applicazione dell'art. 67, primo comma lettera b) del TUIR.

1.1. Entrando nel tema, una prima osservazione non può che nascere proprio dal rilievo che, da quasi vent'anni, sono considerate imponibili dal legislatore anche le plusvalenze derivanti da espropriazioni. Ciò costituisce una indiretta conferma della conclusione, sostenuta prevalentemente da dottrina e pratici, secondo la quale sarebbe divenuta del tutto irrilevante, a partire dal testo unico del 1986, la presenza di un intento speculativo quale movente della cessione generatrice della plusvalenza ⁽²⁾. Tuttavia, non si può nemmeno ignorare che la lettera b) del comma 1 dell'art. 67 TUIR racchiude oggi al suo interno due previsioni distinte, una riferita alla "cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni", l'altra concernente "le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria". Appare evidente che la prima ipotesi di imponibilità, pur avendo rimosso ogni accenno alla intenzione soggettiva di speculare sull'incremento di valore del bene immobile, resta costruita in termini strutturali sulla base di elementi – quali, soprattutto, il lasso di tempo infraquinquennale e l'acquisto a titolo oneroso ovvero la costruzione – ai quali resta pur sempre immanente un programma speculativo; sicché è ragionevole supporre che l'*intento speculativo* continui a connotare la *ratio* della norma ⁽³⁾. Altrettanto, invece, non si verifica per i terreni ⁽⁴⁾.

Si spiega così una prima, non immediatamente comprensibile differenza di regime tra le due ipotesi: a proposito dei terreni edificabili le modalità di acquisto non hanno rilevanza così come a nulla rilevano il tempo trascorso tra acquisto e rivendita e tanto meno l'utilizzo intermedio del bene.

Non è allora inutile precisare in che rapporto si pongano le due ipotesi che convivono all'interno della citata lettera b).

Dal punto di vista oggettivo, la prima previsione, quella che assegna rilievo al tempo e alla modalità di acquisto, appare come generale: a differenza della seconda - che riguarda i soli terreni edificabili -, infatti, essa si riferisce ai beni immobili "tout court" ⁽⁵⁾. Non appare tuttavia corretto individuare un rapporto di continenza, tale per cui la seconda ipotesi sarebbe ricompresa nella prima, derogandovi in parte. A ben vedere, infatti, la tassabilità delle cessioni di terreni edificabili

prescinde completamente (“in ogni caso”) dalle condizioni che riguardano la categoria degli immobili globalmente intesa, sì che la plusvalenza da cessione di terreno edificabile potrà essere imponibile in un numero di ipotesi maggiore di quello che caratterizza le cessioni degli altri immobili ⁽⁶⁾. Sul piano delle ipotesi di tassabilità, la seconda previsione è più estesa della prima ⁽⁷⁾, e sarebbe semmai quest’ultima ad essere derogatoria.

Appare dunque corretto concludere confermando pienamente le argomentazioni del precedente Studio 60-2006/T (ma si veda anche la risposta a quesito 11-2007/T), e riconoscendo, come del resto indica l’Agenzia delle Entrate, che all’interno della disposizione convivono due diversi fatti tassabili, il primo riferito alla cessione di beni “diversi dai terreni edificabili” ⁽⁸⁾, il quale è condizionato dalla preventiva acquisizione o costruzione, dal decorso di un termine inferiore al quinquennio al momento della cessione, dalla mancanza di utilizzo residenziale in tale periodo; il secondo invece riferibile ai terreni giuridicamente ⁽⁹⁾ suscettibili di edificazione, per i quali nessuna particolare condizione è prevista. Tra le due ipotesi non vi sono interferenze o connessioni.

E’ da escludere, dunque, che se la cessione del terreno edificabile avvenga nel quinquennio, l’imponibilità debba dipendere dal ricorrere delle condizioni che riguardano l’ipotesi riferita agli (altri) immobili. Anche in termini di determinazione della base imponibile, e di individuazione del concorso alla formazione del reddito complessivo, i due regimi sono distinti: solo i terreni godono della rivalutazione del valore iniziale ⁽¹⁰⁾, nonché della tassazione separata con attenuazione della progressività delle aliquote ⁽¹¹⁾.

1.2. Quanto alla individuazione del fatto imponibile, dunque, si deve distinguere tra l’ipotesi della cessione infraquinquennale di bene immobile costruito ovvero acquisito, per il quale non ricorrano le condizioni di esclusione (acquisto per successione e per usucapione), e quella della cessione, “in ogni altro caso”, di terreno giuridicamente suscettibile di utilizzazione edificatoria. Nei paragrafi 2 e 3, si esamineranno talune delle questioni più delicate in ordine alla identificazione della cessione imponibile e del bene plusvalente.

In linea generale, però, si deve osservare che la fattispecie imponibile presuppone il realizzo della plusvalenza, conseguente al manifestarsi dell’effetto traslativo ⁽¹²⁾: fino a quando la cessione non può dirsi perfezionata ed efficace, la fattispecie imponibile non può essere considerata sussistente. Questa conclusione suscita tuttavia delle difficoltà se la si vuole coordinare con la regola di imputazione a periodo della plusvalenza, che, in base all’art. 68 comma 1 del TUIR, fa indubbiamente riferimento alla percezione del corrispettivo (criterio di cassa) ⁽¹³⁾.

Ci si chiede, in primo luogo, se l’eventuale frammentazione del corrispettivo percepito in diversi periodi d’imposta consenta di frazionare anche il calcolo dell’eventuale plusvalenza, ponendo a confronto con il costo d’acquisto non il corrispettivo complessivo della cessione, ma i singoli corrispettivi percepiti nel periodo d’imposta: i quali potrebbero, se singolarmente

considerati, risultare inferiori al valore di partenza. Nonostante l'impreciso tenore letterale dell'art. 68, tale ipotesi appare irrazionale tanto da poter essere esclusa con sicurezza⁽¹⁴⁾.

Ne deriva che la plusvalenza realizzata sarà sempre unitariamente determinata da una differenza tra corrispettivo (non percepito ma) stabilito nell'atto di cessione generatore della plusvalenza, e costo di acquisto, rivalutato se del caso. Tale imponibile teorico, però, concorre alla formazione del reddito complessivo del periodo (ovvero, nel caso di terreno edificabile, è assoggettato a tassazione separata) solo per la parte di corrispettivo percepita nel singolo periodo d'imposta, in applicazione del principio di cassa⁽¹⁵⁾.

Se ad esempio il corrispettivo della cessione viene pagato in più anni, l'imponibile costituito dalla plusvalenza dovrà ugualmente essere ripartito in ciascuno di tali periodi d'imposta. Questa conclusione non pone particolari problemi se i pagamenti frazionati seguono il verificarsi dell'effetto traslativo, cioè la "cessione" del bene plusvalente⁽¹⁶⁾.

Ma se i pagamenti precedono l'effetto traslativo (nel paragrafo 2 si fanno gli esempi del contratto preliminare, cui ben può accompagnarsi un acconto, e della vendita con riserva della proprietà), il criterio di cui sopra crea delle difficoltà, perché applicando strettamente il principio di cassa si considerano imponibili corrispettivi che si riferiscono ad una cessione non ancora compiuta⁽¹⁷⁾; ma d'altra parte la carenza di una disciplina specifica genera la preoccupazione di salti d'imposta, perché i corrispettivi erogati prima della cessione potrebbero non essere recuperati a tassazione.

Tra le due evenienze, parimenti inaccettabili sotto il profilo della razionalità e dell'equità, occorre dunque adottare un'interpretazione adeguatrice e nel contempo integratrice e ritenere che, se il principio di cassa consente di frazionare gli imponibili tra i periodi d'imposta successivi alla cessione, non altrettanto può dirsi per gli imponibili emersi anteriormente alla cessione, che secondo logica devono essere tassati (cumulandosi con eventuale corrispettivo contestuale all'atto di cessione) con riferimento al periodo in cui la cessione avviene.

L'ipotesi estrema, poi, di una strategia elusiva, che differisca *sine die* l'effetto traslativo, pur essendo stato corrisposto l'intero corrispettivo da cui emerge la plusvalenza, sarebbe da combattere con gli strumenti di accertamento appunto volti a contrastare comportamenti elusivi o abusivi, oltre ad avere un "costo" significativo in termini di incertezza sul piano dei rapporti contrattuali e degli effetti civilistici.

1.3. Il terzo aspetto di carattere generale concerne la territorialità delle plusvalenze immobiliari, e va affrontato alla luce dei principi in tema di imposte sui redditi. Tale approccio consente di dare rilevanza prioritaria alla residenza del soggetto cedente, piuttosto che alla ubicazione del bene o al luogo di effettuazione della cessione.

Pertanto, se il cedente il bene immobile è persona fisica residente in Italia, la plusvalenza sarà imponibile in Italia, anche in caso di immobile sito all'estero e anche in caso di atto di

trasferimento redatto all'estero. I problemi di doppia imposizione, come è stato chiarito in occasione di risposta a quesito ⁽¹⁸⁾, sono risolti attraverso le convenzioni internazionali, che di regola fissano la regola della tassazione delle plusvalenze immobiliari nel paese di ubicazione dell'immobile.

Il luogo di ubicazione del bene trasferito assume rilievo invece nell'ipotesi di soggetto cedente che non sia residente in Italia, in quanto in tal caso la imponibilità in Italia presuppone che il reddito sia stato prodotto nel territorio dello Stato, il che si verifica quando il bene plusvalente è appunto ubicato in Italia ⁽¹⁹⁾. Come si vedrà, a proposito dell'imposta sostitutiva l'Agenzia delle Entrate ha peraltro considerato condizione necessaria per esercitare l'opzione che l'atto sia redatto da notaio italiano.

2. Analisi delle diverse fattispecie negoziali e della loro riconducibilità alle fattispecie imponibili di cui all'art. 67, primo comma, lettera b), del Tuir

Come anticipato nel precedente paragrafo, la gran quantità di fattispecie negoziali che in tema di plusvalenze immobiliari ha negli ultimi anni formato oggetto di specifico approfondimento nell'ambito di diverse risposte a quesito del Consiglio Nazionale del Notariato e di alcuni documenti di prassi ministeriale ha determinato la necessità di una trattazione sistematica. L'estrema varietà della casistica comporta pertanto che in questa sede, seppur senza alcuna pretesa di esaustività, si proceda ad un esame dettagliato dei singoli aspetti di cui si compongono le diverse ipotesi di specie, al fine di valutarne la riconducibilità alle fattispecie imponibili di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir.

2.1. L'ampiezza della nozione di cessione

2.1.1. Permuta e datio in solutum

Ci si è chiesti se alle fattispecie imponibili di cui all'art. 67, primo comma, lettera b) del Tuir possano essere ricondotte le due distinte ipotesi di permuta e di *datio in solutum*. Al riguardo, si è osservato che, nell'ambito della previgente disciplina in tema di plusvalenze, la disposizione recata art. 76 del D.P.R. n. 597/1973 prevedeva espressamente il prodursi di plusvalenza in caso di *vendita* di beni immobili non destinati all'utilizzazione personale da parte del cedente o dei suoi familiari, se il periodo di tempo intercorso tra acquisto e vendita non fosse stato superiore a cinque anni ⁽²⁰⁾. Nella riformulazione della materia, come noto, il legislatore ha modificato il precedente assetto normativo; nella nuova impostazione, infatti, il termine *vendita*, utilizzato nell'anzidetto art. 76, è stato sostituito dall'espressione *cessione a titolo oneroso* di significato più ampio e comprensivo. Di conseguenza, si ritiene diffusamente che nell'ambito di applicazione della previsione attualmente vigente non rientrino le sole ipotesi di compravendita, ma anche

tutte quelle di cessione a titolo oneroso di diritti reali di godimento e di conferimento in società. D'altronde, a tale conclusione si è agevolmente indotti avendo riguardo alla disposizione di cui all'art. 9, comma 5, del Tuir, in base alla quale, ai fini delle imposte sui redditi, le disposizioni relative alle "cessioni a titolo oneroso" valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società.

Così ragionando, si è concluso che nella sfera applicativa dell'art. 67, comma 1, lettera *b*), del Tuir rientrano certamente anche le ipotesi della permuta e della *datio in solutum*. Per quanto riguarda in particolare la permuta, il richiamo espresso dell'art. 1555 c.c. alla disciplina in materia di compravendita testimonia l'indubbia prossimità, sul piano della disciplina giuridica, tra i due contratti traslativi; tanto che sovente può risultare addirittura difficile qualificare esattamente una fattispecie in termini di vendita o di permuta ⁽²¹⁾.

Per quanto concerne la *datio in solutum*, che, in base a quanto delineato dall'art. 1197 c.c., consiste in un contratto di carattere solutorio, con efficacia estintiva dell'obbligazione, stipulato tra creditore e debitore ed avente ad oggetto la possibilità per quest'ultimo di liberarsi dell'obbligazione eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, è stato osservato che l'estinzione dell'obbligazione valga a rendere tale contratto un atto a titolo oneroso ⁽²²⁾, suscettibile, quindi, ad avviso della dottrina, di essere ricondotto nell'ampio e comprensivo concetto di "cessione a titolo oneroso" di cui all'art. 67 anzitutto ⁽²³⁾.

Le fattispecie riguardano sia i fabbricati ed i terreni agricoli che le aree edificabili.

2.2. L'onerosità

2.2.1. Contratto di mantenimento e rendita vitalizia

Perplexità sono emerse in relazione alla possibilità di ricondurre alla sfera applicativa dell'art. 67, primo comma, lettera *b*), del Tuir la cessione di un immobile acquistato verso corrispettivo costituito da un'obbligazione di mantenimento. L'analisi del caso specifico ha offerto lo spunto per una più ampia indagine sulla configurabilità ed imponibilità di plusvalenze immobiliari derivanti dal cosiddetto contratto di mantenimento. Al riguardo, si evidenzia che secondo la definizione elaborata dalla dottrina, con il contratto di mantenimento una parte conferisce all'altra il diritto di esigere vita natural durante di essere mantenuta, quale corrispettivo dell'alienazione di un bene mobile, immobile o della cessione di un capitale ⁽²⁴⁾. Si tratta di una figura contrattuale nata dalla prassi, che presenta numerose analogie con il contratto di rendita vitalizia, ma dal quale si discosta per la peculiarità della prestazione dovuta al beneficiario. Il contenuto della prestazione di mantenimento si sostanzia, infatti, oltre che in una serie di obblighi di *dare* (come, ad esempio, prestazioni di carattere alimentare), anche e soprattutto in obblighi di *facere* tra i quali anche quelli relativi all'assistenza personale ed alla compagnia. E' un contratto

certamente caratterizzato dall'imprescindibile aleatorietà relativa alla durata della vita del beneficiario della prestazione di mantenimento che, tuttavia, a differenza della rendita vitalizia, presenta una "doppia alea" nel senso che l'incertezza non è relativa soltanto alla durata della vita del vitaliziato, ma altresì alle necessità dello stesso, che possono chiaramente mutare in relazione alle condizioni di salute, all'invecchiamento, etc ⁽²⁵⁾.

Occorre in proposito chiarire che gli autori che più diffusamente si sono occupati di tassazione delle plusvalenze, pur affermando che l'"onerosità" ricorre ogni qual volta che sia configurabile un'attribuzione patrimoniale, pervengono *a sottrarre dall'ambito delle cessioni a titolo oneroso rilevanti agli effetti della determinazione delle plusvalenze quei trasferimenti, pur onerosi, nei quali però le controprestazioni non siano patrimonialmente identificabili (in un prezzo, nella remissione di un debito ovvero in un bene in natura)* ⁽²⁶⁾. Ed infatti è stato sostenuto che per aversi *onerosità* non è sufficiente che il cedente consegua, in relazione all'operazione compiuta, una controprestazione ai sensi dell'art. 1174 del Codice civile; non ogni obbligazione posta a titolo di "corrispettivo" a carico del cessionario vale pertanto, secondo tali autori, ad attribuire alla cessione il carattere della onerosità. In particolare, si è affermato che per individuare l'esatta latitudine che l'onerosità acquista nell'area dell'imposizione del reddito in generale, e delle plusvalenze in particolare, occorre far capo al concetto di "attribuzione patrimoniale" ed è quindi onerosa ogni cessione in relazione alla quale la contropartita per il cedente consiste nel prodursi di un incremento o arricchimento, effettivo ed attuale, della sua sfera patrimoniale. Alla luce di ciò, ad avviso di questa parte della dottrina, le obbligazioni le cui prestazioni consistono in un *facere, non facere, pati*, seppur poste in capo al cessionario ed aventi come beneficiario il cedente, non integrano la fattispecie di onerosità rilevante ai fini della imponibilità delle plusvalenze ⁽²⁷⁾. Adottando tale concetto di *onerosità*, si dovrebbe pervenire alla conclusione che non integra la fattispecie di onerosità rilevante ai fini della imponibilità delle plusvalenze la cessione della proprietà di un bene, o di altro diritto reale sullo stesso, a fronte di corrispettivo rappresentato da un'obbligazione di mantenimento. Infatti, in relazione al contratto di mantenimento l'impossibilità oggettiva di quantificare sotto il profilo patrimoniale il corrispettivo deriva dalla circostanza che lo stesso si sostanzia principalmente in obblighi di *facere* (e non di *dare*) e che, peraltro, come evidenziato, si è in presenza di una "doppia alea", legata, non solo alla durata della vita del beneficiario, ma anche alla indeterminatezza del contenuto della prestazione, che può variare nel tempo di conseguenza a possibili variazioni delle necessità di vita del beneficiario. Nonostante le difficoltà oggettive di qualificare una cessione verso corrispettivo costituito da obbligazione di mantenimento in termini di *cessione a titolo oneroso* nel senso dianzi descritto, a tale ricostruzione dottrinale, potrebbero opporsi tuttavia alcune considerazioni di opportunità, dettate, in particolare, dalla necessità di evitare che tale orientamento possa prestare il fianco all'effettuazione di operazioni aventi finalità elusive.

E' evidente tuttavia che seppur si intenda ammettere che il contratto di mantenimento integri il presupposto normativo di cui all'art. 67, comma 1, lettera *b*), del Tuir, rimarrebbero le oggettive difficoltà legate alla quantificazione della relativa plusvalenza.

A tal riguardo, anche alla luce dei punti di contatto dianzi evidenziati, appare utile trarre spunto dalle considerazioni degli autori e da quelle contenute in pronunce giurisprudenziali circa le difficoltà di quantificare, ai fini della determinazione delle plusvalenze (immobiliari e d'impresa), la rendita vitalizia. In proposito, occorre evidenziare che nel tempo in giurisprudenza sono stati assunti orientamenti diversi; infatti, talvolta si è rilevato che nel caso in cui il corrispettivo *“sia rappresentato da una rendita vitalizia è impossibile determinare la plusvalenza, non potendo la stessa essere quantificata, stante l'indeterminatezza del contratto (legata alla durata della vita del cedente)”* e si è altresì affermato che *“la procedura di attualizzazione della rendita vitalizia rimane un criterio di determinazione approssimativo, di natura squisitamente tributaria. Non potendo quantificarsi, se non in via empirica, l'esatto quantum della rendita e mancando il conseguimento di un corrispettivo, non è possibile (...) individuare l'eventuale plusvalore tassabile...”* ⁽²⁸⁾. A fronte di tali pronunce di merito, la Corte di Cassazione – con sentenza n. 10801 dell'11 maggio 2007 – con particolare riguardo alla cessione di azienda, ha sostenuto che *“presupposto per il realizzo di una plusvalenza è il trasferimento dell'azienda stessa dietro un corrispettivo (...). Perciò, la plusvalenza ben può sussistere ove il corrispettivo sia costituito da una rendita vitalizia che dovrà essere valutata secondo le tabelle di capitalizzazione inserite nella legislazione fiscale”*. Tale orientamento fa seguito, del resto, ad analoga interpretazione sostenuta dall'Amministrazione finanziaria (Ris., Dir. Reg. Campania, n. 5792 del 29 luglio 1997) in cui, in particolare, si rilevava che *“pur non essendo il corrispettivo espresso in misura fissa, esso è pur sempre determinabile attraverso la capitalizzazione della rendita vitalizia, cioè attraverso l'individuazione del suo valore normale, facendo ricorso a procedure proprie della matematica attuariale”*.

La diversità di vedute che emerge dalle pronunce giurisprudenziali ha caratterizzato altresì gli orientamenti assunti dalla dottrina, che ha utilizzato argomentazioni diverse volte talora ad ammettere talaltra a negare che la cessione verso corrispettivo costituito da rendita vitalizia integri la fattispecie di onerosità rilevante ai fini della imponibilità delle plusvalenze ⁽²⁹⁾. Quel che qui è necessario sottolineare è che, però, anche i criteri proposti da chi ritiene possibile determinare il “valore” (normale) della rendita vitalizia, cioè i criteri tratti dalla matematica attuariale ovvero dai parametri contenuti nella disciplina dell'imposta di registro, risultano oggettivamente inapplicabili in riferimento al contratto di mantenimento, che si sostanzia principalmente in un *facere* ed è caratterizzato dalla “doppia alea”, relativa sia alla durata della vita del beneficiario sia all'indeterminatezza del contenuto della prestazione che può mutare a seconda delle esigenze del beneficiario stesso.

Attese le quasi insanabili difficoltà di stabilire se la cessione verso corrispettivo costituito da obbligo di mantenimento sia riconducibile o meno all'art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir, resta fermo che attraverso la cessione una simile operazione si realizza in capo al soggetto cessionario il presupposto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lettera *l*), del Tuir, in base al quale sono redditi diversi quelli derivanti da *“attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”*.

La fattispecie riguarda sia i fabbricati ed i terreni agricoli che le aree edificabili.

2.3. Il perfezionamento e l'efficacia

2.3.1 Contratto preliminare stipulato nel quinquennio dall'acquisto (o costruzione) dell'immobile

Atteso il disposto di cui all'art. 67, primo comma, lettera *b*), del Tuir, si ritiene opportuno esaminare la possibilità che il contratto preliminare stipulato entro il quinquennio dall'acquisto (o costruzione) di un immobile generi o meno plusvalenza ai sensi di legge.

Al riguardo, occorre prendere le mosse dall'ampio dibattito dottrinale e dalle diverse pronunce giurisprudenziali concernenti i profili civilistici del rapporto tra preliminare e definitivo ⁽³⁰⁾, rilevando che per quel che riguarda la vicenda negoziale di cui trattasi agli effetti fiscali, autorevole dottrina ha affermato l'esistenza di una sostanziale unitarietà dell'operazione articolata nelle due fasi della *“promessa”* e del *“negoziato definitivo”* ⁽³¹⁾.

Per quanto attiene infatti alle implicazioni di carattere fiscale, è stato osservato che, seppur la struttura fondamentale della sequenza preliminare-definitivo sia scissa cronologicamente in più fasi autonomamente rilevanti - di cui due necessarie ed identificabili con la conclusione dell'affare da un lato e la definitiva produzione degli effetti, anche reali, dall'altro - la stessa costituisce un'unica transazione. Invero, occorre valorizzare la circostanza che nella coppia negoziale preliminare-definitivo sussiste un collegamento funzionale tra tutte le fasi della vicenda e che, di conseguenza, dal punto di vista economico, la conclusione del preliminare esprime esclusivamente una valutazione *“anticipata”* dei risultati conseguenti al perfezionarsi del contratto *“definitivo”*. Non manifestando, pertanto, la conclusione del preliminare un'autonoma rilevanza economica, si è concluso che sul piano fiscale la vicenda contrattuale preliminare-definitivo vada sostanzialmente apprezzata come unica manifestazione di capacità contributiva ⁽³²⁾.

Simili osservazioni, valide in astratto per le diverse tipologie di imposizione, possono essere riferite anche al sistema delle imposte dirette e, dunque, ai redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir. Con particolare riguardo alle plusvalenze immobiliari di cui all'art. 67, primo comma, lettera *b*) del Tuir, si osserva che la norma, operando un riferimento alla *“cessione”*, richiama l'effetto traslativo che è proprio del contratto definitivo, inducendo, di contro, ad escludere che ai fini dell'imponibilità possa assumere rilevanza il contratto preliminare, che, come noto, ha contenuto

meramente obbligatorio. Ne consegue che, per il quinquennio rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza, occorre far riferimento alla data della stipula del contratto definitivo che, solo, realizza il trasferimento della titolarità del diritto sul bene e, quindi, la “cessione” cui fa riferimento la disposizione menzionata ⁽³³⁾. E’ il caso di evidenziare, ad ogni modo, che le considerazioni dianzi svolte acquistano significato e rilevanza pratica laddove il negozio originario consista in un contratto preliminare vero e proprio, ossia in un negozio in cui le parti, impegnandosi a riprodurre il consenso prestato, si obbligano a concludere, in una fase successiva, il contratto definitivo. Al riguardo, un’attenta dottrina ha evidenziato l’opportunità di attrarre all’orbita fiscale le plusvalenze realizzate invece mediante il cd. “pseudo-preliminare”; operazione - volta a realizzare una finalità elusiva - che, in realtà, cela la già avvenuta conclusione di un definitivo ⁽³⁴⁾. Parimenti rilevante dal punto di vista fiscale, a parere dei medesimi autori, dovrebbe essere considerata la stipula del preliminare di vendita cd. “complesso” o “ad esecuzione anticipata”, ogni qual volta che, già sul piano civilistico, tale contratto sia qualificabile nei termini sostanziali di un “definitivo” ad effetti obbligatori ⁽³⁵⁾.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati ed i terreni agricoli, anche se il rapporto tra preliminare e atto definitivo rileva anche ai fini della individuazione del momento di cessione del terreno edificabile.

2.3.2. Vendita con riserva di proprietà

Nel sistema dei redditi diversi, e dunque delle plusvalenze immobiliari, il legislatore non ha previsto una disciplina della vendita con riserva della proprietà, laddove, diversamente, nell’ambito del Tuir, con riferimento al reddito di impresa, all’art. 109, comma 2, lettera a) è espressamente stabilito che *“ai fini della determinazione dell’esercizio di competenza (...) non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà”* ⁽³⁶⁾.

La mancanza di una espressa disciplina sul punto con riferimento alle plusvalenze immobiliari ha indotto a chiedersi se si debba applicare, in via estensiva, quanto esplicitamente prescritto per il reddito di impresa ovvero se, ai fini di tale categoria reddituale, occorre considerare che la vendita con riserva di proprietà conservi la propria connotazione civilistica. Considerato che, ai sensi dell’art. 1523 c.c., nella vendita con riserva di proprietà il compratore acquista la proprietà della cosa con pagamento dell’ultima rata di prezzo, ma assume i rischi della cosa al momento della consegna, occorre evidenziare che la natura giuridica di tale contratto è stata molto discussa e, di conseguenza, le tesi degli autori presentano al riguardo varie sfumature ⁽³⁷⁾. E’ necessario dare atto che, con riferimento alla questione che ci occupa, l’Amministrazione finanziaria ⁽³⁸⁾, prescindendo dal dibattito dottrinale sorto intorno alla natura giuridica della fattispecie in parola, ha espresso un orientamento piuttosto netto; argomentando infatti dal dato normativo, e richiamando la sentenza della Cassazione n. 11450/1992, ha escluso che nella

vendita con riserva di proprietà “*il c.d. effetto traslativo si possa verificare prima del pagamento dell’ultima rata (...) ancorché il compratore acquisti immediatamente il godimento del bene assumendosi i rischi relativi ad un eventuale perimento o deterioramento del bene*” e, pertanto, ha ritenuto “*naturale individuare il termine di decorrenza dei cinque anni richiesti dall’art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir, per la tassazione o meno della plusvalenza eventualmente realizzata, all’atto del verificarsi dell’effetto traslativo, non avendo rilevanza alcuna, a tal fine, il momento della stipula dell’atto di compravendita*”. Agli effetti fiscali, tale posizione dell’Agenzia delle Entrate, come riferito, supera il dibattito degli autori che, si ricorda, sono sempre stati divisi tra coloro i quali tendono ad escludere che tale tipologia di vendita abbia ad effetto l’immediato trasferimento di un diritto in capo al compratore e coloro i quali, invece, prescindendo dal mero dettato dell’art. 1523 c.c. - e privilegiando di contro un’interpretazione sistematica delle norme disciplinanti detto contratto – giungono, rispettivamente, alla conclusione che detta tipologia di vendita produca l’immediato effetto traslativo di un diritto reale in favore dell’acquirente ed all’ulteriore conclusione per cui tale contratto abbia addirittura efficacia immediatamente traslativa del diritto di proprietà.

La fattispecie riguarda sia i fabbricati ed i terreni agricoli sia le aree edificabili.

2.4. Elementi della fattispecie ed esclusioni

2.4.1. Locazione con patto di futura vendita di alloggio I.A.C.P (oggi A.T.E.R.).

Si esamina nello specifico una locazione con patto di futura vendita di un immobile I.A.C.P. (oggi A.T.E.R.) in cui il locatario ha versato interamente il prezzo di riscatto prima della propria vicenda successoria ed in cui, tuttavia, l’atto formale di vendita è stato solo in seguito stipulato dai suoi eredi. Ne deriva la necessità di appurare se la rivendita da parte degli eredi, che non hanno adibito l’immobile a propria abitazione principale, posta in essere nei cinque anni dalla stipula dell’atto, dia luogo a plusvalenza imponibile. Alla luce di ciò occorre valutare se la circostanza che il prezzo del riscatto sia stato interamente versato prima della vicenda successoria e che, tuttavia, l’atto formale di vendita sia stato stipulato in seguito dagli eredi fa sì che l’attuale rivendita infraquinquennale realizzi comunque la fattispecie impositiva di cui all’art. 67 citato o se, diversamente, integri la prevista ipotesi di esclusione consistente nell’acquisizione per successione. A tal fine, appare necessario stabilire se in una simile ipotesi il diritto di proprietà sull’alloggio si trasferisce in capo al *de cuius* con il pagamento del prezzo di riscatto o se invece il trasferimento è avvenuto in capo agli eredi con la stipula dell’atto di vendita e, quindi, *iure proprio* e non già a titolo di successione *mortis causa*. In proposito, si osserva che la giurisprudenza di legittimità qualifica il contratto di locazione con patto di futura vendita come fattispecie complessa, caratterizzata da una pluralità di rapporti distinti (vera e propria locazione da un lato, promessa od opzione di vendita dall’altro), ancorché collegati tra loro dalla finalità ultima

dell'acquisto della proprietà dell'alloggio da parte dell'assegnatario. Si afferma, infatti, che “nella locazione di un immobile con patto di futura vendita, ove le parti abbiano considerato la locazione strumentalmente collegata alla promessa di vendita (...), deve ravvisarsi un contratto atipico complesso costituito dalla fusione delle cause dei due contratti tipici (vendita - locazione) in cui la causa principale è quella del trasferimento della proprietà” ⁽³⁹⁾. Si ritiene, altresì, che tale contratto non possa essere assimilato al patto di riservato dominio o vendita con riserva di proprietà ⁽⁴⁰⁾, poiché mentre in questo caso, ai sensi dell'art. 1523 c.c., il trasferimento della proprietà avviene automaticamente con il pagamento dell'ultima rata del prezzo, nella locazione con patto di futura vendita occorre invece un'apposita manifestazione negoziale. Al riguardo è stato infatti espressamente affermato che *“in tema di assegnazione di alloggi economici e popolari con patto di futura vendita, il trasferimento della proprietà dell'alloggio non si determina automaticamente con l'esercizio della facoltà di riscatto (non applicandosi ad essa la L. n. 457 del 1978, art. 52 relativo al trasferimento di alloggi di edilizia residenziale pubblica assegnati in locazione semplice), né con il completo pagamento del prezzo, ma solo quando sia stata perfezionata l'attività negoziale implicante il riconoscimento, da parte dell'istituto, dell'esistenza dei presupposti fissati dalla legge per l'esercizio del diritto al trasferimento medesimo”* ⁽⁴¹⁾. Alla luce di tali considerazioni, sembrerebbe doversi ritenere che prima dell'apertura della vicenda successoria la posizione giuridica dell'assegnatario dell'immobile, ancorché vi siano state la consegna materiale e l'occupazione dello stesso e nonostante sia intervenuto il pagamento del prezzo del riscatto, non è quella di proprietario, ovvero sia titolare di un diritto reale pieno ed esclusivo, dal momento che, come riferito, il passaggio della proprietà in capo al medesimo assegnatario si sarebbe realizzato unicamente laddove fosse intervenuta la stipula del contratto di cessione. Ne consegue che il decesso dell'assegnatario non comporta l'acquisto della proprietà dell'alloggio a titolo di successione *mortis causa* in capo ai suoi eredi, i quali, invece, acquistano tale diritto di proprietà solo ponendo in essere personalmente la stipula del relativo contratto, ossia *iure proprio*. Tale circostanza fa sì che il caso di specie, non integrando la prevista ipotesi di esclusione consistente nell'acquisizione per successione, realizzi la fattispecie impositiva disciplinata dall'art. 67, comma 1, lettera *b*), prima parte, del Tuir.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati.

2.4.2. Assegnazione in godimento di alloggio da parte di cooperativa edilizia

Considerazioni in parte analoghe rispetto alla fattispecie esaminata nel precedente paragrafo possono essere svolte in relazione all'ipotesi di assegnazione in godimento di un alloggio da parte di una cooperativa edilizia ad un socio il cui decesso avviene prima della stipula dell'atto formale di compravendita del medesimo alloggio, cui prendono parte i suoi eredi, che procedono alla sua rivendita nel quinquennio dalla stipula dell'atto. Occorre valutare pertanto se

l'assegnazione in proprietà dell'alloggio agli eredi rientri nella nozione di acquisto di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), prima parte, del Tuir o se eventualmente integri la prevista ipotesi di esclusione consistente nell'acquisizione per successione.

Trattandosi di un'assegnazione in godimento al socio, bisogna chiarire la natura del diritto che deriva in capo al socio-assegnatario a seguito dell'assegnazione medesima è stato oggetto di un diffuso dibattito, ma, di certo, l'opinione preferibile è nel senso che lo stesso si configuri come diritto personale di godimento nel proprio interesse e che, pertanto, l'assegnatario sia titolare di un interesse legittimo che evolve verso il diritto soggettivo di proprietà⁽⁴²⁾. Trattasi, quindi, di una situazione giuridica ben diversa da quella della titolarità del diritto di proprietà; quest'ultima, diversamente, conseguirà esclusivamente all'atto formale di cessione (assegnazione in proprietà) dell'alloggio che, seppur non propriamente riconducibile alla compravendita, rientra certamente tra gli atti che hanno ad oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa determinata. Considerato che la posizione del socio, fino a quando il trasferimento della proprietà non avvenga mediante atto di assegnazione formale della proprietà, non è quella di proprietario - titolare di un diritto reale pieno ed esclusivo - ne deriva che il decesso del socio non comporta l'acquisto della proprietà dell'alloggio in capo agli eredi⁽⁴³⁾. Può pertanto ritenersi che l'assegnazione in proprietà dell'alloggio a favore degli eredi - contratto traslativo a titolo oneroso - comporti l'acquisto della proprietà *iure proprio* e non a titolo di successione *mortis causa* ed integri, di conseguenza, l'ipotesi di acquisto ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), prima parte del Tuir.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati.

2.4.3. Cessione di immobile acquisito dal coniuge in sede di accordi separazione personale o divorzio

E' stato appurato che i trasferimenti che i coniugi pongono in essere in sede di separazione personale o divorzio, laddove rappresentino lo strumento per definire un nuovo assetto economico-patrimoniale della famiglia, costituiscono fattispecie negoziali che rinvergono la loro causa nella stessa separazione personale o nel divorzio⁽⁴⁴⁾; tali atti, dotati pertanto di un profilo causale autonomo, non vanno confusi con quei trasferimenti che, seppur concomitanti alla separazione personale tra i coniugi, non traggono dalla stessa il loro profilo funzionale, rimanendo, al contrario, fattispecie negoziali caratterizzate da causa tipica (compravendite, permuta, donazioni etc.). La causa *sui generis* degli atti di cui trattasi ha indotto a qualificare gli stessi come traslativi a titolo gratuito, dal momento che in essi il trasferimento avviene in assenza di un corrispettivo quantitativamente identificabile. Atteso che detti atti beneficiano dell'esenzione da ogni genere di imposizione ai sensi dell'art. 19 della Legge n. 74/1987, ci si è chiesti se la cessione onerosa, intervenuta nei cinque anni dall'acquisto, di immobili - terreni agricoli e fabbricati non adibiti ad abitazione principale per la maggior parte del quinquennio - acquisiti proprio mediante

atti di trasferimento che rivengono nella separazione personale tra i coniugi la loro causa siano idonei o meno a determinare plusvalenze immobiliari ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. *b*), prima parte del Tuir⁽⁴⁵⁾. Laddove si intendesse prescindere da un'interpretazione meramente letterale della disposizione di cui trattasi, si ritiene possibile risolvere la fattispecie che ci occupa alla luce della *ratio* della norma che, come rilevato in più occasioni dalla Amministrazione finanziaria⁽⁴⁶⁾, seguita ad essere connotata, sia pure nel modo implicito di cui si è detto nel paragrafo primo, dalla riconducibilità degli atti ad un programma "speculativo". Anche dall'attuale formulazione della norma è infatti evidente che intenzione del legislatore non sia quella di assoggettare a tassazione tutti gli incrementi di ricchezza prodotti da cessioni onerose di immobili, quanto piuttosto considerare reddito le rivalutazioni dei capitali che derivano da operazioni di investimento nella compravendita di cespiti immobiliari.

Nonostante il riassetto operato in seno alla disciplina dei redditi diversi con il D.P.R. n. 917/1986, rimane dunque preferibile una lettura sistematica che riconosca la genesi di una plusvalenza tassabile solo sul presupposto che l'acquisizione del bene immobile sia inquadrabile in un contesto negoziale che evidenzi le caratteristiche di un'operazione di investimento, in cui la produzione di reddito per effetto di successiva alienazione onerosa è a pieno titolo prevista o prevedibile come naturale alternativa economica conclusiva della vicenda. Il collegamento funzionale dell'acquisto ad una situazione di crisi matrimoniale non prevista né prevedibile indurrebbe invece ad escludere, in una lettura costituzionalmente orientata in funzione adeguatrice, qualsiasi nesso strategico che giustifichi la tassazione della plusvalenza maturata alla stregua della *ratio* impositiva in precedenza individuata; fermo restando, ovviamente, che l'Amministrazione finanziaria avrà tutte le possibilità, ove ricorrano le condizioni, di comprovare l'autonomia dell'atto di acquisto rispetto alla crisi matrimoniale e quindi la sua piena ricomprensione nella fattispecie tassabile. E' appena il caso di accennare che proprio l'intento di continuare a colpire attraverso la tassazione solo operazioni possibilmente concepite all'origine con "intento speculativo" sia alla base dell'estensione dell'ambito applicativo della norma di cui all'art. 67, comma 1, lettera *b*) prima parte del Tuir, che - per effetto dell'art. 37, comma 38 del D.L. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006 - attualmente contempla anche la tassabilità delle plusvalenze infraquinquennali originate dalla cessione di beni immobili (fabbricati e terreni agricoli) pervenuti per donazione. La norma introdotta dal D.L. Bersani, nel rendere tassabili le plusvalenze derivanti da cessioni di beni pervenuti per donazioni e nello stabilire un criterio di determinazione delle stesse che rende la donazione trasparente - poiché pone a confronto il corrispettivo della cessione ed il costo o prezzo sopportato dal donante - rivela una caratterizzazione antielusiva, consistente nell'intento di neutralizzare quei comportamenti orientati ad eludere il prelievo attraverso atti "intermedi" operati da parte di chi - effettivo alienante - non avesse ancora maturato il quinquennio rilevante ai fini dell'esclusione

dall'imposizione. E' evidente pertanto che la finalità di tale norma ben si concilia con l'intenzione di escludere dalla tassazione soltanto quegli incrementi di ricchezza derivanti da operazioni nelle quali sarebbe oggettivamente inverosimile rinvenire una preordinazione allo scopo di investimento.

Tornando alla fattispecie che ci occupa bisogna rilevare, peraltro, che laddove si ritenesse invece che la stessa dia origine a plusvalenze tassabili, si porrebbe un evidente problema in ordine alle modalità di determinazione della base imponibile. Si ricorda, infatti, che l'art. 68, comma 1, prima parte del Tuir, disponendo che le plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), prima parte sono date dalla *"..differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta ed il prezzo di acquisto o costo di costruzione del bene ceduto aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo"*, esprime un criterio di calcolo che non può essere utilizzato per quantificare la plusvalenza nell'ipotesi in cui il bene immobile (fabbricato o terreno agricolo) sia stato acquisito per atto a titolo gratuito, quindi in assenza di un prezzo o costo originariamente sostenuto dal cedente.

Ad ogni modo, seppur non si ritenesse condivisibile la teoria suesposta, poiché la stessa, come premesso, prescindendo dalla lettera della norma, si fonda esclusivamente su argomentazioni relative alla *ratio* della norma medesima, appare comunque ragionevole ipotizzare che il trattamento fiscale, ai fini delle plusvalenze immobiliari, delle cessioni di beni acquisiti a seguito di accordi di separazione personale o divorzio non possa essere quello ordinario, atteso che, ai sensi dell'art. 19, Legge n. 74/1987, *"tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio (...) sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa"*. Alla luce di ciò, si potrebbe quindi ritenere che le assegnazioni di beni causalmente connesse alla crisi del matrimonio siano qualificabili come atti fiscalmente neutri e che, di conseguenza, nell'ipotesi di rivendita infraquinquennale di beni acquisiti in sede di separazione o divorzio, tali assegnazioni possano essere considerate non rilevanti ai fini del computo del quinquennio. Sulla base di tali considerazioni, sarebbe pertanto possibile supporre che le assegnazioni in sede di separazione personale o divorzio, al pari delle donazioni a seguito dei menzionati interventi a mezzo del D.L. Bersani, siano fiscalmente *"trasparenti"* e che, conseguentemente, per la determinazione del quinquennio rilevante agli effetti della plusvalenza, occorra risalire all'acquisto originario del bene ad opera del coniuge (o, congiuntamente, dei coniugi).

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati ed i terreni agricoli.

2.4.4. *Cessione di immobile pervenuto a seguito di risoluzione di donazione per mutuo dissenso*

Si considera il realizzo di plusvalenza imponibile nell'ipotesi in cui, a seguito della risoluzione di un contratto di donazione per mutuo dissenso, l'originario donante alieni a titolo oneroso l'immobile.

Occorre, in proposito, prendere le mosse dalla qualificazione civilistica dell'atto di mutuo dissenso della donazione. Più precisamente, qualora si ravvisi nel mutuo dissenso uno strumento attraverso il quale i contraenti possono eliminare la situazione giuridica, scaturente dal contratto dagli stessi posto in essere, mediante il ricorso ad un ulteriore contratto (*contrarius actus*), questo non sarebbe qualificabile come negozio risolutorio, bensì come un negozio avente un contenuto uguale e contrario a quello di primo grado da eliminare. Diversamente, qualora si ritenga il mutuo dissenso uno strumento generale, utilizzabile dalle parti per annientare il precedente vincolo contrattuale, sciogliendo, con efficacia retroattiva, il rapporto nato dal contratto stesso, questo sarebbe qualificabile come fattispecie di revoca o ritrattazione bilaterale (quindi consensuale) del contratto originario⁽⁴⁷⁾. Occorre notare, in proposito, che la dottrina più recente che ha affrontato il problema, sotto l'aspetto civilistico, è orientata nella sua grande maggioranza per l'accoglimento della seconda delle ricostruzioni sopra prospettate. Infatti, si afferma autorevolmente che *“il mutuo dissenso è figura contrattuale a se stante, che non partecipa del tipo contrattuale cui appartiene il contratto da risolvere: lo si può definire come il contratto avente la funzione, riconosciuta dall'art. 1372 c.c. come meritevole di tutela, di risolvere un precedente contratto. Così il mutuo dissenso, che abbia per oggetto una vendita oppure una donazione, non parteciperà della causa propria dei contratti che ne formano oggetto”*⁽⁴⁸⁾. Ciò premesso, è evidente che i riflessi sul piano fiscale saranno una diretta conseguenza della scelta operata in riferimento alla qualificazione civilistica del negozio⁽⁴⁹⁾. Ed infatti, a voler negare che il mutuo dissenso sia un ri-trasferimento, ed a voler affermare, di contro, che sia un uno strumento generale, utilizzabile dalle parti per annientare il precedente vincolo contrattuale e per sciogliere, con efficacia retroattiva, il rapporto nato dal contratto stesso, si potrebbe pervenire ad escludere l'imponibilità della plusvalenza nel caso in cui tra l'acquisto dell'immobile da parte dell'originario donante e la rivendita del medesimo sia intercorso un periodo di tempo maggiore di cinque anni oppure laddove, intercorso un periodo inferiore a cinque anni, l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale per la maggior parte di tale lasso temporale.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati ed i terreni agricoli.

2.4.5. Consolidazione di nuda proprietà ed usufrutto. Cessione dell'immobile nei cinque anni dall'acquisto dell'usufrutto

Come evidenziato nei precedenti paragrafi, nell'ambito dei precedenti Studi del Consiglio Nazionale del Notariato⁽⁵⁰⁾ in tema di plusvalenze immobiliari si è precisato che il termine “cessione a titolo oneroso” di cui all'art. 67, primo comma, lettera b), del Tuir non è da riferire alle

sole ipotesi di compravendita, bensì da estendere a tutte le fattispecie contrattuali che attuino un trasferimento a titolo oneroso. Nei predetti Studi si è quindi altresì rilevato che oggetto del trasferimento a titolo oneroso non è necessariamente il diritto di proprietà sul bene, potendo invece determinare plusvalenze imponibili anche gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento. In quest'ottica, origina certamente plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 67 summenzionato, la cessione infraquinquennale a titolo oneroso del diritto di usufrutto relativo ad un immobile non adibito dal cedente o dai suoi familiari ad abitazione principale per la maggior parte del periodo intercorso dal momento dell'acquisto a quello della cessione.

Nell'ipotesi che si esamina, ciò che si aliena non è invece l'usufrutto, bensì il diritto di piena proprietà risultante dalla consolidazione del diritto di usufrutto con quello di nuda proprietà. Al riguardo, occorre ricordare che laddove alla titolarità della proprietà piena si perviene attraverso la "riunificazione" dell'usufrutto alla nuda proprietà, tale fenomeno giuridico non consiste nella "somma" dei due diritti originari, bensì nell'estinzione del diritto di usufrutto e nella concomitante espansione della nuda proprietà in proprietà piena. Il risultato dell'estinzione dell'usufrutto per consolidazione conduce dunque ad un ripristino del pieno diritto di proprietà - nella complessità della sua natura giuridica - nel cui ambito non è dato, pertanto, continuare a discernere i tratti tipici del diritto di usufrutto ⁽⁵¹⁾. Ciononostante, potrebbe comunque preferirsi la diversa interpretazione secondo cui la cessione di cui trattasi origina plusvalenza in relazione al solo trasferimento del diritto di usufrutto. Ed è bene precisare che, l'Amministrazione finanziaria ⁽⁵²⁾, esprimendosi in ordine ad un'analogha problematica, ha puntualizzato che nella particolare ipotesi in cui la piena proprietà si consolidi, non per l'evento naturale della morte dell'usufruttuario, bensì a seguito del riscatto a titolo oneroso del diritto reale da parte del nudo proprietario, potendosi ravvisare una finalità speculativa dell'operazione nel suo complesso, si deve procedere ad una valutazione separata della nuda proprietà e dell'usufrutto *"trattandosi di diritti acquistati separatamente e dunque suscettibili di distinta valutazione economica"* ⁽⁵³⁾.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati ed i terreni agricoli.

2.4.6. Cessione di immobile acquisito per usucapione

Occorre valutare se l'ipotesi di cessione a titolo oneroso di bene immobile acquisito a titolo originario sia idonea a determinare plusvalenza imponibile. Tale fattispecie è stata oggetto di specifico esame da parte dell'Amministrazione finanziaria ⁽⁵⁴⁾, la quale ha precisato che il previgente art. 76 del D.P.R. n. 597/1973 considerava imponibili tutte le plusvalenze caratterizzate da "intento speculativo", laddove, invece, l'attuale art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir riduce l'imponibilità delle plusvalenze solo le ipotesi specificamente indicate. L'Agenzia delle Entrate sottolinea comunque che anche nella normativa attualmente vigente non si riscontra la volontà

del legislatore di assoggettare a tassazione tutti gli incrementi di ricchezza prodotti dalla cessione di cespiti immobiliari a titolo oneroso, ma solo le rivalutazioni dei capitali impiegati per fini di risparmio o di speculazione nella compravendita di cespiti immobiliari (in quest'ottica, non a caso, il legislatore ha escluso dalla sfera di imposizione le plusvalenze prodotte dalle cessioni di immobili pervenuti al cedente per successione, nelle quali, tenuto conto dell'elemento accidentale dell'acquisto *mortis causa*, è evidente l'impossibilità di ravvisare un'operazione di investimento). Sulla scorta di simili considerazioni, l'Amministrazione finanziaria, prendendo dunque le mosse dal ritenere che l'intento speculativo continui a connotare la *ratio* delle norme in tema di plusvalenze immobiliari, ha concluso che la rivendita di immobili acquisiti per usucapione non sia riconducibile all'ambito di applicazione dell'art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir, in quanto, da un lato, l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo a titolo oneroso, dall'altro, il tempo richiesto per il compimento dell'usucapione (vent'anni nel caso di ordinaria e dieci nell'ipotesi di usucapione abbreviata) risulta concettualmente incompatibile con l'intento speculativo sottinteso dalla previsione summenzionata.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati ed i terreni agricoli.

2.4.7. Servitù di passaggio su fondo rustico e rinuncia a servitù di non edificare

L'esame delle due distinte fattispecie comporta, da una parte, la verifica se la costituzione volontaria di servitù prediale determina plusvalenza imponibile, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir; dall'altra, si intende appurare la tassabilità o meno della plusvalenza, ai sensi del medesimo art. 67 citato, come conseguenza della rinuncia ad una servitù di non edificare.

Occorre precisare, al riguardo, che nonostante, come riferito nei precedenti paragrafi, sia unanime in dottrina la constatazione della configurabilità, in generale, del realizzo di plusvalenze attraverso la costituzione di diritti reali di godimento su cosa altrui ⁽⁵⁵⁾, si riscontra, tuttavia, una difformità di vedute in relazione alla fattispecie specifica delle servitù prediali. Chi autorevolmente nega che l'ipotesi di specie dia luogo a plusvalenza imponibile prende le mosse dal considerare che il realizzo di plusvalenze deve necessariamente avere come presupposto un negozio idoneo a consentire la perdita della disponibilità del bene plusvalente da parte del titolare, non essendo logicamente possibile trasferire a terzi l'incremento di valore di un bene o convertire tale incremento in un'entità patrimoniale diversa senza il trasferimento del bene cui l'incremento inerisce. Alla luce di ciò, quindi, secondo questa parte della dottrina, appare concettualmente impensabile che il realizzo di plusvalenza possa aver luogo mediante la costituzione a titolo oneroso di una servitù di passaggio; essendo la categoria reddituale in questione logicamente incompatibile con le caratteristiche di tale diritto reale ⁽⁵⁶⁾. Di differente avviso, tuttavia, è risultata essere l'Amministrazione finanziaria ⁽⁵⁷⁾, la quale ha invece affermato che, alla luce del disposto dell'art. 9, quinto comma, del Tuir (secondo cui, come visto, ai fini delle imposte sui redditi le

disposizioni sulle cessioni a titolo oneroso valgono anche con riferimento agli atti onerosi che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento), non v'è alcun dubbio che la costituzione volontaria di servitù prediale sia riconducibile alla sfera di applicazione dell'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir. In realtà, quanto asserito dall'Agenzia dell'Entrate, senza peraltro sufficienti argomentazioni, non solo contrasta con l'opinione della gran parte della dottrina, ma pare non tener presente che la fattispecie in questione rilevarebbe ai fini dei redditi diversi, non già con riferimento alle plusvalenze immobiliari, bensì in relazione alla lettera l) dell'art. 67 del Tuir, che prevede l'imponibilità dei *“redditi derivanti (...) dalla assunzione di obblighi di fare, non fare permettere”*.

Per quanto concerne la rinuncia alla servitù di non edificare, si precisa che tale fattispecie è stata oggetto di specifico esame da parte dell'Amministrazione finanziaria⁽⁵⁸⁾. Richiamando anche in relazione a tale ipotesi la disposizione del menzionato art. 9, quinto comma, del Tuir, l'Agenzia delle Entrate riconosce che la fattispecie della rinuncia alla servitù è suscettibile di integrare il presupposto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir. Ulteriore argomentazione fornita dall'Amministrazione finanziaria a sostegno di tale assunto è che la rinuncia abdicativa ad un diritto reale di godimento su cosa altrui, sul presupposto che produce un vantaggio di natura economica in capo ad uno specifico soggetto, sarebbe sul piano fiscale, assimilabile ad un atto di trasferimento⁽⁵⁹⁾.

Le fattispecie riguardano sia i fabbricati ed i terreni agricoli che le aree edificabili.

2.4.8 Cessione di immobile acquistato con le agevolazioni “prima casa”, ma non adibito ad abitazione principale e cessione di immobile adibito di fatto ad abitazione principale, ma non censito al “catasto fabbricati” in una delle tipologie abitative

Occorre appurare se l'ipotesi di cessione infraquinquennale di immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni cd. “prima casa”, ma non adibito ad abitazione principale da parte del cedente, sia suscettibile di determinare plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 67, primo comma, lettera b), del Tuir.

E' da ritenersi che, alla luce del più volte menzionato disposto di cui all'art. 67 - secondo cui una delle ipotesi di esclusione dell'imponibilità della plusvalenza è che l'immobile alienato nei cinque anni dall'acquisto o costruzione sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari - la mera circostanza per cui il cedente abbia acquistato l'immobile avvalendosi delle agevolazioni cd. “prima casa”, senza tuttavia aver destinato l'immobile ad abitazione secondo la prescrizione normativa, non varrebbe ad escludere l'imponibilità della plusvalenza. Si sottolinea infatti che la menzionata ipotesi di esclusione di cui all'art. 67, primo comma, lettera b), del Tuir ed il regime agevolato previsto per l'acquisto di “prima casa” non interferiscono tra loro. Tale assunto risulta anche dimostrato dal rilievo che le condizioni previste perché un immobile sia “abitazione

principale” ai fini nel sistema delle imposte sui redditi non coincidono con i requisiti richiesti ai fini della possibilità di beneficiare delle agevolazioni cd. “prima casa”. Se la possibilità di godere di dette ultime agevolazioni prescinde invero dalla circostanza che l’immobile di cui trattasi sia adibito, di fatto, ad abitazione principale, nella disciplina delle plusvalenze immobiliari, per integrare la predetta ipotesi di esclusione, l’immobile deve esser stato realmente destinato ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare, tant’è che la prova di ciò prescinde dal solo fornire certificazione anagrafica, consistendo, invece, principalmente nel darne dimostrazione sulla base di elementi oggettivi e concreti ⁽⁶⁰⁾.

Con riferimento invece al caso in cui l’immobile oggetto di cessione infraquinquennale sia stato effettivamente adibito ad abitazione principale, pur non essendo censito al catasto fabbricato in una delle tipologie abitative, l’Amministrazione finanziaria ⁽⁶¹⁾ ha ritenuto di negare che, in tal caso, ricorra la predetta ipotesi di esclusione dell’imponibilità della plusvalenza, poiché, a suo giudizio, affinché tale ipotesi di esclusione possa operare è necessario che sussista una oggettiva “destinazione ad uso abitativo” dell’immobile. Al riguardo, l’Amministrazione finanziaria, nel fornire indicazioni sulla nozione di “destinazione ad uso abitativo”, ha fatto menzione di un passo della circolare n. 1 del 1994, in cui si precisa che *“l’unità immobiliare urbana destinata ad abitazione principale deve essere classificata o classificabile nelle categorie A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A11, occorre cioè che risponda ai requisiti tecnici e di autonomia funzionale che qualificano la stessa come atta all’uso abitativo...”* . Nella medesima circolare, richiamata a supporto della definizione di “immobile idoneo all’uso abitativo”, si precisa, inoltre, che nessuna rilevanza assume l’eventuale utilizzazione di fatto qualora questa sia difforme dalla classificazione catastale, non assumendo alcun rilievo, ai fini del concetto di idoneità del fabbricato ad uso abitativo, parametri di ordine soggettivo, *“riferiti a valutazioni connesse con le composizioni del nucleo familiare e con qualsiasi tipo di esigenza dell’acquirente”* ⁽⁶²⁾.

La fattispecie riguarda esclusivamente i fabbricati.

3. L’identificazione del bene plusvalente

Attesa la varietà delle caratteristiche dei beni immobili che nella prassi sono oggetto delle cessioni a titolo oneroso, ne deriva che in alcuni casi risulta non agevole ricondurre le diverse ipotesi alle fattispecie imponibili di cui all’art. 67, primo comma, lettera *b)* del Tuir; in particolare, è spesso di non immediata comprensione se una specifica ipotesi concreta sia ascrivibile alla fattispecie imponibile di cui alla prima parte dell’art. 67, primo comma, lettera *b)*, del Tuir che, come precisato, contempla l’imponibilità delle plusvalenze derivanti da *“cessione a titolo oneroso di beni immobili (fabbricati e terreni agricoli n.d.r.) acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquistati per successione e le unità urbane che per la maggior parte del tempo intercorso tra l’acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale*

del cedente o dei suoi familiari” ovvero alla fattispecie imponibile di cui alla seconda parte del predetto art. 67, che prevede in ogni caso l'imponibilità delle “plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Prima di procedere all'esame delle singole fattispecie al fine di poter meglio definire il concetto di bene plusvalente nell'ambito delle distinte ipotesi di cui alla lettera *b)* dell'art. 67, occorre fornire, seppur brevemente, alcuni elementi che consentano di tener distinta, quanto all'oggetto della cessione, la sfera applicativa della citata lettera *b)* dell'art. 67 dall'ambito di applicazione della lettera *a)* del medesimo articolo. Si rammenta, in proposito, che ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera *a)* del Tuir, “sono redditi diversi (...) le plusvalenze realizzate mediante lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita anche parziale, dei terreni e degli edifici” Si osserva pertanto che nell'ambito delle lettere *a)* e *b)* dell'art. 67, comma 1, del Tuir il legislatore ha inteso distinguere l'imponibilità delle plusvalenze nell'ipotesi in cui le stesse conseguano alla vendita di terreni o di edifici successiva all'esecuzione di lottizzazione o di opere volte a rendere le relative aree edificabili, dall'imponibilità delle plusvalenze che derivano – fuori delle ipotesi espressamente previste - dalla cessione infraquinquennale a titolo oneroso di immobili (fabbricati e terreni agricoli) e dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione ⁽⁶³⁾. Dal disposto dell'art. 67, comma 1, del Tuir, si ricava quindi che mentre la fattispecie di cui alla lettera *b)* comprende le cessioni di fabbricati, terreni agricoli e di terreni da ritenersi edificabili sulla base degli strumenti urbanistici, l'ipotesi di cui alla lettera *a)* fa riferimento alla vendita di immobili che presuppongono un intervento del privato che sostiene le spese di lottizzazione o che, indipendentemente dal procedimento di lottizzazione o dall'autorizzazione del sindaco, dà esecuzione ad opere dirette alla realizzazione, contemporanea o successiva, di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale ⁽⁶⁴⁾. Occorre precisare in proposito che la nozione tecnica di “lottizzazione” può essere desunta dall'art. 8 della Legge n. 765/1967 (cd. Legge ponte), che ha sostituito i primi due commi dell'art. 28 della Legge n. 1150/1942 (cd. Legge urbanistica), e dalla circolare del Ministero dei lavori pubblici n. 3210 del 1967. La lottizzazione risulta essere subordinata all'approvazione del piano regolatore generale o del programma di fabbricazione espressamente disciplinato dall'art. 34 della Legge ponte. Nella circolare predetta si è inoltre chiarito che costituisce lottizzazione, non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione, contemporanea o successiva, di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento. Ulteriori indicazioni sono desumibili dall'art. 30 del D.P.R. n.380/2001 (cd.

Legge Lunardi), che definisce la lottizzazione qualsiasi trasformazione urbanistica od edilizia dei terreni, realizzata anche *“attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero l’ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed il rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denuncino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio”*. In assenza di una definizione fiscale di “lottizzazione di terreni” si è discusso se sia sufficiente ad integrare la fattispecie dell’art. 67, comma 1, lettera a) del Tuir lo svolgimento di un’attività meramente amministrativa o se, viceversa, sia necessaria anche una fase esecutiva di realizzazione delle opere ⁽⁶⁵⁾. In ogni caso, secondo l’opinione dell’Amministrazione finanziaria espressa in una recente risoluzione, al fine di individuare il momento in cui il terreno cessa di essere qualificato semplicemente come “suscettibile di utilizzazione edificatoria” per essere qualificato come “lottizzato”, occorre aver riguardo alla data di approvazione del piano di lottizzazione da parte del Comune ed a quella della stipula della relativa convenzione di lottizzazione, dal momento che questa, con la previsione degli oneri di urbanizzazione a carico del privato, completa l’iter amministrativo ⁽⁶⁶⁾.

3.1. Cessione di lastrico solare e cessione di parcheggi a raso

Occorre appurare in quali termini la cessione del “lastrico solare” sia suscettibile di determinare plusvalenza immobiliare ai sensi della seconda parte dell’art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir. In proposito, si ritiene sia indispensabile stabilire se il “lastrico solare” - attesa la suscettibilità di sopraelevazione – sia configurabile come “area” o se, piuttosto, lo stesso debba essere qualificato in termini di “parte dell’edificio” ⁽⁶⁷⁾. A tal proposito, si sottolinea che nel Codice civile non è dato rivenire una distinzione tra “fabbricati” e “terreni” e che la molteplicità di tipologie di beni immobili risulta in contrasto con la rigidità delle due categorie di riferimento; ne è conseguito che la dottrina si è lungamente interrogata sulla delimitazione di tali concetti. Per quanto attiene alla definizione di “edificio”, gli autori hanno elaborato teorie molto diverse; infatti, preferendo talora interpretazioni per così dire più restrittive, hanno ritenuto che per “edificio” dovesse intendersi unicamente quella costruzione delimitata da muri maestri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta, o dal terreno, al coperto ⁽⁶⁸⁾; prediligendo, invece, altre volte, un’interpretazione più ampia, hanno inteso l’“edificio”, non nel significato comune di *aedes*, bensì in senso lato, sì da ricomprendere ogni tipologia di manufatto rilevante ai fini urbanistici. In realtà, le difficoltà legate alla scelta di impiegare nozioni così dissimili sono semplificate, sul piano applicativo, dalla possibilità di ricorrere a figure od ad istituti giuridici particolari e, dunque, dall’utilizzo di concetti come quello di “parti integranti” o “accessori” dell’edificio che, si badi bene, ben altro rappresentano rispetto alla nozione civilistica di “pertinenza”. Se quest’ultima, infatti, costituisce una cosa individua, a sé stante, che svolge una funzione di complemento

rispetto al bene principale, la “parte integrante” o “accessorio” è un’entità che ha confuso la propria individualità in quella superiore e complessa dell’organismo edilizio in cui si integra; in sostanza, l’“accessorio” non ha una propria autonomia, in quanto costituisce fisicamente un *unicum* con il fabbricato di cui è parte ⁽⁶⁹⁾. Alla luce di ciò, si ritiene che, seppur edificabile, poiché generalmente suscettibile di sopraelevazione, il “lastrico solare” sia da considerarsi “una porzione di fabbricato” in quanto “parte integrante” dell’edificio di cui solitamente costituisce la copertura; esso ha la particolare funzione di consentire l’accesso per lo svolgimento di servizi di comune interesse e di costituire una protezione dalle intemperie all’edificio sottostante cui strutturalmente appartiene ⁽⁷⁰⁾. Si ricorda, inoltre, che il lastrico solare è fiscalmente privo di un’autonoma rendita e l’acquisizione al catasto urbano ⁽⁷¹⁾ (nella categoria fittizia F5) è stata prevista al solo fine di rispondere ad esigenze connesse ad una corretta rappresentazione del territorio e ad una puntuale individuazione di ogni porzione immobiliare ordinariamente oggetto di atti traslativi e/o costitutivi di diritti reali ⁽⁷²⁾. Nel tempo, dunque, sul piano applicativo, le principali difficoltà sono derivate proprio dalla considerazione che l’alternativa terreni-edifici non esaurisse l’estrema varietà delle specie di beni immobili. Basti pensare, per esempio, ai problemi legati alla possibilità di qualificare come “terreni” aree come strade, marciapiedi, cortili attrezzati. ⁽⁷³⁾ Secondo un’interpretazione largamente condivisa ⁽⁷⁴⁾, ed accolta altresì dal Consiglio Nazionale del Notariato ⁽⁷⁵⁾, che prende le mosse da una nozione molto ampia di “edificio”, sono da considerare terreni, in via residuale, tutti gli immobili che non siano qualificabili come edifici - o parti di edifici - e ciò indipendentemente dalla capacità edificatoria dei medesimi, dalla incorporazione delle opere di urbanizzazione e dall’intervenuto rilascio di un permesso di costruire od, ancora, dalla presentazione di un’idonea denuncia di inizio attività.

Sulla scorta di quanto asserito e tenuto conto del criterio individuato per delimitare la nozione di “terreno”, sembrerebbe doversi escludere che ai fini della determinazione delle plusvalenze immobiliari, la cessione di un “lastrico solare” sia suscettibile di integrare la fattispecie impositiva di cui all’art. 67, comma 1, lettera *b*), seconda parte del Tuir, non potendo essere trattata alla stessa stregua della cessione di un terreno edificabile; al contrario, si ritiene che, essendo il “lastrico solare” qualificabile in termini di “parte integrante dell’edificio”, ricorrendone i presupposti, la cessione dello stesso possa dar luogo a plusvalenza *ex art. 67, comma 1, lettera b)* prima parte, del Tuir.

Per quanto riguarda inoltre la necessità di appurare se la cessione di un’area edificabile destinata alla realizzazione di parcheggi a raso o interrati (zona F9 - parcheggi privati di uso pubblico) sia suscettibile di determinare plusvalenza immobiliare ai sensi della prima o della seconda parte dell’art. 67, comma 1, lettera *b)* menzionato, occorre, anche qui, come dianzi chiarito, prendere le mosse dall’orientamento secondo cui si deve ricorrere ad una nozione di “terreno” per così dire residuale, nel senso di ritenere tale ogni immobile diverso da un edificio

inteso come “manufatto rilevante a fini urbanistici” ⁽⁷⁶⁾. Se sono dunque da considerarsi “terreni” tutti gli immobili privi di tale qualità, indipendentemente dalla capacità edificatoria dei medesimi, dall’incorporazione di opere di urbanizzazione (quali strade, fognature, allacciamenti elettrici, idrici, telefonici eccetera) e dall’intervenuto rilascio di un permesso di costruire o dalla presentazione di un’idonea denuncia di inizio attività ⁽⁷⁷⁾, si può concludere che possono essere ritenuti “terreni” non solo quegli immobili assolutamente privi di manufatti urbanisticamente rilevanti, ma anche quelli sui quali siano state compiute opere accessorie di modesto impatto, necessarie a consentire una migliore fruizione di essi e tali, tuttavia, da non incidere sulla precedente destinazione dei detti immobili ⁽⁷⁸⁾. Pertanto, partendo dal presupposto che “terreni” sono tutti quegli immobili sui quali non siano state eseguite opere urbanisticamente rilevanti, si dovrebbe concludere per un’esclusione da tale categoria delle cosiddette “aree attrezzate”; ed infatti, sulla scorta delle considerazioni riferite, è possibile ascrivere le “aree attrezzate”, non già alla fattispecie dei terreni, ma a quella degli edifici, sul presupposto che su tali aree sono state realizzati interventi di un certo rilievo urbanistico o, comunque, opere che non abbiano lasciato immutata la destinazione originaria dell’area ⁽⁷⁹⁾.

Riferendo quindi le considerazioni svolte alla fattispecie prospettata, appare assolutamente plausibile ricondurre alla categoria di edifici, e non di terreni, i posti auto o, in senso lato, i parcheggi scoperti. In questo caso, infatti, appare determinante il dato per cui non acquista più rilevanza giuridica il mero terreno, bensì il terreno quale oggetto di una peculiare trasformazione urbanistica. E’ evidente, comunque, che l’elemento discriminante emergerà da un esame complessivo di carattere squisitamente urbanistico. Ed infatti, a titolo esemplificativo, la mera edificazione di un muretto di recinzione intorno ad un terreno scoperto o la semplice copertura con asfalto non costituiscono opere di rilevante portata urbanistica, atte, cioè, a modificare profondamente od in via tendenzialmente definitiva la destinazione dell’area; diversamente, se a tali interventi si accompagnano realizzazioni più complesse e tali da incidere radicalmente sulla precedente situazione di fatto e da consentire una differente fruizione dell’area, occorrerà concludere che si è in presenza di un “manufatto rilevante a fini urbanistici” e, quindi, non di un “terreno”, bensì di un “edificio”. Tale indagine di fatto consentirà quindi di pervenire a configurare correttamente il bene oggetto della cessione ai fini della determinazione dell’eventuale plusvalenza imponibile.

3.2. Cessione di scantinato pertinenziale

Ci si è domandati se la cessione infraquinquennale di uno scantinato pertinenziale, posta in essere disgiuntamente dall’immobile principale, integri o meno l’ipotesi di intassabilità di cui all’art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir. Al riguardo, si evidenzia che l’art. 817, primo comma, del Codice civile definisce pertinenze “*le cose destinate in modo durevole a servizio od ornamento di*

un'altra cosa". Nella definizione menzionata, il termine "pertinenza" sta ad indicare, pertanto, una relazione durevole di utilità tra una cosa principale ed una cosa secondaria (o accessoria); relazione che deriva dalla volontà del proprietario (o dal titolare di altro diritto reale di godimento) della cosa principale⁽⁸⁰⁾. E' richiesto evidentemente che il collegamento pertinenziale si sostanzi in un rapporto di connessione che deve essere necessariamente stabile e duraturo; con esclusione, quindi, di ogni collegamento occasionale e temporaneo. Si segnala altresì che il successivo art. 818, primo comma, del Codice civile dispone che gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale si estendono alla cosa accessoria, salvo che la legge non disponga diversamente. Si sottolinea, inoltre, che ai sensi dell'art. 10, comma 3-*bis* del Tuir costituiscono pertinenze le cose immobili di cui all'art. 817 del Codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole al servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche. Nell'intenzione di coordinare i principi civilistici generali con le norme tributarie, si ribadisce che tra le fattispecie escluse dall'imposizione sui redditi, l'art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir contempla la cessione onerosa infraquinquennale di *unità immobiliari urbane adibite ad abitazione principale* per la maggior parte del quinquennio trascorso tra l'acquisto o costruzione e la rivendita delle medesime. Considerato, tuttavia, che nel disposto di cui al citato art. 67 non è contenuta una definizione di "unità immobiliare urbana", si ritiene che, nell'ambito del Testo unico delle imposte sui redditi, tale nozione possa essere validamente desunta dal disposto di cui all'art. 36, il quale, dopo aver stabilito, al primo comma, che il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana, precisa, al secondo comma, che per "unità immobiliari urbane" si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Il secondo periodo del medesimo comma chiarisce, inoltre, che si considerano parti integranti dell'"unità immobiliare urbana" anche le aree occupate dalle costruzioni nonché le pertinenze. Si precisa che queste ultime, secondo una larga interpretazione⁽⁸¹⁾, sarebbero costituite dagli accessori e dalle dipendenze della costruzione; laddove per "dipendenze" occorre intendere quegli accessori speciali che potrebbero anche avere una funzione propria se non fossero puramente destinati al servizio dei fabbricati. E' bene chiarire inoltre che, laddove le norme tributarie contenenti disposizioni in materia di reddito delle unità immobiliari urbane facciano riferimento al concetto di "abitazione principale", ai sensi dell'art. 10, comma 3-*bis* del Tuir, per tale deve intendersi l'unità immobiliare (nel senso dianzi chiarito) ad uso abitativo nella quale la persona fisica che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento, ovvero i suoi familiari, dimorino abitualmente. Seppur il legislatore nell'ambito dell'art. 67 summenzionato non si sia pronunciato espressamente in ordine alla possibilità di equiparare ai fini del trattamento fiscale l'ipotesi di cessione infraquinquennale della sola pertinenza a quella dell'unità abitativa principale, si ritiene che ad una simile conclusione sia

possibile pervenire attraverso una lettura sistematica dell'articolo in questione con le norme del Testo unico dell'imposta sui redditi. In particolare, si rileva che nel richiamato art. 10, comma 3-*bis* del Tuir, ai fini della formazione del reddito complessivo cui concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, è prevista una deduzione pari all'ammontare, non solo delle rendite catastali dei fabbricati adibiti ad abitazione principale, ma anche a quelle delle relative pertinenze. Tale disposizione dimostrerebbe l'intento del legislatore di valorizzare, ai fini delle imposte sul reddito, il dato della colleganza o connessione "economica" - e non meramente "materiale" - sussistente tra il bene principale ed il bene accessorio⁽⁸²⁾.

Riferendo le considerazioni svolte alla fattispecie in esame, si ritiene che la circostanza per cui la cessione nel quinquennio dello scantinato pertinenziale sia posta in essere non contestualmente alla cessione immobile abitativo - così rispondendo, evidentemente, a ragioni di opportunità per il proprietario (o titolare del diritto reale di godimento) - non possa ritenersi inficiante del collegamento pertinenziale sussistente tra i due beni fino al momento della cessione medesima. Considerato inoltre che il vincolo pertinenziale deve essere valutato in concreto - ossia in ragione dell'utilizzazione economica del bene principale - ne consegue che, seppur il suo trasferimento sia avvenuto separatamente dal bene di cui costituiva pertinenza, lo scantinato del caso che ci occupa, in quanto "pertinenziale" e, dunque, *al servizio* dell'immobile adibito ad abitazione "principale" presumibilmente fino al momento della cessione, abbia, sino a tale momento, contribuito a realizzare un'utilità ai fini dell'uso (abitativo) del bene principale e che, pertanto, abbia rappresentato, fino alla sua alienazione, parte integrante dell'*unità immobiliare adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari*.

In ragione di quanto esposto, fermo restando che la durata del vincolo pertinenziale debba necessariamente essersi protratta per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o costruzione e la cessione, si ritiene di escludere che la cessione infraquinquennale di una pertinenza da ricomprendersi, come dianzi descritto, nella nozione di "unità immobiliare adibita ad abitazione principale", seppur avvenuta separatamente dal fabbricato principale, determini plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir.

3.3. Cessione di fabbricato in corso di costruzione

Ci si è chiesti se la cessione di un bene immobile in corso di costruzione rilevi, ai fini delle plusvalenze immobiliari, come cessione del fabbricato ovvero come cessione dell'area sottostante. A riguardo, si fa presente che, ad un primo approccio interpretativo con l'art. 67, comma 1, lettera *b*) del Tuir, il dettato normativo - laddove la norma riferisce di *beni costruiti da non più di cinque anni* - induce intuitivamente ad intendere la costruzione dei detti beni come un qualcosa di "compiuto", di "condotto a termine"; non evocando, di contro, l'idea di un qualcosa che sia ancora

in fieri. Il riferimento temporale al periodo di *cinque anni* dalla *costruzione* presuppone inoltre necessariamente la possibilità di individuare un *dies a quo* a partire dal quale considerare l'inizio del decorso del quinquennio; ed è pertanto immediatamente ipotizzabile che tale *dies a quo* possa coincidere con la data di ultimazione dei lavori di costruzione dell'immobile. Tale prospettazione sembrerebbe del resto ricevere conferma laddove la norma citata prevede come caso di esclusione ai fini delle plusvalenze immobiliari la cessione di unità urbane adibite ad abitazione principale nella maggior parte del periodo intercorso tra *la costruzione e la cessione*; anche in questo punto la lettera della norma parrebbe suggerire che la *costruzione* debba essere intesa nel senso di *ultimazione* del fabbricato, quale momento precisamente individuabile a partire dal quale poter computare il periodo di tempo in cui verificare che l'immobile sia stato effettivamente *adibito ad abitazione principale* ai fini dell'operatività dell'anzidetta esclusione⁽⁸³⁾. E' pur vero che simili considerazioni, che, come anticipato, si fondano su di una interpretazione prettamente letterale-logica, incontrano un ostacolo nella qualificazione che il concetto di "edificio esistente" riceve civilisticamente. Ed, in effetti, l'art. 2645-*bis* c.c. in tema di "trascrizione di contratti preliminari", al suo sesto comma fornisce una definizione di *edificio esistente*, prevedendo che per tale debba intendersi l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura⁽⁸⁴⁾. Tale disposto normativo riveste indubbia importanza laddove, nell'ottica della tutela da riservare al promissario acquirente, detta un criterio volto a tracciare una linea di demarcazione ai fini dell'individuazione del regime di opponibilità del preliminare trascritto prima e dopo la venuta ad esistenza del bene⁽⁸⁵⁾. Mutuando dal diritto civile la descritta qualificazione di "edificio esistente", potrebbe ritenersi che per immobile *costruito* ai fini che qui rilevano debba intendersi esattamente quanto previsto dalla menzionata disposizione di cui all'art. 2645-*bis*, sesto comma c.c.⁽⁸⁶⁾; sicché, qualora il fabbricato in corso di costruzione non presenti ancora le caratteristiche richieste ai fini dell'"esistenza" dello stesso (come riferito, il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e la copertura completata), occorrerebbe concludere che l'immobile non sia ancora esistente e che, di conseguenza, la cessione del medesimo non sia suscettibile di determinare plusvalenza ex art. 67, comma 1, lettera *b*), prima parte del Tuir. Rimane fermo che la cessione del suolo con sovrastante manufatto che non ha ancora raggiunto il *minimum* di requisiti sì da configurare un edificio esistente verrà comunque a configurare un'ipotesi di alienazione dell'area edificabile sottostante ai sensi dello stesso art. 67, comma 1, lettera *b*), seconda parte⁽⁸⁷⁾. Si ritiene altresì che simili considerazioni valgano anche con riferimento ai casi in cui l'immobile oggetto di cessione sia "ricostruito". Nelle ipotesi di ricostruzione, conformemente alle conclusioni cui si è giunti in precedenti Studi del Consiglio Nazionale del Notariato⁽⁸⁸⁾, si specifica che per poter stabilire se la cessione dell'immobile, ferme le altre condizioni previste, dia luogo a plusvalenza tassabile, occorre verificare se la ricostruzione dello stesso si configuri come nuova edificazione o come

rifacimento, anche “profondo” e pressoché integrale, del preesistente cespite. Tale verifica deve essere effettuata in fatto e costituisce quindi il presupposto su cui fondare l’eventuale tassazione.

3.4. Cessione di terreno ricadente in zona agricola con limitati indici di edificabilità (EP – Agricola produttiva)

La fattispecie riguarda una cessione, che avviene oltre il quinquennio dall’acquisto, di un terreno che, in base al Piano urbanistico comunale, ricade in zona “EP - Agricola produttiva”. Trattandosi di zona che, seppur classificata come agricola, è suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo prescrizioni ed indici parzialmente diversi da quelli di una tradizionale zona “E”, il dubbio è se la predetta vendita sia suscettibile di determinare plusvalenza immobiliare, ai sensi della seconda parte dell’art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir. Come anticipato nei precedenti paragrafi, a fronte delle incertezze e delle difficoltà interpretative preesistenti, l’art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 (cd. D.L. Bersani), convertito in Legge n. 248/2006, ha provveduto a chiarire il concetto di “area edificabile” ai fini fiscali ⁽⁸⁹⁾. La nuova definizione introdotta agli effetti dell’ICI, ma estesa altresì al sistema dell’IVA, delle imposte sui redditi, delle imposte di registro ipotecaria e catastale, consiste nel considerare fabbricabile un’area “*utilizzabile a scopo edificatorio secondo lo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall’approvazione da parte della regione o dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo*”. Da tale nozione rimarrebbero quindi esclusi i terreni agricoli e tutti quelli che non sono suscettibili di utilizzazione edificatoria per essere soggetti, ad esempio, a vincoli di inedificabilità imposti non solo dagli strumenti urbanistici, ma anche da leggi statali e regionali a tutela degli interessi storici, artistici, architettonici, paesaggistici, ambientali eccetera ⁽⁹⁰⁾. Occorre osservare che nel delineare la nuova nozione di “area edificabile”, il legislatore, anticipando la qualificazione della edificabilità al momento della mera adozione dello strumento urbanistico generale da parte del Comune, ha riconosciuto particolare preminenza al Piano regolatore generale (negli ultimi anni sostituito dal cd. Piano urbanistico comunale), che, come noto, ha la funzione di pianificazione urbanistica attraverso la suddivisione del territorio comunale in zone. Da simili considerazioni parrebbe doversi ricavare che affinché un’area possa essere considerata edificabile ai fini tributari sia, al contempo, sufficiente e necessario che la medesima venga così classificata in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune. Di conseguenza, sembrerebbe possibile ritenere che laddove un terreno oggetto di compravendita ricada, secondo il Piano urbanistico comunale, in zona agricola, non sia considerabile ai fini tributari alla stregua di “area edificabile” nel senso dianzi descritto, seppur lo stesso sia suscettibile di un certo utilizzo edificatorio, finalizzato al potenziamento od al miglior godimento delle strutture agricole. Seppur non è mancato nella giurisprudenza di merito un diverso orientamento ⁽⁹¹⁾, la suesposta linea interpretativa, accolta anche da sentenze piuttosto recenti ⁽⁹²⁾, appare la più condivisibile soprattutto alla luce delle

nuove norme che, come detto, chiariscono, a fronte delle pregresse incertezze di interpretazione, che per rilevare come edificabili ai fini fiscali i terreni devono essere così qualificati dagli strumenti urbanistici generali adottati dai comuni. Tali considerazioni potrebbero astrattamente valere anche ai fini della risoluzione del quesito in esame; occorre, tuttavia, considerare che il caso di specie presenta certamente profili di maggiore problematicità, attesa la peculiarità della zona agricola in cui ricade il terreno oggetto di cessione, che, come esposto dianzi, esula dai tradizionali indici e prescrizioni della zona agricola "E". Se da un lato, pertanto, sembrerebbe possibile sostenere che la circostanza per cui sul terreno in questione sia consentito un più ampio utilizzo a scopo edificatorio non valga ad incidere sulla qualificazione dell'area in base allo strumento generale di pianificazione urbanistica ed a rendere, di conseguenza, il terreno di cui trattasi edificabile in senso proprio, secondo quanto previsto dal summenzionato art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate⁽⁹³⁾, in ordine al trattamento fiscale di un contratto di locazione avente ad oggetto un terreno agricolo su cui installare apparecchiature necessarie per lo svolgimento dell'attività commerciale di vendita di carburanti per autoveicoli, ha chiarito che, in assenza di variante al piano regolatore generale, un terreno ricadente in zona territoriale di preminente interesse agricolo, pur se utilizzato a fini produttivi, non possa essere ritenuto utilizzabile a scopo edificatorio alla luce della disposizione di cui art. 36, comma 2 del D.L. n. 223/2006, secondo cui rileva la qualificazione che l'area riceve dallo strumento urbanistico adottato dal comune. Conclusivamente, aderendo a tale interpretazione, secondo cui non sarebbe possibile prescindere dalla qualificazione urbanistica da parte dello strumento generale adottato dal comune, si dovrebbe escludere che la cessione a titolo oneroso del terreno in questione determini plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), seconda parte, del Tuir.

3.5. Cessione di fabbricati inseriti in un piano di recupero

La fattispecie è stata oggetto di specifico esame da parte dell'Agenzia delle Entrate, che, in particolare, è stata interpellata per analizzare, agli effetti delle plusvalenze immobiliari, l'ipotesi di una cessione ultraquinquennale a titolo oneroso di due fabbricati (uno ad uso abitativo ed uno ad uso industriale), facenti parte di un'area soggetta ad un Piano di recupero approvato dal Comune, allo scopo della realizzazione, ad opera dell'impresa costruttrice cessionaria, di uno specifico intervento edilizio previsto dalla Convenzione relativa al Piano di recupero⁽⁹⁴⁾.

Le perplessità attenevano alla circostanza che tale cessione, pur avendo ad oggetto immobili detenuti da oltre cinque anni, potesse dar luogo all'emersione di plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), seconda parte, del Tuir, laddove si fosse considerata prevalente l'attività edificatoria cui i beni erano finalizzati. Diversamente, avrebbe potuto escludersi la plusvalenza partendo dal presupposto che i fabbricati oggetto della cessione, seppur acquistati dal cessionario al fine di dare esecuzione al Piano di recupero, avevano al momento della vendita *"la*

natura e le caratteristiche di fabbricati integri nella loro struttura ed in grado di essere utilizzati secondo le proprie caratteristiche”.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria ha posto in evidenza che la circostanza per cui i fabbricati ricadano in 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, al contrario, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alle potenzialità edificatorie. Pertanto, sul presupposto che gli immobili ceduti non rilevino fiscalmente come “fabbricati” - pur essendolo catastalmente e di fatto - bensì come “terreni edificabili”, in ragione delle potenzialità edilizie dell'area su cui insistono, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che in simili ipotesi si ha realizzo di plusvalenze imponibili, essendo la cessione di cui trattasi riconducibile alla fattispecie dell'art. 67, comma 1, lettera b), seconda parte del Tuir⁽⁹⁵⁾.

Si ricorda che la questione in esame è stata oggetto anche di una interrogazione presso la Camera dei Deputati del 7 ottobre 2009, n. 5-01881; il Governo, nella sua risposta, ha in sostanza confermato l'interpretazione ministeriale.

4. La base imponibile (elementi del differenziale e rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola)

Ai sensi dell'art. 68, primo comma, del Tuir, le plusvalenze di cui alla lettera b) del primo comma dell'art. 67 sono costituite dalla differenza “*tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante*”. In base a quanto previsto dal secondo comma dello stesso art. 68, inoltre, “*il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art.67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*”. Tralasciando in questa sede considerazioni di carattere generale sulla determinazione delle plusvalenze in esame, per le quali si rimanda ai precedenti Studi del CNN sull'argomento⁽⁹⁶⁾, si ritiene utile, anzitutto, soffermarsi sulle modalità di calcolo del differenziale con riferimento ad alcune delle fattispecie negoziali esaminate nel secondo paragrafo che presentano maggiore

problematicità sotto tale profilo⁽⁹⁷⁾. Si esaminerà, quindi, la rideterminazione del valore dei terreni alla luce delle novità normative contenute nel D.L. 13 maggio 2011, n. 70.

Quanto al primo aspetto, con riferimento ad alcune delle ipotesi di specie dianzi esaminate, ed in relazione alle quali è stata appurata la capacità di produrre plusvalenza imponibile, atteso il disposto dell'art. 68 citato, non è apparsa di immediata soluzione l'individuazione delle grandezze da prendere in considerazione ai fini del calcolo della plusvalenza; ciò induce, talvolta, a dover ricorrere al criterio del cosiddetto "valore normale" di cui all'art. 9, comma 3, del Tuir, dovendo intendersi per tale il "*prezzo o costo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*".

Più precisamente, nell'ipotesi di permuta, in cui la controprestazione della cessione non è rappresentata da un corrispettivo in denaro, ai fini del calcolo della plusvalenza, l'unica possibilità per pervenire al calcolo del differenziale è persa quella di sottrarre al valore normale del bene che si cede il costo sostenuto per l'acquisto o costruzione del medesimo. Particolarmente problematica è l'ipotesi, peraltro piuttosto frequente, della permuta di cosa presente con cosa futura (potrebbe essere il caso della cessione di terreno contro unità immobiliari da costruire); in questo caso, infatti, un primo profilo di non agevole risoluzione è se il presupposto impositivo debba intendersi realizzato al momento della stipulazione del contratto ovvero al momento della venuta ad esistenza del bene futuro (bene che rappresenta il corrispettivo della cessione). E' evidente che laddove si ritenesse che la plusvalenza si realizza al momento della stipulazione del contratto, ci sarebbero difficoltà legate alla concreta tassabilità della stessa, considerato che per l'imponibilità dei redditi diversi opera attualmente il principio "di cassa", in luogo del principio "di competenza"; sulla base di detto principio, infatti, la plusvalenza dovrebbe essere tassabile solo con il venire ad esistenza del bene futuro⁽⁹⁸⁾.

Ad analoghe conclusioni sull'impiego del criterio del "valore normale" si perviene con riferimento all'ipotesi di plusvalenza originata da *datio in solutum* nonché in relazione al caso di plusvalenza determinata dalla cessione verso corrispettivo costituito dall'assunzione di obbligazione di mantenimento, laddove, ovviamente, si propendesse per la tesi dell'imponibilità della plusvalenza derivante da tale ipotesi di cessione.

Anche per quanto riguarda l'istituto della vendita con riserva di proprietà con pagamento dilazionato del prezzo in più periodi d'imposta, bisogna prendere le mosse dall'operatività del principio "di cassa" e valutare il duplice profilo della modalità di assoggettamento della plusvalenza a tassazione ordinaria nonché, laddove il cedente opti per l'imposta sostitutiva del 20 per cento dell'imposta sui redditi, della individuazione delle modalità per l'opzione e per il versamento di tale imposta. Si precisa infatti che nonostante in riferimento a tale istituto,

l'interpretazione preferibile sia quella per cui l'effetto traslativo del diritto di proprietà sul bene si produce col pagamento dell'ultima rata del prezzo, non si ritiene possa escludersi che al momento della stipula dell'atto si integri il presupposto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir né, di conseguenza, appare doversi negare, al momento della stipula dell'atto, la possibilità di optare per il pagamento dell'imposta sostitutiva del 20 per cento. Pertanto, quanto al primo dei due profili, ai fini dell'assoggettamento della plusvalenza ad imposizione ordinaria, con conseguente passaggio della stessa in dichiarazione, occorrerà, in virtù del principio di cassa, aver riguardo al valore di acquisto del bene proporzionalmente corrispondente alle somme percepite in ciascun periodo di imposta.

Altra fattispecie problematica quanto al criterio di determinazione della plusvalenza è la cessione della piena proprietà di un immobile, a seguito della consolidazione di nuda proprietà ed usufrutto, nei cinque anni dall'acquisto dell'usufrutto. Ed infatti laddove si intendesse prendere le mosse dal presupposto che la cessione di cui trattasi origini plusvalenza in relazione al solo trasferimento del diritto di usufrutto, occorre fornire un criterio che consenta di valorizzare tale diritto e, dunque, di scomputare dal prezzo della piena proprietà ceduta la quota riferibile al solo diritto reale di godimento. Si è ritenuto che tale criterio possa consistere nel considerare l'età dell'usufruttuario originario al momento della cessione dell'usufrutto, nel rilevare il relativo coefficiente dal prospetto dei coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie, allegato al Testo unico dell'imposta di registro, e nel calcolare la corrispondente percentuale sul prezzo di cessione della piena proprietà. Al risultato così raggiunto sarà infine necessario sottrarre il costo sostenuto dall'originario nudo proprietario per l'acquisto dell'usufrutto aumentato di eventuali costi inerenti⁽⁹⁹⁾.

Le modalità di determinazione della plusvalenza sono state esaminate dall'Amministrazione finanziaria anche con riferimento alle fattispecie della servitù di passaggio e della rinuncia alla servitù. Con riferimento alla prima delle due fattispecie, secondo l'Agenzia delle Entrate⁽¹⁰⁰⁾, occorre sottrarre al corrispettivo per la costituzione della servitù il prezzo di acquisto originario della stessa, ricavato dall'impiego di *"un criterio proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno ed il corrispettivo percepito per la costituzione della servitù"*⁽¹⁰¹⁾. Laddove l'indennità di servitù non sia percepita in un'unica soluzione, bensì in più annualità di pari importo, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, in ossequio al principio "di cassa", la plusvalenza dovrà essere computata in aumento del reddito complessivo relativo al periodo di imposta in cui è percepita la singola rata. Analogo criterio è stato individuato dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla fattispecie di rinuncia alla servitù⁽¹⁰²⁾.

A completamento delle indicazioni sin qui fornite in relazione al calcolo delle plusvalenze immobiliari, appare opportuno svolgere alcune considerazioni conclusive in ordine all'istituto della rivalutazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola, rinviando ai precedenti Studi del

CNN sull'argomento per l'approfondimento di tematiche di carattere generale ⁽¹⁰³⁾ e di singole questioni già ampiamente trattate in documenti di prassi ministeriale.

Qui è sufficiente ricordare che optando per la rivalutazione ed usufruendo, quindi, della possibilità di rideterminare il valore di un terreno edificabile o con destinazione agricola attraverso una perizia di stima e con il versamento di un'imposta sostitutiva, si approda ad un nuovo valore fiscale del bene, sicché, nell'ipotesi di sua rivendita nel breve periodo, è possibile in concreto evitare il realizzo di plusvalenza o, quantomeno, ridurre notevolmente il carico impositivo.

Si evidenzia, in proposito, che l'art. 7 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (cd. Decreto sviluppo) dispone una nuova riapertura dei termini per procedere alla rivalutazione dei terreni. Si rammenta che l'ultima opportunità per la rivalutazione era stata prevista dall'art. 2, comma 229, della Legge n. 191/2009 (Manovra finanziaria 2010) e che il termine ultimo entro il quale procedere alla stima del valore, mediante perizia giurata, ed al conseguente versamento dell'imposta sostitutiva del 4 per cento era stabilito al 31 ottobre 2010 per i beni posseduti al 1 gennaio 2010. Si ricorda che la prima riapertura dei termini per la redazione della perizia giurata di stima e per il versamento della prima od unica rata dell'imposta sostitutiva era contenuta nel disposto dell'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282/2002 (convertito con modificazioni nella Legge n. 27/2003); tale norma richiamava espressamente l'applicabilità delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 della Legge n. 448/2001, rispettivamente in tema di rivalutazione del costo delle partecipazioni e dei terreni. ⁽¹⁰⁴⁾

Per effetto delle nuove norme, è dunque nuovamente possibile procedere alla rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1 luglio 2011. E' previsto che le imposte sostitutive possano essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2012, e che entro la stessa data debbano effettuarsi la redazione e il giuramento della perizia. La novità rispetto alle previgenti norme consiste nel fatto che la normativa attuale non si limita a prevedere una riapertura dei termini, ma contiene un'espressa disciplina dell'ipotesi in cui i contribuenti che intendano avvalersi dell'opportunità di procedere alla rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni abbiano già effettuato una precedente rivalutazione. In particolare, è stabilita la possibilità di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata in relazione alla precedente. E' previsto inoltre che, al fine del controllo della legittimità della detrazione, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi contenga l'individuazione dei dati da indicare nella dichiarazione medesima.

E' anche stabilito che i soggetti che non procedano alla detrazione sono legittimati alla richiesta di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 601/1973, il cui importo non può eccedere, in ogni caso, quello dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata. Si segnala in proposito che se la previsione della detrazione costituisce un'assoluta novità, in quanto trattasi di

ipotesi mai contemplata in documenti di prassi ministeriale, la possibilità di richiesta di rimborso era stata già consentita dall'Amministrazione finanziaria; le nuove norme, tuttavia, in contrasto con quanto asserito dall'Agenzia dell'Entrate⁽¹⁰⁵⁾, stabiliscono che il termine di decadenza per tale richiesta decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata⁽¹⁰⁶⁾.

La norma contiene, infine, una remissione in termini, prevedendo che le disposizioni in tema di rimborso si applicano anche ai versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del decreto e che nei casi in cui a tale data il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risulta essere scaduto la stessa può essere effettuata entro il termine di dodici mesi a decorrere dalla data medesima.

Nonostante non sia espressamente affermato nella norma, coerentemente con un consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria⁽¹⁰⁷⁾, è da ritenersi infine che laddove ci si avvalga della nuova rideterminazione del valore, laddove in relazione alla pregressa rivalutazione si sia optato per una rateazione dell'imposta sostitutiva, non sussiste l'obbligo del versamento delle rate non ancora scadute.

5. L'imposta sostitutiva nei suoi aspetti sostanziali e procedurali

Seguendo una linea di tendenza che ormai esclude dal concorso alla base imponibile, e quindi dalla progressività, la maggior parte dei redditi, con la finanziaria per il 2006 fu introdotta l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari, da applicarsi su opzione del soggetto cedente espressa al notaio rogante al momento della stipula dell'atto.

L'innovazione, accompagnata dall'introduzione del cd. "prezzo-valore" quale metodo forfetario di determinazione dell'imponibile nell'imposta di registro⁽¹⁰⁸⁾, ha trovato un assetto definitivo negli anni immediatamente successivi, nei quali il testo normativo (comma 496 della legge n. 266/2005) è stato modificato in modo significativo, escludendo ad esempio, dall'ambito di applicazione della norma le plusvalenze da cessione di terreni edificabili (dal 1 gennaio 2007) e aumentando l'aliquota dall'originario 12,5 per cento al 20 per cento (dal 3 ottobre 2006)⁽¹⁰⁹⁾.

Gli Studi nn. 3-2006/T e 60-2006/T hanno analizzato, in prima battuta, la disciplina dell'imposta sostitutiva, individuando il ruolo giuridico assunto dal notaio, chiamato dalla norma ad applicare e versare l'imposta sostitutiva, nonché a comunicare gli atti interessati dall'opzione, e precisando gli effetti dell'opzione per il contribuente, sia sotto il profilo della esclusione dai controlli e dall'applicazione di metodi presuntivi di accertamento, sia per quanto attiene alla valutazione comparativa di convenienza con le norme, di cui al precedente paragrafo 4, che prevedono la rivalutazione del valore di acquisto dei terreni⁽¹¹⁰⁾.

Nell'ambito dello Studio n. 60-2006/T, ad esempio, si sono forniti importanti chiarimenti sulla determinazione della base imponibile, e si è riconosciuto, in caso di pluralità di cedenti, a ciascun soggetto il diritto di effettuare l'opzione con riguardo al proprio reddito da plusvalenza.

La linea interpretativa disegnata dallo Studio n. 60-2006/T - sostanzialmente confermata anche dall'Agenzia delle Entrate – tiene dunque ferma una linea di continuità tra le disposizioni ordinarie dell'art. 67 e la previsione speciale che concerne l'imposta sostitutiva.

Tuttavia, emerge la possibilità che, chiedendo l'applicazione dell'imposta sostitutiva, il contribuente abbia interesse a vederla applicata sull'intera plusvalenza, anche nel caso in cui il criterio di cassa consentirebbe di rinviare l'imposizione sulle parti di corrispettivo non pagate contestualmente all'atto. In buona sostanza, essendo l'applicazione dell'imposta sostitutiva collegata dalla legge al momento di redazione dell'atto di cessione, con modalità procedurali che tendenzialmente si esauriscono a ridosso di quel momento, può essere ragionevole pensare che l'esercizio della facoltà di opzione si riferisca comunque all'intero ammontare della plusvalenza, anche se il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta è inferiore a quello sulla cui base la plusvalenza è determinata. Vi sarebbe quindi una deroga al criterio dell'art. 68, comma 1. Come dianzi anticipato, un'interpretazione alternativa, forse maggiormente aderente al dato letterale delle norme, consiste nella possibilità di esercitare l'opzione solo in relazione alla parte di corrispettivo effettivamente percepita al momento della cessione ⁽¹¹¹⁾; dovendosi, di contro, corrispondere l'imposta secondo le modalità ordinarie previste dal Tuir per le restanti parti di corrispettivo percepite successivamente.

L'eventuale ulteriore alternativa possibile, che ipotizza un ritorno dal notaio per applicare la sostitutiva su ogni rata di prezzo successivamente pagata, non appare convincente. Quest'ultima ipotesi deve infatti fare i conti, piuttosto che con difficoltà logico-giuridiche, con la constatazione che l'Agenzia delle Entrate è fermissima, anche se si tratta di una rigidità non immune da critiche, nell'escludere qualsiasi forma di applicazione della sostitutiva una volta cessata la fase di redazione dell'atto di cessione ⁽¹¹²⁾. Il cordone ombelicale tra momento di redazione dell'atto e possibilità di opzione è ritenuto talmente vincolante, dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, da condizionare la seconda alla possibilità di intervento di un notaio che eserciti le funzioni nel territorio dello Stato. Con risoluzione 143/E del 2007 è stata infatti negata la possibilità di opzione in caso di atto redatto da notaio straniero, anche se l'atto viene poi depositato presso notaio italiano.

Massimo Basilavecchia – Maria Concetta Cignarella

- 1) Il presente Studio si pone su una linea interpretativa di continuità con gli Studi del 34-2006/T e 60-2006/T, rispettivamente *Legge finanziaria 2006 – Individuazione e calcolo delle plusvalenze immobiliari*, est. CIGNARELLA e *Finanziaria 2006 – Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari*, est. BELLINI, ai quali si fa rinvio per un più ampio percorso ricostruttivo dell’elaborazione teorica della materia.
- 2) FANZINI, *Le plusvalenze immobiliari*, in Tesauro (a cura di), *L’imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, Torino 2004, 947 ss. Secondo TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, ottava edizione, 2008, 86, nota 122, “ora l’intento speculativo non è più una componente delle fattispecie imponibili, ma esso costituisce la ratio sottostante alla individuazione legislativa delle plusvalenze rilevanti”.
- 3) L’eliminazione, dai fattori di esclusione dell’imponibilità, dell’acquisto per donazione, non contraddice tale ipotesi, essendo stata evidentemente ispirata da un chiaro intento antielusivo, e non da un ripensamento sistematico sulla fattispecie imponibile.
- 4) Per il diverso regime tra terreno edificabile e terreno sottoposto a lottizzazione - che trova disciplina nella lettera a) dell’art. 67 TUIR - si veda la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate, n. 319/E del 2008.
- 5) BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 267, ritiene la previsione relativa ai terreni edificabili speciale e derogatoria rispetto a quella precedentemente menzionata dalla lettera b) dell’art. 67.
- 6) Emblematica la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 78/E del 2003, la quale ritiene che l’acquisto per usucapione dell’immobile determini la non imponibilità soltanto per le cessioni di fabbricati e terreni non edificatori, e non per quelle dei terreni edificabili.
- 7) Tanto che l’Agenzia delle Entrate tende a disconoscere la rilevanza di fabbricati esistenti sul terreno ceduto, quando dall’atto – riqualificato secondo un criterio di prevalenza della sostanza sulla forma – si ricava che l’effettivo oggetto dello scambio è il terreno edificabile, mentre i fabbricati sono destinati alla demolizione e hanno l’unica funzione di garantire un certo livello di edificabilità del terreno (ris. n. 395/E del 2008).
- 8) Quindi fabbricati e terreni agricoli, ma anche terreni non destinati all’uso agricolo ma nemmeno qualificabili come edificabili in base a strumenti urbanistici (anche solo adottati).
- 9) Come noto, la edificabilità non è in astratto desumibile dalla sola normativa urbanistica, ma occorre tenere conto della nozione generale di terreno edificabile introdotta nel 2006 ai fini tributari con rilevanza per tutte le imposte.
- 10) Per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 382 del 2002, è stato dichiarato parzialmente illegittimo l’art. 82, comma 2, TUIR (attuale 68 comma 2) nella parte in cui riconosceva la rivalutazione del valore iniziale per i soli acquisti onerosi.
- 11) Art. 17 TUIR, comma 1, lettera *g-bis*); la tassazione separata è “rinunciabile” da parte del contribuente persona fisica non imprenditore, ai sensi del comma 3.
- 12) Della definizione, ed ampiezza, della nozione di “cessione a titolo oneroso” si è trattato ampiamente negli Studi nn. 34-2006/T e 60-2006/T summenzionati. In questa sede è appena il caso di far presente che affinché si configuri “cessione” nel senso rilevante ai fini dell’art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir, affinché, cioè, si attui l’effetto traslativo di cui si è riferito nel testo, è necessario che il trasferimento della proprietà del bene (ovvero la costituzione od il trasferimento di altro diritto reale parziale sul bene) avvenga dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro soggetto; in quest’ottica, non costituisce operazione rilevante ai fini dell’integrazione della fattispecie impositiva di cui trattasi l’inserimento di un bene personale di un soggetto tra i beni della sua impresa individuale. Ed infatti il passaggio dell’immobile dalla sfera personale a quella imprenditoriale non realizza una cessione nel senso dianzi descritto, dal momento che il bene rimane nella titolarità giuridica del soggetto che pone in essere l’operazione (cfr., in proposito, ris. dell’Agenzia delle Entrate n. 188/E del 1998). Un ulteriore esempio di cessione rilevante agli effetti delle plusvalenze che ci occupano può essere individuato nell’ipotesi di divisione in cui ad un condividente vengano assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune; come noto, in ordine a tale fattispecie, la divisione, limitatamente alla parte eccedente, agli effetti delle imposte indirette, perde la sua natura dichiarativa e viene considerata vendita con conseguente assoggettamento ad imposta di registro. Considerata la *ratio* antielusiva della disciplina fiscale in tema di indirette, è possibile ipotizzare che la divisione con conguagli si configuri come cessione a titolo oneroso limitatamente alla parte eccedente il valore delle quote di spettanza anche in relazione alla sfera delle imposte dirette e, dunque, delle plusvalenze immobiliari. In pratica, accertare se si verifica plusvalenza tassabile appare assai difficoltoso, tanto da metter

in dubbio la praticabilità effettiva di una tassazione che in teoria si prospetta come possibile. Partendo infatti dal presupposto che trattasi di beni plusvalenti, per determinare la plusvalenza nell'ipotesi in parola, si dovrebbe considerare che il conguaglio rappresenta il corrispettivo percepito dal soggetto che, dismettendo la parte eccedente il valore della sua quota (che può identificarsi con una parte, con uno o con più beni plusvalenti) sta realizzando il presupposto impositivo della cessione. Ciò posto, per pervenire alla plusvalenza tassabile, occorrerà sottrarre a tale "corrispettivo" il valore di ciò che si è "ceduto" appurandone l'incidenza rispetto all'intera massa e tentare quindi la individuazione del differenziale rispetto alla corrispondente entità del costo di acquisto. Sempre ricordando che la plusvalenza deriva dalla differenza di valore imputabile ad uno dei beni immobili considerati dalla disposizione della lettera b) dell'art. 67.

- 13) LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano 2006, 1088, sottolinea la differenza con la previgente disciplina dettata dall'art. 76 D.P.R. n. 597/73, che imputava la plusvalenza al periodo d'imposta di conclusione dell'operazione.
- 14) Sia pure resa con riferimento a plusvalenze da esproprio, è molto importante la sentenza n. 14673/1999 della Corte di Cassazione, la quale afferma che il realizzo della plusvalenza non può prescindere dall'atto che determina l'effetto traslativo. In senso contrario, o quanto meno riduttivo del principio giurisprudenziale, si è espressa l'Agenzia, che ha ritenuto la percezione dell'indennità di esproprio sufficiente da sola a realizzare il presupposto impositivo, negando ogni rilevanza all'atto (Ris. n. 192/E del 2000).
- 15) Comm. trib. prov. Salerno, sentenza n. 155/2000, in Banca dati UNICO IPSOA. Ciò vale anche se si applica la tassazione separata, dato che l'art. 21 TUIR prevede che essa assume ad oggetto "l'ammontare percepito"; ai fini dell'aliquota, invece, assume rilievo il reddito complessivo medio del biennio "anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione".
- 16) Ris. n. 379/E del 10 ottobre 2008. In tal caso, il comma 7 dell'art. 68 (cui è possibile fare riferimento, anche se diretto principalmente a disciplinare le plusvalenze finanziarie) prevede che il costo di acquisto si ripartisca proporzionalmente alla quota di plusvalenza che viene incassata.
- 17) Questa evenienza sembra indirettamente esclusa dall'ultimo comma dell'art. 21 TUIR, che non contempla le plusvalenze da cessione di terreni edificabili tra quelle per le quali vanno assoggettati a tassazione somme corrisposte in acconto.
- 18) Risposta a quesito 148-2007/T; tuttavia, l'Agenzia delle Entrate sostiene che il criterio di tassazione nel paese di ubicazione dell'immobile non esclude di per sé la concorrente imponibilità nello stato di residenza. Nello stesso senso TOSI-BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, terza edizione, Padova 2011, 47. Sul problema in generale vs. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino 2008; GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, seconda edizione, Milano 2008, 533 ss.
- 19) Art. 23 comma 1 lettera f) TUIR, su cui considerazioni generali in FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano 2004, 370.
- 20) Per approfondimenti, si segnala Studio CNN n. 34/2006/T, cit.
- 21) La tesi espressa è sostenuta nello Studio CNN n. 60/2006/T, cit. Cfr. anche Comm. Trib. Prov. di Matera, sez. I, 17 aprile 1997, n. 208. Secondo cui: "...la presunzione assoluta di carattere speculativo di cessioni di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (...) trova applicazione anche nel caso di permuta dell'immobile con mano d'opera da fornire per altra costruzione, trattandosi pur sempre di cessione a titolo oneroso".
- 22) Si veda GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2006, 580; ed i riferimenti ivi citati.
- 23) COLUCCI, *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, Relazione al Convegno di Roma del settembre 2006, "Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili", organizzato dalla Fondazione italiana per il Notariato; GAVELLI, *Imposta sostitutiva del 12,50 per cento sulle plusvalenze immobiliari*, in *Il fisco*, n. 30/2006, 1-4646; MONTESANO, *La nuova disciplina delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di immobili da parte di privati*, in *Il fisco*, n. 13/2007, 1-1840.
- 24) cfr. Studio CNN n. 1773 del 1997, *Contratto di mantenimento e comunione legale*, est. RUOTOLO e dottrina ivi citata
- 25) si veda CALO', *Contratto di mantenimento e proprietà temporanea, nota a Cass. 11 novembre 1988, n. 6083*, in *Foro it.* 1989, I, 1, 1165 ss.; MARINI, *La rendita perpetua e la rendita vitalizia*, in *Trattato di diritto privato diretto da Rescigno*, 13, Torino, 1982, 34 ss.; VALSECCHI, *La rendita perpetua e la rendita vitalizia*, in *Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu e Messineo*, Milano, 1961, 193 ss.; PERFETTI, *Contratto innominato di mantenimento e divieto di risoluzione ex art. 1878 c.c.*, in *Dir. giur.*, 1978, 514 ss. In giurisprudenza, si confronti Cass. 15 febbraio 1983, n. 1166; Cass. 18 dicembre 1986, n. 7679; Cass. S.U., 18 agosto 1990, n. 8432
- 26) cfr. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, 196 ss. e 143 ss.
- 27) in questo senso, FALSITTA, *Tassazione plusvalenze e sopravvenienze*, Padova 1986, 44 ss.

- 28)** In questo senso, Comm. trib. centr., dec. n. 3101 dell'11 giugno 1997; Comm. trib. centr., dec. N. 1206 del 15 febbraio 1990; Comm. trib. centr., dec. n. 174 del 2 giugno 1987; Comm. trib. reg. di Bologna, sent. n. 63 del 14 aprile 2005; Comm. trib. reg. di Bari, sent. 101 del 19 novembre 2004).
- 29)** Cfr. MARCHESE, *In tema di tassazione dell'avviamento da cessione di azienda contro costituzione di rendita vitalizia*, Dir. Prat. trib., II, 1990, 522 ss., secondo cui, in sostanza, la circostanza che il corrispettivo non sia espresso in una cifra fissa non implica che non si possa determinare il "valore" (normale) della rendita vitalizia anche attraverso criteri di tipo diverso, tratti dalla matematica attuariale ovvero dai parametri contenuti nella disciplina dell'imposta di registro. Per approfondimenti relativi ad ulteriori aspetti problematici della fattispecie in esame, si veda anche STEVANATO, *Cessione di azienda verso costituzione di rendita vitalizia: distinte fattispecie imponibili o plurimi prelievo sullo stesso presupposto?*, Dir. Prat. trib., I, 2006, 210 ss.
- 30)** Per la dottrina, si rinvia alla bibliografia citata negli Studi CNN nn. 13-2007/T e 32-2007/T, rispettivamente *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, est. LOMONACO e MASTROIACOVO, e *"Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'iva)"*, est. TASSANI; Per la giurisprudenza di legittimità, si veda Cass. n. 15585/2007; Cass. n. 14036/2007; Cass. n. 233/2007; Cass. n. 21381/2006; Cass. n. 16937/2006; Cass. n. 7273/2006.
- 31)** FEDELE, *Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria*, Riv. Not., 1998, 1115.
- 32)** Se non nell'unica ipotesi del preliminare unilaterale con premio, che determina l'autonoma imponibilità del premio stesso (così, FEDELE, *op. cit.*, 1120).
- 33)** MONTELEONE, *Aspetti fiscali del contratto preliminare*, Riv. Not., 2002, 18.
- 34)** BRACCINI, *Contratto preliminare, diritto tributario*, in Enc. Giur., IX, Roma, 1, 11; MONTELEONE, *op. cit.*, 19.
- 35)** Si ricorda che il contratto preliminare "complesso" o "ad effetti anticipati" consiste in un'anticipazione, al momento della sua conclusione, di taluni effetti tipici del contratto definitivo di vendita, quali il pagamento, in tutto o in parte, del prezzo di vendita pattuito, spesso congiunto con l'immissione del promissario acquirente nel godimento immediato del bene. Si segnala, infine, che secondo parte della medesima dottrina (BRACCINI, *op. cit.*, 12), anche il preliminare puro – ossia, come detto, quello a contenuto meramente obbligatorio – potrebbe essere ritenuto rilevante ai fini dell'imponibilità fiscale, laddove si intendesse accogliere un'accezione piuttosto ampia ed onnicomprensiva del termine "cessione". Ed infatti, aderendo a tale interpretazione, anche il contratto preliminare puro - dal momento che sortisce l'effetto di "fermare l'affare" - sarebbe da considerare un'operazione economico-giuridica dotata di autonoma rilevanza che, dunque, agli effetti fiscali che ci riguardano, realizzerebbe il presupposto impositivo ("cessione" infraquinquennale). Diversamente, ai fini dell'imputazione della plusvalenza immobiliare al periodo di imposta, la data del preliminare puro non verrebbe ad assumere alcuna rilevanza, poiché, come noto, per tale fattispecie vige attualmente il principio cd. "di cassa", per cui il reddito è imputato al periodo d'imposta in cui il corrispettivo è percepito. D'altra parte, detto ultimo rilievo, a parere di tale dottrina, non si estrinsecerebbe in maniera differente neanche con riferimento al contratto definitivo, poiché - atteso che la fattispecie diventa imponibile solo nel momento autonomo dell'incasso del corrispettivo monetizzante la plusvalenza - la stipulazione del medesimo, ancorché foriera dell'effetto traslativo della titolarità del diritto sul bene, non costituisce di per sé realizzo della plusvalenza medesima.
- 36)** Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, n. 338/E del 1 agosto 2008. Si ricorda, inoltre, che anche in tema di imposte indirette il legislatore ha introdotto analoghe previsioni. Prevedendo, precisamente, all'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 (in materia di iva) che *"costituiscono inoltre cessioni di beni le vendite con riserva di proprietà"*; ed all'art. 27, comma 3 del D.P.R. n. 131/1986 (in materia di imposta di registro) che *"non sono sottoposte a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà"*.
- 37)** Per una più attenta disamina delle diverse teorie sulla natura giuridica della vendita con riserva di proprietà, cfr. Studio CNN n. 5434 /C del 2004, *Vendita di immobili con riserva di proprietà e loro successiva circolazione*, est. LABRIOLA. Sui profili civilistici, in termini generali, del trasferimento di immobili. Cfr. PUGLIESE, *Relazione al Convegno "Problematiche fiscali di bilancio nel settore immobiliare"*, organizzato dall'Università degli studi di Genova, tenutosi il 18 gennaio 2008. A voler sintetizzare il quadro di riferimento, si osserva, anzitutto, che una parte della dottrina e della giurisprudenza hanno ricostruito la fattispecie come negozio sottoposto alla condizione sospensiva del pagamento del prezzo (RESCIGNO, *Condizione (dir. vig.)*, in Enc. dir., VIII, 1961, 784; Cass. n. 6813/1998). La dottrina prevalente ha tuttavia criticato tale impostazione sulla base di diverse argomentazioni tra cui, anzitutto, la circostanza che nella vendita con riserva di proprietà gli effetti decorrono *ex nunc* dal pagamento del prezzo, mentre nella vendita sottoposta a condizione sospensiva vale il principio generale della retroattività *ex art. 1360 c.c.* La gran parte degli autori ha inoltre osservato come nella vendita sottoposta a condizione sospensiva, l'evento dedotto in condizione, ossia il pagamento del prezzo, non è coercibile sicché il suo mancato avveramento non può determinare il sorgere di profili di responsabilità in capo al compratore; si osservato, per di più, come, in tale fattispecie, il mancato pagamento del prezzo sia

sufficiente a privare automaticamente di efficacia il contratto. Nella vendita con riserva della proprietà, invece, il mancato pagamento integrale del prezzo può determinare l'inizio di una fase patologica del rapporto, con possibilità di giungere, se il venditore agisce in tal senso, anche alla risoluzione del contratto. (Tra gli altri, cfr. RUBINO, *La compravendita*, in Trattato dir. civ. e comm., diretto da Cicu e Massineo, XXIII, Milano, 1952, 322; ROMOLI, *Aspetti problematici della vendita con riserva della proprietà di beni immobili*, in Notariato, 2, 2003, 186). Si evidenzia, inoltre, che alcuni autori, soffermandosi sulla posizione del compratore, hanno ritenuto che, nella vendita di cui trattasi, quest'ultimo acquisti un vero e proprio diritto reale, qualificato da taluni in termini di diritto reale "di aspettativa" (CATTANEO, *Riserva della proprietà e aspettativa reale*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1965, 980) e da altri in termini di diritto reale *sui generis*, in quanto capace di attribuire all'acquirente il potere di detenere ed usare il bene (CAPOZZI, *Dei singoli contratti*, I, Milano, 1988, 126). Si sottolinea infine che, secondo un ulteriore orientamento dottrinale piuttosto condiviso, "tale vendita consisterebbe in un negozio collegato ad uno scopo di garanzia (il cd. riservato dominio) mentre al compratore sarebbe trasferita la proprietà immediatamente, con ogni conseguenza in ordine ai poteri ed alle facoltà di diritto sostanziale e processuale (così come gli oneri di manutenzione, fiscali etc.) che spettano al proprietario"(Così testualmente in GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2006, 1112, che cita, conformemente, BIANCA, *La vendita e la permuta*, Torino, 1993, 525). Si rammenta, per completezza, che in uno Studio sull'argomento, anche il Consiglio Nazionale del Notariato si è espresso in ordine alla natura giuridica della vendita con riserva di proprietà, riconoscendo particolare rilevanza al momento dell'accordo tra le parti (Studio CNN n. 1975 del 1998, Vendita con riserva di proprietà e comunione legale dei beni, est.ri LEO e RUOTOLO). Si evidenzia che, nell'ambito di tale vendita, il trasferimento del diritto, anche se differito, deriva direttamente dal contratto; sicché il pagamento del prezzo non viene a configurarsi come atto negoziale che qualifica la vicenda acquisitiva, bensì come atto di adempimento che si inserisce nella fase di esecuzione del contratto. In base a quanto asserito nello Studio menzionato, che la fattispecie negoziale sia perfetta sin dal momento dell'accordo sarebbe dimostrato, altresì, dalla circostanza per cui la vendita con riserva di proprietà è immediatamente soggetta a trascrizione nei pubblici registri, il che costituisce condizione per la sua opponibilità ai terzi.

- 38)** Risoluzione n. 28/E del 30 gennaio 2009.
- 39)** Cfr. Cass. n. 3587/1992.
- 40)** Cfr., *supra*, paragrafo n. 2.4.
- 41)** Così testualmente in Cass. n. 16628/2008 in cui si citano le precedenti Cass. n. 8312/1993, Cass. n. 10873/1994, Cass. n. 800/1997, Cass. n. 10890/1999, Cass. n. 11334/2007; si veda anche Cass. n. 26936/2006, in cui si afferma, in sostanza, che il diritto potestativo di trasformare la locazione in proprietà, attribuito all'assegnatario dell'alloggio, presuppone "la necessaria stipula del contratto di cessione della proprietà"; e, per approfondimenti sui profili civilistici, si vedano Studio CNN n. 172-2008/C, *L'edilizia residenziale pubblica. Risposte a problemi concreti*, est. CASU e Risposta a quesito n. 139-2008/T, *Rivendita di un immobile di edilizia residenziale pubblica. Fattispecie particolare*, estensori CASU e LOMONACO.
- 42)** Cfr. VIGNERI, *Le cooperative edilizie*, Roma, 1993; COLANTONIO, *Cooperative e loro consorzi nel diritto tributario in Digesto Discipline Privatistiche*, sez. commerciale, 139 ss; ed anche VIGNERI, *Le cooperative di abitazione come strumento di edilizia residenziale pubblica*, in CASU-VIGNERI, *L'edilizia residenziale pubblica nell'attività notarile*, Roma, 1993, 262 ss. e 273; Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 16 gennaio 2003, n. 7/E
- 43)** Per approfondimenti, cfr. Studio CNN n. 85-2006/I, *Le cooperative edilizie tra leggi speciali e codice civile*, est. CASU.
- 44)** Sul punto, ampiamente, GIUNCHI, *I trasferimenti di beni fra coniugi nel procedimento di separazione personale nel diritto civile e nelle leggi fiscali*, Vita notarile, 1993, 1053 e DORIA, *Autonomia privata e "causa" familiare*, Milano, 1996, 293 ss., secondo il quale "il rapporto personale tra i coniugi implica, necessariamente, situazioni affettive ed economico-patrimoniali (...) che in occasione della separazione personale (...) caratterizzano complessivamente il quadro dei rispettivi rapporti...". In giurisprudenza, si segnala Cass. n. 3940/1984, secondo cui le attribuzioni patrimoniali stabilite dai coniugi in vista della separazione trovano causa "nella stessa esigenza di un assetto personale e patrimoniale delle parti". Certamente la possibilità di pervenire ad una simile conclusione è stata agevolata dalla notevole evoluzione che nel tempo ha subito la classificazione dei negozi con riferimento alla loro tipicità; si è passati, infatti, da un concetto estremamente rigido di tipicità intesa come complesso di "negozi nominati" ad un concetto più elastico, per cui nel diritto positivo si riconosce l'ammissibilità di negozi non nominati, pur nell'ottica del rapporto tra gli interessi da soddisfare e lo strumento scelto dalle parti a tale scopo, ossia nell'ottica della individuazione della causa
- 45)** Occorre ricordare che prima che la Corte Costituzionale si esprimesse, con sentenza n. 154/1999, dichiarando costituzionalmente illegittima una parte dell'art. 19 della Legge n. 74/1987, la dottrina era unanime nell'osservare che in materia tributaria esisteva una certa disparità di trattamento tra i trasferimenti di beni

tra coniugi in sede di divorzio e quelli in sede di separazione e che vi fosse scarsa chiarezza circa il regime fiscale da riservare agli atti compiuti nelle diverse fasi della crisi del matrimonio (cfr. Studio CNN n. 67/99/T, *Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio alla luce della recente sentenza della corte costituzionale*, estensori FORMICA e GIUNCHI).

- 46) Si veda, tra le altre, Risoluzione n. 78/E del 31 marzo 2003 (richiamata innanzi, nel paragrafo n. relativo alla cessione dei beni acquisiti per usucapione).
- 47) Cfr. Studio CNN n. 62/2004/T, *Risoluzione per mutuo dissenso di divisione ereditaria*, est. FORMICA, cui ampiamente si rinvia per ulteriori considerazioni sulle distinte tesi.
- 48) GALGANO, *Trattato di diritto civile*, Padova, 2009, Vol. II, 480; su veda anche TORRENTE – SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2007, 542, in cui testualmente si afferma che “*le parti sono [...] libere, con un contrario atto di comune volontà, di sciogliere o modificare il contratto, l’art. 1372 c.c. stabilisce infatti che il contratto può essere sciolto per “mutuo consenso” delle parti (in dottrina è diffusa l’espressione “mutuo dissenso”, ad esprimere appunto la rimozione degli effetti del consenso precedentemente manifestato)*”. Confronta, anche, *Commentario al Codice Civile*, a cura di ALPA e MARICONDA, Milano, 2009, Commento all’articolo 1372 c.c., ove ampi riferimenti di dottrina; CASINO, *Il mutuo dissenso e la legge di Registro*, in *Notariato*, 2008, 549. Sul versante tributario, di recente, Comm. Trib. Reg. Basilicata, 7 gennaio 2009, n. 4; Comm. Trib. Prov. Matera, 14 ottobre 2005, n. 157. Di opinione difforme, BUSANI, *L’imposta di Registro*, Milano, 2009, 924.
- 49) Con riferimento, in particolare, alle imposte indirette, si confrontino le conclusioni cui è giunta l’Amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 329/E del 14 novembre 2007.
- 50) Studi nn. 60/2006/T e 34/2006/T cit.
- 51) Per approfondimenti, cfr. PALERMO, *L’usufrutto*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di Rescigno, Torino, 2002, 95 e ss.
- 52) Risoluzione n. 188/E del 20 luglio 2009.
- 53) Quanto alla cessione infraquinquennale di un immobile adibito ad abitazione principale da parte di un familiare usufruttuario, si confronti altresì la Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 218/E del 30 maggio 2008.
- 54) Risoluzione n. 78/E del 31 marzo 2003. Si veda, al riguardo, FORTE, *Tassabili le plusvalenze realizzate con cessione di terreni edificabili acquistati per usucapione*, in *Corriere tributario* n. 23/2003, 1924 ss. In cui, pur condividendosi le conclusioni cui perviene l’Amministrazione finanziaria nella predetta risoluzione, si muove una critica alle argomentazioni dalla stessa utilizzate ed, in particolare, al ragionamento che si fonda sulla presunzione di intento speculativo come *ratio* ancora sottesa alla normativa in tema di plusvalenze.
- 55) In merito alle plusvalenze che conseguono al trasferimento od alla costituzione di diritti reali di godimento (con particolare riferimento al diritto di servitù ed al diritto di superficie), si veda anche Studio CNN n. 35/2011-T, *Profili fiscali degli atti relativi ad impianti foto-voltaici*, est. ri GHINASSI, PETERUTI, NASTRI.
- 56) FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, 88 ss.
- 57) Risoluzione n. 379/E del 10 ottobre 2008.
- 58) Risoluzione n. 210/E del 22 maggio 2008.
- 59) Simili argomenti sono stati sostenuti dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 25/E del 16 febbraio 2007, con specifico riferimento al regime fiscale dell’atto di rinuncia abdicativa ai fini delle imposte indirette.
- 60) Si considerino, ad esempio, i contratti per le utenze di gas, luce, etc. La residenza è, infatti, un *quid facti*, risultante cioè dal fatto che la persona ha abituale dimora in un dato luogo, con una stabilità non perpetua e continua, ma duratura (art. 43, c. 2 c.c.).
- 61) Risoluzione n. 105/E del 21 maggio 2007.
- 62) E’ possibile evidenziare tuttavia che i profili problematici della questione sono stati superati dalle prescrizioni contenute nel D.L. n. 78/2010, recante “*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*”.
- 63) Al riguardo, si ricorda che l’art. 36, comma 2, D.L. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006, ha introdotto una nuova nozione di “*area edificabile*” valida ai fini fiscali in generale e dell’ICI in particolare. In base alla norma in questione deve considerarsi edificabile l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall’approvazione della Regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo.
- 64) Si veda al riguardo, LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo unico*, Milano, 2007, 1138 ss.
- 65) Quest’ultimo orientamento è stato accolto dalla Cassazione nelle sentenze nn. 2880/1977 e 2469/1978 e dalla Commissione Tributaria Centrale nelle sentenze nn. 3212/1995 e 3857/1995.
- 66) Risoluzione n. 319/E del 24 luglio 2008.

- 67) Per ulteriori considerazioni sulla natura del “lastrico solare”, si confronti Studio del CNN n. 35-2011/T, *Profili fiscali degli atti relativi ad impianti foto-voltaici*, citato.
- 68) Cfr., al riguardo, la Relazione illustrativa alla legge 18 dicembre 1980, n. 864 che fornisce una definizione di “fabbricato” nel senso indicato.
- 69) *Condono edilizio, Circolari, Studi e Riflessioni del Notariato*, in Collana di studi del Consiglio Nazionale del Notariato, Milano, 1999, 22 ss.
- 70) RIZZI, *Il condominio negli edifici*, vol. I, BARI, 1964, 260 ss. Cfr., altresì, Cass. n. 3102/2005 secondo cui “*Il lastrico solare, ai sensi dell’art. 1117 c.c., è oggetto di proprietà comune dei diversi proprietari dei piani o porzioni di piano dell’edificio, ove non risulti il contrario, in modo chiaro ed univoco, dal titolo (per tale intendendosi gli atti di acquisto dei singoli appartamenti, o delle altre unità immobiliari, nonché il regolamento di condominio accettato dai singoli condomini), e, quale superficie terminale dell’edificio, esso svolge l’inflessibile funzione primaria di protezione dell’edificio medesimo, pur potendo essere utilizzato in altri usi accessori...*”; ed anche n. Cass. n. 3696/2006; Cass. n. 6253/2007; ed, inoltre, Comm. trib. cent. n. 997/1982; Comm. trib. di I grado di Rimini n. 217/1999.
- 71) L’iscrizione nel catasto edilizio urbano delle aree scoperte e dei lastrici solari è stata disposta dall’art. 15 del D.P.R. n. 650/1972.
- 72) Cfr. Circ. Agenzia del Territorio n. 4/T del 2006. Occorre precisare che ai sensi dell’art. 36, comma 3-bis del Tuir costituisce reddito dei fabbricati, unicamente qualora superi un certo importo, il reddito derivante dagli immobili di cui all’art. 1117, comma 2, c.c.; tra questi sono annoverati anche i tetti ed i lastrici solari. Tali immobili sono generalmente oggetto di proprietà comune dei condomini, ma non è escluso che possano essere di proprietà di un singolo.
- 73) Alla luce di ciò, uno dei criteri che pure si è suggerito di utilizzare potrebbe consistere nell’accogliere una nozione restrittiva sia di “terreni” che di “edifici”, che contempli l’esistenza di un *tertium genus* di manufatti ed opere che si sottraggano ad entrambe le categorie.
- 74) Cfr., tra gli altri, SANTARCANGELO, *Condono edilizio*, Milano 1991.
- 75) Circolare interna CNN su *La legge 28 febbraio 1985, n. 47. Criteri applicativi*, 12.
- 76) Per un’attenta disamina dei diversi criteri indicati in dottrina per distinguere la fattispecie di “terreno” da quella di “edificio”, si rinvia a TRAPANI, *La circolazione giuridica dei terreni*, Milano, 2007, 8 ss.
- 77) cfr. AA.VV., *Condono edilizio. Circolari, studi e riflessioni del Notariato*, Milano, 1999, 15 ss.
- 78) In questo senso anche SANTARCANGELO, *Condono edilizio*, Milano 1991, 209 ss..
- 79) TRAPANI, *op. cit.*, 15 ss. A riguardo, si confrontino, altresì, le considerazioni nello Studio del CNN n. 35-2011/T, citato (in cui ampi riferimenti di prassi ministeriale).
- 80) Cfr. POLLICE, *Pertinenze*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. civile, vol. XIII, 1995, 527 ss.
- 81) LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2007, 679 sottolinea che “*le parti di fabbricato costituenti un’unica unità immobiliare possono essere non contigue; qualora però le dette parti siano ubicate in distinti fabbricati, occorre attentamente vagliare se non costituiscono, invece, distinte unità immobiliari*”.
- 82) Al riguardo, giova porre in evidenza che la “stabilità” del vincolo pertinenziale non deve essere intesa in termini di “perpetuità” del medesimo e che, dunque, il proprietario, una volta costituito il vincolo, non dismette i suoi poteri di iniziativa sulla cosa accessoria; potendo egli, viceversa, continuare a disporre anche separatamente rispetto al bene principale. Peraltro, tale ultima circostanza non appare affatto in contrasto con le ragioni di conservazione e tutela delle utilità derivanti dal rapporto pertinenziale, giacché un vincolo di estrema rigidità finirebbe per costituire un ostacolo per il proprietario che voglia variare l’organizzazione economica dei suoi beni in dipendenza del variare delle utilità che intende ritrarre.
- 83) Il che potrebbe eventualmente risultare dalla certificazione di agibilità ai sensi dell’art. 24, comma 3 del D.P.R. n. 380/2001. D’altronde non avrebbe certamente molto senso – e non sarebbe peraltro logico – individuare come termine iniziale del decorso di un quinquennio in cui si richiede che l’immobile sia stato *adibito ad abitazione principale* per la gran parte del tempo la data di inizio della costruzione dello stesso (da individuarsi nella data della concessione del permesso di costruire oppure in quella di presentazione della denuncia di inizio attività).
- 84) Per approfondimenti, si confronti altresì Studio del CNN n. 88/2009/T, *Cessione di fabbricato strumentale in corso di ristrutturazione edilizia – Aliquota applicabile*, est. RAPONI.
- 85) In Commentario al Codice civile, a cura di ALPA e MARICONDA, Milano, 2005.
- 86) Tale interpretazione è stata espressamente accolta con riferimento alle plusvalenze immobiliari dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 23/E del 28 gennaio 2009. Invero, il criterio descritto nell’art. 2645-bis, sesto comma c.c. è stato sovente utilizzato al fine di tracciare una linea distintiva tra l’esistenza e la non esistenza dell’immobile (Cfr. Circ. n. 11/E del 2002 e Ris. n. 40/E del 2005, in tema di regime fiscale applicabile ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati), ed è quello che meglio risponde al

quesito concernente il caso in esame. E' pur vero che nella prassi sono stati individuati diversi criteri validi ai fini della individuazione della "costruzione ultimata". Si precisa che nella risoluzione n. 231/E del 2008, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che ai fini delle plusvalenze immobiliari, l'ultimazione dei lavori di un immobile coincide con la sostanziale fruizione od utilizzazione economica del bene. Ma già in precedenza, nella circolare 12/E del 2007, si è sostenuto che il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile debba essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Si ricordi peraltro che prima ancora nella circolare n. 38/E del 2005 in materia di accertamento dei requisiti "prima casa", si è affermato che occorre considerare "ultimato" l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 380/2001. Dalla medesima prassi emerge altresì che occorre ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente, si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata.

- 87)** Si fa presente che detto orientamento è stato accolto anche dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 231/E del 6 giugno 2008. Al riguardo, occorre ritenere che ai fini del calcolo della plusvalenza le spese di costruzione sostenute – poiché incrementative del valore dell'area - debbano essere considerate alla stregua dei *costi inerenti* di cui all'art. 68, comma 2 del Tuir, e dunque computate in aumento del valore iniziale dell'area edificabile oggetto di cessione; sicché al corrispettivo della cessione andrà sottratto il valore iniziale dell'area aumentato delle dette spese di costruzione.
- 88)** Studi CNN n. 60/2006/T e n. 34/2006/T, *cit.*
- 89)** La funzione della disposizione è stata evidentemente quella di risolvere l'annosa questione che, oggetto di contrasto giurisprudenziale, è sfociata in un intervento nomofilattico delle Sezioni Unite della Cassazione, che con sentenza n. 25506 del 28 settembre 2006 (depositata il 30 novembre 2006) hanno chiarito che il precedente contrasto, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, potesse considerarsi definitivamente superato a seguito dell'intervento legislativo di cui all'art. 36, secondo comma, del D.L. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006.
- 90)** Per ulteriori approfondimenti, PURI, *La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi*, Relazione al Convegno di Roma del settembre 2006, "Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili". Si segnala che l'Amministrazione finanziaria, con risoluzione n. 460/E del 2008 ha affrontato l'ipotesi della cessione di un suolo ritenuto edificabile dal piano urbanistico comunale, ma con sopravvenuto vincolo assoluto di inedificabilità dettato dallo strumento paesaggistico regionale. Al riguardo, l'Amministrazione ha concluso per la non edificabilità del terreno e dunque per la sua intassabilità ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), seconda parte, del Tuir.
- 91)** Cfr. Commissione tributaria regionale di Roma, sentenza n. 129/2006, "*secondo cui debbono considerarsi edificatori i terreni su cui sia consentita l'edificazione di case rurali, cioè insite in campagna, non necessariamente agricole, che costituiscono pertinenza ad un fondo agricolo*".
- 92)** Cfr., in particolare, Commissione tributaria regionale di Genova, sent. n. 90/2007, in cui si legge "*la disciplina dell'art. 81 (ora 67) del Tuir è diretta, tra l'altro, ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. Tale definizione normativa non contempla i terreni agricoli (...) ancorché sui medesimi possa essere esercitato un modesto e limitato jus aedificandi strumentale alla conduzione del fondo*".
- 93)** Trattasi della Risoluzione n. 6/E del 7 gennaio 2009.
- 94)** Risoluzione 395/E del 22 ottobre 2008.
- 95)** Si ricorda che la questione in esame è stata oggetto anche di una interrogazione presso la Camera dei Deputati del 7 ottobre 2009, n. 5-01881; il Governo, nella sua risposta, ha in sostanza confermato l'interpretazione ministeriale. Si segnala, inoltre, che l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria sembra trovare un qualche parziale avallo in una sentenza della Corte di Giustizia UE (19 novembre 2009, C-461/08).
- 96)** Cfr. Studi CNN nn. 60-2006/T e 34-2006/T, *cit.* e Studio 265-2007/T, *Sull'imponibilità derivanti dalla vendita di un terreno edificabile in un momento immediatamente successivo alla donazione dello stesso*, est. PURI.
- 97)** E' appena il caso di ricordare che per quanto riguarda la nozione di "costi inerenti", la cui definizione è stata ampiamente esaminata negli Studi CNN nn. 60-2006/T e 34-2006/T, la Cassazione, con sentenza n. 17595 del 23 agosto 2011, ha precisato che ai fini della determinazione delle plusvalenze da cessione immobiliare non rilevano indistintamente tutte le spese inerenti, bensì solo quelle incrementative del valore dell'immobile. Sono, pertanto, del tutto irrilevanti, ad avviso della Suprema Corte, quei costi che attengono alla

- manutenzione od alla buona gestione dell'immobile, poiché non incrementano la consistenza o il valore del bene.
- 98)** Cfr. Cass. n. 1427 del 25 novembre 2005.
- 99)** Atteso il disposto dell'art. 68, per quanto concerne la nozione di costi inerenti, si precisa che, in assenza di specifica documentazione ministeriale sul punto, non sempre risulta agevole per l'interprete definire tale concetto e tenere distinte, nell'ambito delle spese sostenute, quelle che vanno aggiunte al prezzo di acquisto od al costo di costruzione dell'immobile da quelle che invece non assumono rilievo per il calcolo del differenziale. Si ricorda che mentre per i redditi d'impresa e per quelli di lavoro autonomo i costi inerenti sono legati all'attività svolta, per la categoria dei redditi diversi, essi sono riferiti al "bene oggetto di cessione"; in tal modo, acquistano rilevanza tutte quelle spese sostenute in quanto necessarie all'esistenza del bene ed alle vicende che la caratterizzano: è il caso delle spese di costruzione, di manutenzione straordinaria e delle spese volte ad incrementare il valore del bene, ma anche certamente degli oneri tributari e di ogni altra spesa relativa alla cessione del bene medesimo. Occorre notare, ad ogni modo, una differenza la portata del primo comma dell'art. 68 e quella del secondo comma del medesimo articolo. Se, infatti, nella prima parte il concetto di "costo inerente" è chiaramente riferito al bene; nella seconda parte dell'articolo - laddove si sostiene che il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è costituito dal prezzo di acquisto "aumentato di ogni altro costo inerente" - il legislatore non ha espressamente riferito l'inerenza al bene, tant'è che potrebbe anche ritenersi che il concetto di inerenza sia legato unicamente all'acquisto. Per ulteriori approfondimenti al riguardo, si confrontino i più volte menzionati Studi CNN nn. 60-2006/T e 34-2006/T. Si ricorda inoltre che la nozione di costi inerenti è stata recentemente delimitata nell'ambito di Cass. n. 17595/2011 citata.
- 100)** Ris. n. 379/E del 2008, cit.
- 101)** Presumibilmente, l'Amministrazione finanziaria ritiene utile operare una proporzione creando un primo rapporto tra il corrispettivo che sarebbe percepito laddove si cedesse la proprietà del terreno ed il corrispettivo per la costituzione di servitù da eguagliare ad un secondo rapporto tra il costo sostenuto per l'acquisto del terreno ed una variabile che rappresenterebbe la quota parte del costo di acquisto del terreno riferibile alla sola servitù. Dal conseguente calcolo algebrico risulterà pertanto il valore della variabile ossia della quota di costo del terreno riferibile esclusivamente alla servitù.
- 102)** Ris. n. 210/E del 2008, cit.
- 103)** In ultimo Studio del CNN n. 28-2008/T, *Finanziaria 2008 – Plusvalenze – Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni*, est. BELLINI, cui si rinvia anche per i riferimenti agli Studi precedenti e per approfondimenti di prassi ministeriale e giurisprudenza.
- 104)** La norma di cui all'art. 2, comma 2 del D.L. n. 282/2002 è stata poi novellata dall'art. 11-quaterdecies, comma 2, del D.L. n. 203/2005 (convertito con modificazioni nella Legge n. 248/2005). Successivamente, un'altra riapertura dei termini per procedere alla rivalutazione di partecipazioni e terreni è stata prevista per intervento dell'art. 1, comma 91, della Legge n. 244/2007 (Manovra finanziaria 2008) (si ricorda che a seguito dell'intervento di cui alla Finanziaria 2008, il Governo, con D.P.C.M. del 30 giugno 2008, aveva differito al 21 luglio 2008 il termine ultimo per la redazione della perizia giurata di stima e per il pagamento della prima od unica rata dell'imposta sostitutiva. Inoltre, ad opera di un emendamento alla Legge di conversione, n. 129/2008, del D.L. n. 97/2008, recante "Disposizioni urgenti in materia di monitoraggio e trasparenza dei meccanismi di allocazione della spesa pubblica, nonché in materia fiscale e di proroga dei termini", era stata introdotta un'ulteriore proroga del predetto termine, prevista per il 31 ottobre 2008).
- 105)** Cfr. Circ. n. 27/E del 2003.
- 106)** Si rammenta che l'opportunità dell'individuazione di tale termine di decorrenza per l'istanza di rimborso è stata segnalata nello Studio del CNN n. 28-2008/T, cit.
- 107)** Si confrontino le risoluzioni nn. 111/E del 2010, 10/E del 2006, 16/E del 2005, 35/e del 2004, 27/E del 2003.
- 108)** In realtà le due innovazioni si bilanciano, perché mentre il cd. "prezzo-valore" consente di prescindere dal prezzo effettivamente pagato, l'imposta sostitutiva concentra il vantaggio sulla riduzione dell'aliquota, conservando il nesso tra plusvalenza e corrispettivo effettivamente conseguito. Ai sensi del comma 498 dell'art. 1 della Legge n. 266/2005, la mancata dichiarazione in atto del corrispettivo effettivo comporta la sostituzione del prezzo al valore catastale, ai fini dell'imposta di registro, mentre non sono indicate conseguenze espresse sul diritto ad applicare l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza.
- 109)** Circolare 1/E del 2007.
- 110)** Per la dottrina, a prima battuta MONTESANO, *Modificata la disciplina delle cessioni immobiliari*, in Corr. trib. 2006, 251; CORRADIN, *L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari conseguite al di fuori dell'attività d'impresa*, in Pratica fiscale e professionale, 2006, 13.

- 111)** Cfr. COLUCCI, *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, Relazione al Convegno di Roma del settembre 2006, "Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili", organizzato dalla Fondazione italiana per il Notariato.
- 112)** Si veda la risoluzione n. 145/E del 2009; nello Studio CNN n. 230-2007/T, *Atto integrativo e di rettifica*, est. BASILAVECCHIA, si era invece ipotizzata la espressione dell'opzione in occasione della redazione di un atto integrativo, purché anteriore alla presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale la plusvalenza avrebbe necessariamente concorso alla formazione del reddito complessivo, in difetto di preventiva opzione (si veda anche la risposta a quesito n. 169-2007/T).

(Riproduzione riservata)