



Studio n. 32-2017/T

Novità in materia di plusvalenze immobiliari: aspetti notarili

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 09/03/2017

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio si prefigge di raggruppare in un unico documento le diverse novità in materia di plusvalenze immobiliari con lo scopo di offrirne uno strumento orientativo e di unitaria consultazione. Nello specifico verranno trattate specifiche tematiche in materia di Fondo Patrimoniale, Usufrutto, Uso e Abitazione, Diretto Dominio e Superficie.*

L'occasione consentirà di approfondire il tema della alienazione dei terreni in zona F e dei terreni di natura agricola nonché della costituzione/cessione del diritto di superficie.

Il lavoro si conclude con le novità in materia di rideterminazione del costo fiscale dei terreni e dei rapporti tra corrispettivo e valore di mercato.

Sommario: INTRODUZIONE; A) Aspetti Generali; AMBITO SOGGETTIVO; B) Fondo Patrimoniale AMBITO OGGETTIVO; C) Usufrutto; D) Uso e Abitazione; E) Diretto Dominio; F) Superficie; PLUSVALENZE NON IMPONIBILI; G) Terreni in Zona F; PLUSVALENZE DISCUSSE; H) Alienazione di terreni agricoli; I) Costituzione/Cessione del Diritto di Superficie; L) Altre fattispecie rilevanti per il fisco ai sensi della lett L) dell'art 67 Tuir; M) Vitalizio – Contratto di Assistenza; N) Servitù; O) Caparra Confirmatoria.- COME E SU COSA SI PAGA LA PLUSVALENZA?; P) Rideterminazione del costo fiscale dei terreni; Q) Acquisizione del bene *ope legis*; R) Acquisto del terreno in forza di perequazione; S) Rivendita di fabbricato acquistato con contratto di permuta di cosa presente con cosa futura; - COSTI INCREMENTATIVI DELLA BASE IMPONIBILE; - RAPPORTI TRA CORRISPETTIVO E VALORE DI MERCATO.

INTRODUZIONE

A) ASPETTI GENERALI

La tassazione dei redditi diversi in generale ⁽¹⁾ e in particolare quelli derivanti dal conseguimento di plusvalenze immobiliari ⁽²⁾ è stato oggetto di nuove ⁽³⁾ interpretazioni ⁽⁴⁾. Il presente lavoro si prefigge di raggrupparle in un unico documento con lo scopo di offrirne uno strumento orientativo e di unitaria consultazione. Si è preferito seguire lo stesso schema espositivo, della domanda- risposta, già adottato in occasione del precedente studio sull'argomento ⁽⁵⁾.



AMBITO SOGGETTIVO

B) FONDO PATRIMONIALE

1) In caso di vendita di bene conferito in fondo patrimoniale senza trasferimento della proprietà, il soggetto passivo su cui grava la plusvalenza è il coniuge proprietario esclusivo del bene oppure entrambi i coniugi?

La risposta al quesito dipende dalla possibilità di ritenere operante il criterio di imputazione ex art 4 Tuir⁽⁶⁾ anche in relazione ai redditi diversi conseguiti ai sensi dell'art 67 Tuir. In particolare se anche le plusvalenze maturate in caso di trasferimento a titolo oneroso di beni vincolati ai sensi dell'art 167 cc possano essere imputate per metà del loro netto ammontare a ciascuno dei due coniugi⁽⁷⁾.

Un primo orientamento⁽⁸⁾, muovendo proprio dal criterio di imputazione di cui al richiamato art. 4, ritiene che le plusvalenze derivanti dalla vendita dei beni costituiti in fondo patrimoniale debbano essere tassate per metà in capo a ognuno dei due coniugi a prescindere da chi ne sia l'effettivo proprietario.

Tuttavia l'interpretazione preferibile è quella che ritiene imputabile il reddito conseguito solo in capo al coniuge proprietario del bene quantunque la presenza dell'altro coniuge sia necessaria ai fini del perfezionamento del trasferimento sul piano civilistico. Depone in tal senso il tenore letterale dell'art. 67 – 1 comma Tuir che valorizza in modo esclusivo la posizione del "cedente" quale proprietario⁽⁹⁾ e nello stesso tempo la considerazione che l'alienazione dei beni comporta in definitiva⁽¹⁰⁾ il venir meno della sussistenza del fondo patrimoniale⁽¹¹⁾, relativamente al bene ceduto, che costituisce il presupposto per l'applicazione dell'art 4 del Tuir.⁽¹²⁾

AMBITO OGGETTIVO

C) USUFRUTTO

Analizziamo le problematiche relative alla differenze sul piano impositivo tra costituzione di usufrutto e cessione di usufrutto.

2) Perché si pone un problema di differenze di inquadramento del regime delle plusvalenze conseguite in caso di costituzione di usufrutto da parte del pieno proprietario (art. 978 c.c.) e dei redditi che si maturano a seguito della cessione di usufrutto posta in essere dall'usufruttuario (art. 980 c.c.)?

La problematica emerge in quanto solo i redditi diversi che si maturano in caso di "concessione" di usufrutto sono trattati espressamente da una specifica norma e in particolare dall'art 67 lett. h) del Tuir⁽¹³⁾.

Si ritiene preferibile confermare l'orientamento già espresso in occasione di precedenti lavori⁽¹⁴⁾ ove si è sostenuto che la fattispecie cui si riferisce il disposto dell'art. 67 lett. h debba riferirsi esclusivamente alla cessione di usufrutto⁽¹⁵⁾ posta in essere dall'usufruttuario (art. 980



c.c.). Alla medesima conclusione si giunge anche argomentando dalla equiparazione con la sub locazione⁽¹⁶⁾ di beni immobili operata dall'art. 67 lett. h).

Tutte le ulteriori ipotesi di cessione/costituzione a titolo oneroso degli altri diritti reali, e come vedremo anche la costituzione del diritto di usufrutto, sono regolate ai sensi dell'art. 9-5 comma del Tuir che testualmente dispone che "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".

Le plusvalenze maturate in relazione a tali fattispecie pertanto sono regolate, al pari delle cessioni a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 67 lett. a) e lett. b) del Tuir.

2.1) Premesso che l'art. 67 lett. h) si riferisce solo alla "cessione" onerosa di usufrutto da parte dell'usufruttuario, in quale norma si colloca invece il reddito derivante dalla "costituzione" di usufrutto a titolo oneroso da parte del pieno proprietario? Nella stessa lett. h) o nella lett. b)?

Il dubbio si pone in quanto una tesi sostenuta da parte della dottrina⁽¹⁷⁾, ritiene che la costituzione del diritto di usufrutto, al pari della cessione dello stesso diritto, andrebbe collocata nella lett. h) piuttosto che nella lettera b) dell'art. 67 Tuir. Inoltre anche perché l'Amministrazione sembrerebbe essersi pronunciata in tal senso⁽¹⁸⁾ concludendo per una assimilazione tra costituzione e cessione di usufrutto.

La tesi⁽¹⁹⁾ preferibile, tuttavia⁽²⁰⁾ è quella che riconduce la costituzione in argomento nella lett. b) dell'art. 67 Tuir al pari della "costituzione" di qualsiasi altro diritto reale di godimento⁽²¹⁾.

Si deve sottolineare a tal proposito, e a ulteriore supporto, che con riferimento alla cessione e/o costituzione a titolo oneroso dei diritti reali, tranne che per la cessione di usufrutto, il presupposto d'imposta coincide e si esaurisce nel relativo trasferimento; così accade anche per la costituzione di usufrutto da parte del pieno proprietario.

Invece in relazione alla sola fattispecie della cessione di usufrutto (lett. h) il legislatore ha voluto cogliere un ulteriore segmento, diverso e fiscalmente autonomo, volto a tassare in capo al cedente usufruttuario, non solo la cessione in sé ma anche la ricchezza che derivi dalla circolazione della produttività del bene nel tempo⁽²²⁾.

2.1.1) Quali sono le differenze tra plusvalenze immobiliari ex lett. b) dell'art. 67 e redditi di cui alla lett. h) dell'art. 67?

Tra le plusvalenze immobiliari conseguite⁽²³⁾ ai sensi degli articoli 67 lett. b) (es. cessione di diritti reali tranne l'usufrutto) e i redditi diversi di cui alla fattispecie ex art. 67 lett. h) (es. cessione di usufrutto)⁽²⁴⁾ rilevano alcuni aspetti comuni⁽²⁵⁾ e soprattutto delle differenze significative sia in termini di determinazione dell'imposta che di tassazione.

Analizziamoli.



2.1.2) Chi è il soggetto passivo cui imputare il reddito ai sensi dell'art. 67 lett. h)?

Non emergono differenze in ordine al soggetto cui imputare il reddito; sarà sempre il soggetto cedente o costituente il diritto reale parziale ⁽²⁶⁾.

2.1.3) Quali sono le modalità di calcolo nelle due distinte fattispecie?

In merito alle modalità di calcolo della base imponibile e alle spese incrementative ⁽²⁷⁾ si ravvisano invece delle differenze importanti ⁽²⁸⁾. Nelle plusvalenze ex lett. b) rilevano il costo fiscale del bene, da contrapporre al corrispettivo, le spese di costruzione ⁽²⁹⁾ e i costi inerenti. Nei redditi ex lett. h) invece, solo le spese di produzione ⁽³⁰⁾, detratte le quali ⁽³¹⁾ l'intero corrispettivo concorrerà a formare il reddito imponibile.

2.1.4) Si applica ai redditi ex lett. h) il regime delle eccezioni di cui alla lett. b) dell'art 67 del Tuir?

Il regime delle eccezioni è applicabile solo alle cessioni di cui alla lett. b) dell'art. 67 Tuir e non anche con riferimento alle fattispecie riconducibili alla lettera h) del medesimo articolo. Ad esempio la cessione di usufrutto infraquinquennale di abitazione principale posta in essere dall'usufruttuario potrebbe risultare comunque imponibile. Oppure ancora, la cessione di usufrutto, operata dall'usufruttuario, avente a oggetto un locale acquistato da oltre cinque anni potrà far conseguire plusvalenze imponibili in capo al cedente usufruttuario.

2.1.5) Si colloca nella lett. h) o nella lett. b) dell'art. 67 Tuir il reddito derivante dalla cessione di usufrutto posta in essere da un usufruttuario unitamente alla cessione di nuda proprietà effettuata da un soggetto distinto?

La cessione di usufrutto nel caso del quesito sarà tassata ai sensi dell'art 67 lett. b) del Tuir. Vediamo perché.

La fattispecie cui fa riferimento l'art. 67 lett. h) Tuir è esclusivamente quella relativa a un'operazione di cessione di usufrutto da parte dell'usufruttuario che ha come presupposto la sopravvivenza del medesimo diritto ⁽³²⁾.

Viceversa l'alienazione rileverà anche per l'usufruttuario ai sensi della lett. b) e non della lett. h) dell'art. 67 del Tuir, quando l'usufrutto venga ceduto unitamente alla nuda proprietà, benché ci si trovi di fronte anche in questo caso a una cessione di usufrutto da parte di un usufruttuario. La fattispecie traslativa andrà intesa unitariamente come trasferimento della piena proprietà ⁽³³⁾.

La cessione in argomento infatti non potrà essere collocata nell'ambito applicativo dell'art. 980 c.c. perché l'usufrutto che ne forma oggetto si estinguerà ai sensi dell'art. 1014 c.c. n. 2 per la sua riunione con la nuda proprietà nella medesima persona.



2.1.6) In quale norma si colloca il reddito derivante dalla cessione di usufrutto posta in essere dal coniuge che abbia acquistato l'usufrutto *ope legis* in forza dell'art. 177 lett. a) del codice civile? Nella stessa lett. h) o nella lett. b)?

Nel quesito si fa riferimento al caso in cui il titolare esclusivo della nuda proprietà che sia in comunione legale dei beni acquisti a titolo oneroso l'usufrutto su un bene e proceda unitamente al coniuge divenuto cusufruttuario alla rivendita della piena proprietà del medesimo bene.

Se non sorgono dubbi in ordine alla collocazione del trasferimento posto in essere dal coniuge titolare della intera nuda proprietà e dei diritti pari a un mezzo di usufrutto nella fattispecie reddituale di cui alla lett. b) dell'art. 67 Tuir, viceversa, va ulteriormente chiarita la posizione del coniuge usufruttuario (*ope legis*) pro quota⁽³⁴⁾.

Muovendo dal presupposto che l'usufrutto si estinguerà con il trasferimento oneroso, la soluzione è la stessa cui si è giunti nel caso precedente. La cessione risulterà imponibile ai sensi dell'art. 67 lett. b) del Tuir anche per il coniuge cusufruttuario.

Benché tecnicamente ci si trovi sempre di fronte a una cessione di usufrutto occorre ribadire che la fattispecie traslativa cui fa riferimento l'art. 67 lett. h) si riferisce solo alla cessione dell'usufrutto come diritto produttivo e tale non può essere un diritto che si estingua con la medesima cessione⁽³⁵⁾. Non consente di concludere in senso diverso la modalità di acquisto avvenuta *ope legis* ai sensi dell'art. 177 cc.⁽³⁶⁾

2.1.7) Possono generare reddito imponibile ai sensi della lett. h) dell'art. 67 Tuir le cessioni onerose del diritto di esercizio del diritto di usufrutto ovvero di quei rapporti simili di natura personale e non reale?

L'art. 67 lett. h) Tuir riguarda solo la cessione dell'usufrutto inteso come diritto reale; ovvero l'operazione che viene posta in essere dall'usufruttuario e può riferirsi solo allo stesso usufrutto e non anche a rapporti simili di natura personale e non reale⁽³⁷⁾.

D) USO E ABITAZIONE

3) Come opera il regime delle plusvalenze in ordine alla costituzione di diritto di uso e di abitazione?

La costituzione onerosa di diritto di uso e di abitazione sul piano fiscale è regolata a norma degli artt. 9 - 5 comma e 67 lett. b) del Tuir al pari di qualsiasi atto di costituzione di diritti reali.

Per espressa previsione normativa non risulterà applicabile il disposto della lett. h) dell'art. 67 Tuir riferibile solo al diritto di usufrutto.

In ogni caso, tuttavia, non si porrebbe un problema fiscale riguardante la cessione stante il divieto di cui all'art 1024 c.c.

3.1) Come si tassa la cessione del diritto di abitazione posta in essere unitamente alla cessione della nuda proprietà?



La cessione onerosa del diritto di abitazione posta in essere unitamente alla cessione della nuda proprietà sul piano fiscale è sempre regolata, analogamente a quanto già sopra sostenuto, a norma del combinato disposto degli artt. 9 - 5 comma e 67 lett b) del Tuir.

E) DIRETTO DOMINIO

4) Come si tassa la plusvalenza da cessione onerosa del diretto dominio?

Per rispondere alla domanda è necessario premettere che la questione interessa nello specifico la cessione onerosa di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ⁽³⁸⁾.

Occorre muovere dalla distinzione tra diretto dominio e utile dominio.

L'utile dominio o enfiteusi attribuisce alla persona a cui favore è costituito lo stesso potere di godimento che spetta al proprietario (art. 959 c.c.). Anche il diritto di edificazione spetterebbe quindi solo al titolare del diritto di enfiteusi. Il direttario ha unicamente la facoltà di incassare il canone e non potrà mai esercitare diritti come quello di edificare che presuppongono una relazione diretta con il bene. La cessione del diretto dominio dunque, non comportando anche la possibile cessione del diritto di edificare, non può far conseguire plusvalenze imponibili ai sensi dell'art. 67 lett b).

4.1) Come si tassa il reddito che si ritrae dal censo o livello?

Va segnalato che è una questione differente quella relativa alla tassazione del reddito che consegue il titolare del diretto dominio. L'art. 67 comma 1 lett. e) Tuir indica tra i redditi di natura diversa anche i "censi". Nello stesso senso l'art 964 cc. 2 comma pone dei limiti alla relativa tassazione.

F) SUPERFICIE

5) Come si tassa la plusvalenza in caso di costituzione e cessione di diritto di superficie? (rinvio)

L'argomento pur essendo relativo ai diritti reali verrà sviluppato più avanti in quanto connesso all'analisi della disciplina dei redditi diversi ex lett. L) dell'art. 67 Tuir.

PLUSVALENZE NON IMPONIBILI

G) TERRENI IN ZONA F

6) Come rileva la plusvalenza in caso di alienazione, posta in essere da soggetti privati non esercenti impresa, arti o professioni, di terreni ubicati nella zona territoriale omogenea F?

La Cassazione ⁽³⁹⁾ sostiene correttamente che non sono soggetti al regime fiscale delle aree edificabili quei terreni che siano vincolati a scopi pubblicistici, che comportino l'edificazione esclusivamente da parte di un soggetto ben determinato e legittimato ad acquisire l'area attraverso l'esproprio ⁽⁴⁰⁾. La cessione di tali aree, anche se posta in essere da un soggetto passivo



Irpef, è esclusa da plusvalenza perché le stesse non possono essere qualificate come suscettibili di utilizzazione edificatoria ai sensi dell'art. 67 lett. b) del Tuir.

6.1) La vendita di terreni vincolati a scopi pubblicistici è sempre esente da plusvalenza?

Le conclusioni cui si è giunti non rappresentano una regola di applicazione generale.

A parità di interventi edilizi, la natura pubblica o privata del soggetto che li possa eseguire gioca un ruolo decisivo ai fini della imponibilità o meno della fattispecie.

Va sottolineato infatti che si giungerebbe alla soluzione opposta, della imponibilità della cessione, se le infrastrutture e i servizi di interesse collettivo (interventi propri della zona F) fossero realizzabili attraverso il convenzionamento con i privati, anche su terreni aventi diversa destinazione urbanistica. Tali aree infatti risulterebbero comunque suscettibili di utilizzazione edificatoria ai sensi dell'art. 67 lett. b) del Tuir e quindi idonee a far maturare al cedente una plusvalenza imponibile.

PLUSVALENZE DISCUSSE:

H) ALIENAZIONE DI TERRENI AGRICOLI

7) La vendita di un terreno avente destinazione agricola può realizzare una plusvalenza imponibile?

L'alienazione a titolo oneroso di un terreno agricolo può realizzare una plusvalenza imponibile solo se conclusa nel quinquennio dall'acquisto e se lo stesso terreno non sia pervenuto per successione; solo tale specifica fattispecie pertanto ⁽⁴¹⁾ può essere ricondotta nel perimetro applicativo della lett. b) dell'art. 67 Tuir ⁽⁴²⁾, che, come noto, assoggetta a plusvalenza anche le "cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

A tal proposito, occorre sottolineare che, proprio muovendo da tale ultimo assunto, si è posta ⁽⁴³⁾ la questione della possibile individuazione di ulteriori fattispecie imponibili ⁽⁴⁴⁾, aventi ad oggetto terreni agricoli, riconducibili a tale norma ⁽⁴⁵⁾. Le diverse prescrizioni urbanistiche, infatti, possono prevedere per i terreni con destinazione agricola, oltre all'assoggettamento a vincolo di totale inedificabilità, anche ⁽⁴⁶⁾ un modesto e limitato ⁽⁴⁷⁾ *jus aedificandi* strumentale alla conduzione del fondo, oppure, una diversa utilizzazione edificatoria ⁽⁴⁸⁾, non soggetta ai limiti propri dei terreni agricoli ⁽⁴⁹⁾ e non solo funzionale all'esercizio dell'agricoltura ⁽⁵⁰⁾.

La problematica è stata risolta ⁽⁵¹⁾ ritenendo che solo la cessione onerosa relativa a terreni rientranti in quest'ultima fattispecie potesse risultare idonea a far conseguire una plusvalenza imponibile ⁽⁵²⁾; anche se posta in essere oltre i cinque anni dall'acquisto e riferita a beni pervenuti per successione.

Tale conclusione però è stata posta in dubbio da una recente sentenza della Corte di Cassazione ⁽⁵³⁾ comportando la necessità di un ulteriore approfondimento.



La Suprema Corte, nello specifico, ha affermato che "la norma (art. 67 lett. b) Tuir) assoggetta a tassazione la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno sul quale lo strumento urbanistico vigente consenta, a qualunque titolo e per qualunque scopo, di edificare, senza che, pertanto, a nulla rilevi "cosa" e a "qual fine" si costruisca, e senza che rilevi la prevista "utilizzazione edificatoria" come meramente strumentale alla sua destinazione agricola e che, quindi la possibilità di costruire sia soggetta a restrizioni" ⁽⁵⁴⁾.

In definitiva, seguendo tale nuova interpretazione, anche l'alienazione onerosa di quei terreni agricoli su cui fosse consentito un modesto diritto di edificazione, benché limitato e strumentale alla conduzione del fondo, dovrebbe essere ricondotta nell'ambito applicativo dell'art. 67 lett. b) del Tuir ⁽⁵⁵⁾ e quindi ritenuta sempre idonea a far maturare plusvalenze, a prescindere se riferita a terreni pervenuti per successione o se posta in essere oltre i cinque anni dall'acquisto.

7.1) Si può ancora ritenere che il trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli su cui sia consentito un limitato diritto di edificazione non sia idoneo a far conseguire plusvalenze imponibili?

Si ritiene di poter confermare l'orientamento già espresso in precedenza ⁽⁵⁶⁾, e quindi escludere che l'alienazione dei terreni agricoli ⁽⁵⁷⁾ su cui sia consentito un limitato diritto di edificazione possa far conseguire plusvalenze imponibili. Non solo in quanto la relativa attività (es. edificazione della casa del coltivatore, magazzini, ricoveri per animali ecc.) servirebbe proprio e solo a consentire la realizzazione della destinazione agricola del fondo, ma anche perché la stessa risulterebbe comunque limitata ⁽⁵⁸⁾, al punto da non poterne comportare l'inquadramento tra le aree suscettibili di utilizzazione edificatoria ai sensi dell'art. 67 lett. b) del Tuir.

Si giunge a tale soluzione argomentando da una diversa lettura ⁽⁵⁹⁾ del disposto di cui all'art. 67 lett b). Tale norma definisce come idonea a far conseguire una plusvalenza, solo la cessione di un terreno "suscettibile di edificazione", ove l'edificazione stessa andrebbe considerata come una vicenda modificativa della relativa destinazione. In definitiva sarebbe tale solo quell'area che, all'esito dell'attività edilizia che potrebbe esservi eseguita ⁽⁶⁰⁾, risultasse profondamente modificata al punto da essere considerata suscettibile di edificazione nel senso richiesto dall'art. 67 lett b). Non lo sarà quindi il terreno sul quale, come quello in argomento, sia consentito eseguire opere edilizie con un indice molto limitato (es. 0.03); la costruzione realizzabile risulterebbe di dimensioni talmente ridotte, rispetto alla superficie dell'intera area, che non potrebbe incidere sulla assoggettabilità a plusvalenza della cessione che l'abbia ad oggetto ⁽⁶¹⁾.

Va aggiunto inoltre che l'orientamento della Cassazione risulta contrastato, in quanto, una diversa pronuncia ⁽⁶²⁾ ha precisato che per la definizione di un terreno agricolo, quale potenzialmente edificabile, non sia sufficiente l'astratta previsione della mera edificabilità ⁽⁶³⁾ ma devono concorrere anche altri elementi. Rileverebbero a tal fine la vicinanza al centro abitato, lo



sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali e la presenza di opere di urbanizzazione primaria.

La sussistenza di tali indici, che esprimono una potenzialità edificatoria "di fatto", potrebbe contribuire a giustificare l'accertamento della plusvalenza; al contrario la loro mancanza farebbe rilevare la non imponibilità della cessione del terreno agricolo seppur potenzialmente edificabile.

Deporrebbe nello stesso senso ⁽⁶⁴⁾ la particolare ubicazione dell'area, che ne impedisca l'utilizzazione edificatoria anche solo funzionale ⁽⁶⁵⁾ e l'imprescindibile qualifica soggettiva ⁽⁶⁶⁾ che caratterizza l'attività edilizia in zona agricola. Il fatto che il solo agricoltore o imprenditore agricolo ⁽⁶⁷⁾ possa effettuare la particolare edificazione in zona agricola potrebbe avere un peso decisivo per le finalità che ci occupano ⁽⁶⁸⁾.

7.2) Per escludere completamente la rilevanza della plusvalenza relativa alla alienazione di terreni agricoli può essere considerata una norma di portata generale l'art. 2 – secondo comma dpr 633/1972 (Iva)?

Si ritiene preferibile la risposta positiva anche argomentando da una interpretazione di carattere sistematico, tuttavia si rappresenta la massima cautela.

In definitiva si potrà provare a far valere anche per le imposte dirette il concetto espresso nell'art. 2 secondo comma lett. c) del dpr 26.10.1972 n. 633 ove si precisa, riguardo ai terreni con destinazione agricola, che non costituisce utilizzazione edificatoria ai fini IVA, la "costruzione delle opere indicate nell'art. 9 lettera a) della legge 28.01.1977 n. 10", ovvero la costruzione delle "residenze in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale".

7.3) Si può procedere alla rideterminazione del costo di acquisto anche dei terreni agricoli e in particolare quelli su cui sia consentito un limitato diritto di edificazione strumentale alla conduzione del fondo dell'area? Rinvio.

Anche con riferimento alla alienazione dei terreni agricoli e in specie di quelli suscettibili di un limitato ius aedificandi ⁽⁶⁹⁾, in quanto potenzialmente idonei a far conseguire una plusvalenza tassabile ⁽⁷⁰⁾ sarebbe possibile avvalersi della rideterminazione del loro costo fiscale prorogata come noto al 30.06.2017.

L'argomento verrà approfondito più avanti in relazione al tema della individuazione del costo fiscale del bene.

I) COSTITUZIONE/CESSIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE

8) Come si tassa la plusvalenza in caso di costituzione e/o cessione di diritto di superficie?

La costituzione e/o la cessione di diritto di superficie come confermato di recente dalla Corte di Cassazione ⁽⁷¹⁾ vengono correttamente collocate tra le fattispecie imponibili ex lett. b) dell'art.



67 Tuir, muovendo dall'assunto che si è indiscutibilmente in presenza di diritti reali e quindi risulta pienamente applicabile l'equiparazione alle cessioni a titolo oneroso della piena proprietà di cui all'art 9 comma 5 del Tuir.

L'Agenzia delle Entrate invece ⁽⁷²⁾, sostiene che bisogna distinguere a seconda se il costituente/ cedente sia il titolare del solo diritto di superficie, rispetto all'altra ipotesi ove invece la costituzione/cessione di tale diritto sia posta in essere dal pieno proprietario.

Il primo caso, della costituzione/cessione da parte del soggetto che avendo acquistato direttamente il solo diritto di superficie su un dato fondo lo rivenda, viene collocato nell'ambito applicativo della lett. b) dell'art. 67 Tuir.

La seconda ipotesi, della costituzione/cessione del diritto di superficie da parte del pieno proprietario, con l'evidente esigenza di assoggettare a tassazione soluzioni negoziali che altrimenti avrebbero potuto sfuggirvi, è stata ricondotta tra i redditi diversi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67 – lett. L) del Tuir. A sostegno di quanto sopra si afferma che dal prezzo complessivamente corrisposto per l'acquisto della piena proprietà non si possa individuare la parte di esso pagata per il diritto di superficie ⁽⁷³⁾.

In definitiva la costituzione o la cessione del diritto di superficie viene inquadrata dall'Agenzia delle Entrate a seconda se per l'acquisto sia stato o meno sostenuto uno specifico costo da parte del cedente.

8.1) Cosa si intende per assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere? Come opera secondo il Fisco la collocazione in tale scenario della cessione/costituzione del diritto di superficie?

L'art. 67 lett. L) del Tuir ⁽⁷⁴⁾ considera presupposto di imposta per il conseguimento dei relativi redditi:

l'obbligo di "fare" che si concretizza nell'assumere l'impegno di effettuare una specifica prestazione la quale nasce da un'obbligazione contrattuale;

la prestazione di "non fare" che si esplica mediante l'impegno a non fare ciò che un soggetto sarebbe invece libero di fare se non si fosse assunto, dietro remunerazione, tale impegno;

l'impegno di "permettere" che si estrinseca nella possibilità concessa ad un terzo di utilizzare un diritto che è prerogativa del soggetto concedente ⁽⁷⁵⁾.

L'argomento che giustificerebbe l'assimilazione della costituzione del diritto di superficie tra i redditi ex lett. L) dell'art. 67 Tuir risiede nella collocazione dei relativi obblighi nel "permettere" che l'altra parte utilizzi edificatoriamente il terreno. Il cedente percepisce un corrispettivo in cambio della possibilità concessa al cessionario di utilizzare un diritto che è una sua prerogativa; in definitiva quanto percepito costituisce un reddito imponibile perché si permette che altri faccia al proprio posto.



8.1.1) Quali sono le differenze applicative tra plusvalenze immobiliari e i redditi ex lett. L)?

Lo scenario ⁽⁷⁶⁾, per taluni aspetti, è simile ⁽⁷⁷⁾ a quello già descritto con riferimento ai redditi diversi collocabili nella lett. h) dell'art. 67 Tuir.

Anche i redditi diversi dipendenti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere sono tassati secondo le indicazioni dell'art. 71- 2 comma del Tuir ⁽⁷⁸⁾ non potendosi applicare il disposto dell'art. 68 Tuir.

8.1.2) Quali sono le modalità di calcolo del reddito/plusvalenza che si matura nelle due distinte fattispecie?

Nello specifico le differenze emergono in merito alle modalità di calcolo della differenza e alla diversa qualifica delle spese inerenti. Nelle plusvalenze ex lett. b) rilevano il costo fiscale del bene, da contrapporre al prezzo, e le spese di costruzione nonché i costi inerenti; nei redditi ex lett. L) invece l'intero corrispettivo e le sole spese di produzione. In tale ultima fattispecie assume rilievo in definitiva la finalizzazione della spesa.

Si pensi alla costituzione del diritto di superficie. Se si aderisse alla tesi del Fisco, a fronte di un corrispettivo di euro 100.000, su un diritto acquistato per euro 50.000, concorre a formare il reddito maturato dal costituente l'intera somma di euro 100.000 e non la sola plusvalenza di euro 50.000 ⁽⁷⁹⁾.

8.1.3) Si applica ai redditi ex lett. L) il regime delle eccezioni di cui alla lett. b) del Tuir?

La possibilità di avvalersi delle eccezioni ricorre solo in merito alla cessione di cui alla lett. b) e non anche con riferimento alle fattispecie riconducibili alla lettera L).

La costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo operata da un pieno proprietario, non potendosi applicare alcuna eccezione, secondo la tesi della Agenzia delle Entrate sarebbe sempre rilevante ai fini reddituali.

L) ALTRE FATTISPECIE RILEVANTI PER IL FISCO AI SENSI DELLA LETT. L) DELL'ART. 67 TUIR

L'Agenzia delle Entrate recentemente ha ricondotto nel perimetro applicativo di cui alla lett. L) dell'art. 67 del Tuir anche altri redditi derivanti da fattispecie comportanti, sempre secondo il Fisco, l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

9) Quali sono le ulteriori applicazioni dell'art. 67 lett. L) del Tuir formulate dall'Agenzia delle Entrate? Rent to buy e cessione di contratto preliminare.

L'Agenzia delle Entrate ha inquadrato nell'ambito impositivo di cui alla lettera L) dell'art. 67 Tuir la cessione del contratto preliminare di vendita, posta in essere dal promissario acquirente, e alcune fattispecie ricollegabili al rent to buy.



In particolare riguardo alla cessione del contratto preliminare di acquisto di un immobile ⁽⁸⁰⁾, in relazione al corrispettivo incassato dal cedente già promissario acquirente, che potrà essere incluso nella fattispecie descritta nell'art. 67 lett. L) del Tuir in quanto percepito per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. L'amministrazione giunge a tale conclusione muovendo dalla natura obbligatoria del contratto preliminare.

Con riferimento invece al rent to buy, in relazione al reddito maturato dal proprietario trattenendo la parte di acconto prezzo per il mancato esercizio del diritto di riscatto da parte del conduttore (reddito derivante dalla assunzione dell'obbligo di permettere) ⁽⁸¹⁾. Inoltre in ordine alle quote di canoni, imputate ad acconto prezzo e trattenute, in caso di risoluzione per inadempimento, dal concedente a titolo di indennità, se non è stato convenuto diversamente nel contratto (reddito derivante genericamente dalla assunzione di obblighi fare non fare e permettere).

9.1) È condivisibile il nuovo orientamento dell'Agenzia delle Entrate in merito all'interpretazione dell'art. 67 lett. L)?

La risposta è sicuramente negativa.

In termini generali perché appare improprio che per giustificare l'imponibilità di talune fattispecie negoziali l'Amministrazione Finanziaria abbia fatto ricorso a soluzioni interpretative non sempre in linea con il principio della tassatività delle plusvalenze immobiliari ⁽⁸²⁾ e con la eliminazione della previsione di chiusura, contenuta nel testo previgente (art. 80 dpr n. 597 del 1973), secondo la quale concorrevano anche "ogni altro reddito diverso da quelli espressamente contemplati".

Nello specifico inoltre va aggiunto che lo scenario appena descritto pone delle perplessità ⁽⁸³⁾, sia per quanto emerge dal dato normativo che argomentando dall'analisi singole fattispecie interessate.

In ordine al primo aspetto occorre osservare che la categoria di redditi in argomento, derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, è stata sempre considerata solo come una sorta di attività di lavoro autonomo, non esercitata abitualmente, e caratterizzata dal requisito della temporaneità del rapporto. A tale conclusione porta lo stesso testo normativo che accomuna gli obblighi in oggetto ai redditi derivanti da attività di lavoro autonomo. Occorre inoltre aggiungere che le stesse prestazioni ⁽⁸⁴⁾ sono state ormai quasi completamente equiparate ⁽⁸⁵⁾ dal comma 24 dell'art. 36 del dl 223/2006 (DI Bersani) che ha previsto anche per le attività relative alla assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere la corresponsione della ritenuta alla fonte sul reddito ^{(86) (87)}.

Dall'analisi delle singole fattispecie emerge poi che il perimetro applicativo della lett. L) è limitato ai soli diritti personali ⁽⁸⁸⁾ e alle obbligazioni assunte in via autonoma ⁽⁸⁹⁾.



Il fare, non fare o permettere nell'ottica della lett. L) dell'art 67 Tuir rappresenta la fonte dell'obbligazione. Ad esempio: Ti pago perché tu faccia una certa attività (fisica/personale); chi riceve il danaro a fronte dell'assunzione dell'obbligo maturerà un reddito che, in considerazione della "non abitualità", sarà classificabile come reddito diverso ex lett. L), altrimenti sarebbe stato un reddito di lavoro.

Invece nelle applicazioni dell'art. 67 lett. L) che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di poter effettuare, il fare, non fare o permettere non rappresentano la fonte dell'obbligazione ma ne costituiscono solo l'oggetto.

Nel preliminare di vendita il promissario acquirente paga una caparra o un acconto non a fronte dell'obbligo assunto dal venditore di "fare il preliminare" ma perché questi si è obbligato a vendere il bene ⁽⁹⁰⁾.

Anche nella costituzione del diritto di superficie e nelle applicazioni del rent to buy l'assunzione degli obblighi va collocata sia sul piano civilistico che su quello fiscale quale contenuto o effetto di una fattispecie contrattuale più ampia ⁽⁹¹⁾.

In particolare tali contratti rileveranno sul piano fiscale solo unitariamente, in relazione al risultato complessivo dell'operazione e agli "ultimi" effetti giuridici che producono. Si dovrà prescindere dagli obblighi di fare, non fare o permettere che pure ne formino oggetto ⁽⁹²⁾.

Resterebbero dunque escluse da questo tipo di imposizione le fattispecie in cui l'assunzione dietro corrispettivo di tali prestazioni non sia configurabile in via autonoma.

Si può giungere quindi alla conclusione che non solo debbano essere esclusi dal perimetro applicativo dell'art 67 lett. L) i negozi giuridici indicati dalla agenzia delle entrate ⁽⁹³⁾, ma anche quelli che, estremizzando tale posizione potrebbero esservi ricondotti in quanto le relative prestazioni abbiano ad oggetto un "fare" "non fare" o "permettere" che non rilevino in via autonoma ⁽⁹⁴⁾. In particolare ⁽⁹⁵⁾ il contratto di vitalizio/ mantenimento oneroso, la costituzione di servitù a titolo oneroso e l'incameramento della caparra confirmatoria ⁽⁹⁶⁾.

9.2) Come si tassano allora i contratti che l'amministrazione riconduce all'ambito applicativo dell'art. 67 lett. L del Tuir?

Quanto sostenuto fin qui consente di non condividere le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate in ordine all'interpretazione generalizzata dell'art. 67 lett. L) del Tuir.

Tuttavia ciò non esime dal trovare comunque una collocazione ai redditi che venissero percepiti in occasione della conclusione dei contratti relativi ai negozi di cui si è discusso.

La costituzione del diritto di superficie, come già precisato, deve essere ricondotta tra gli atti costitutivi dei diritti reali la cui normativa di riferimento è costituita dall'art. 67 lett. b) e dall'art. 9 comma 5 Tuir ⁽⁹⁷⁾. La fattispecie risulterà plusvalente o meno a seconda se ne ricorrano i presupposti e non si verifichi una delle eccezioni che la escluda.



Invece ai fini della qualificazione in termini di imponibilità degli ammontari che derivino da risoluzione di contratti di rent to buy o da cessione di contratto preliminare, occorre distinguere se gli stessi realizzino un mero ristoro delle posizioni iniziali oppure se facciano anche maturare nuova ricchezza in capo al soggetto che li percepisca.

Solo con riferimento a tale seconda accezione risulteranno imponibili.

Se quindi nei casi di risoluzione del rent to buy, la ritenzione delle somme assuma carattere meramente risarcitorio ⁽⁹⁸⁾, non sarà possibile configurare ai fini fiscali un reddito da tassare. Si concluderà nello stesso modo nella cessione del contratto preliminare nel quale il cedente, già promissario acquirente, realizzi solo un'operazione neutra, ricevendo esclusivamente la restituzione di quanto corrisposto a titolo di caparra confirmatoria o di acconto sul prezzo.

Solo le eventuali eccedenze ⁽⁹⁹⁾ potranno risultare imponibili in quanto proventi conseguiti in sostituzione di un altro reddito (art. 6 – 2 comma Tuir) ⁽¹⁰⁰⁾ e non perché, come dice il Fisco, rientranti nel perimetro applicativo di cui all'art. 67 lett. L) del Tuir.

In altri termini occorre ragionare come se i contratti in questione fossero stati conclusi ⁽¹⁰¹⁾. Nel rent to buy, ad esempio, si potrà ritenere imponibile ⁽¹⁰²⁾ l'eccedenza, rispetto alla somma ritenuta ⁽¹⁰³⁾, solo se lo stesso ammontare fosse risultato imponibile in capo al cedente in caso di esercizio del riscatto da parte del cessionario. Nella fattispecie scaturente da una cessione di preliminare ⁽¹⁰⁴⁾, si potrà configurare un reddito imponibile ⁽¹⁰⁵⁾ in capo al cedente (promissario acquirente) solo se l'eventuale rivendita del bene ⁽¹⁰⁶⁾, posta in essere dallo stesso soggetto dopo la stipula del definitivo ⁽¹⁰⁷⁾, avesse potuto far conseguire plusvalenze tassabili.

Nello stesso tempo potrebbero essere ritenute rilevanti le eccezioni e le esenzioni dalla imponibilità dei redditi. Ad esempio nel rent to buy se il riscatto del bene fosse stato esercitato, e il corrispettivo conseguito non avesse generato materia imponibile in capo al cedente ⁽¹⁰⁸⁾ anche la somma acquisita in caso di risoluzione non risulterebbe assoggettabile a imposta ⁽¹⁰⁹⁾.

9.2.1) Come si tassano i negozi caratterizzati da una prestazione di fare, non fare o permettere che non rileva in via autonoma?

Per completare il quadro non rimane che analizzare come si tassano i redditi conseguiti in quelle fattispecie nelle quali la prestazione di fare, non fare o permettere non rilevi in via autonoma. In particolare si tratterà del vitalizio, della costituzione di servitù e della caparra confirmatoria.

M) VITALIZIO – CONTRATTO DI ASSISTENZA

10) Come si tassano i redditi che derivano dalla conclusione di un contratto di vitalizio assistenziale oneroso o contratto di mantenimento?



Prima di formulare la risposta occorre premettere che il quesito si riferisce solo ed esclusivamente alla fattispecie del trasferimento a titolo oneroso di un bene in corrispettivo dell'assistenza che il cessionario si obbliga a fare nei confronti del cedente ⁽¹¹⁰⁾.

La fattispecie potrebbe rilevare sul piano delle imposte dirette solo in capo al cedente e non anche in capo al cessionario, non potendo essere valorizzata in via autonoma la sua controprestazione. In particolare il vitalizio assistenziale oneroso potrebbe risultare idoneo a far conseguire plusvalenze solo se inquadrato come un trasferimento a titolo oneroso, essendo connotato principalmente dalla cessione del diritto di proprietà su un immobile; oppure potrebbe ritenersi non imponibile in quanto, in ragione dell'alea che caratterizza la controprestazione, non è certo quando e in che misura il cedente percepirà un corrispettivo che potrebbe risultare anche inferiore a quello desumibile dal bene ceduto ⁽¹¹¹⁾.

Al massimo, dunque, e solo seguendo il primo orientamento, il contratto in questione potrebbe rilevare ai sensi delle lett. a) o b) dell'art. 67 del Tuir; certamente la fattispecie non potrebbe essere ricondotta nel perimetro applicativo della lett. L) dell'art. 67 Tuir.

Il mantenimento o meglio la prestazione di fare ⁽¹¹²⁾ il cui obbligo viene assunto dal cessionario non è una prestazione che può essere valutata autonomamente sul piano fiscale, in quanto rappresenta solo il corrispettivo dell'operazione, come non lo è ad esempio il pagamento del prezzo da parte dell'acquirente ⁽¹¹³⁾. Nel primo caso è configurabile con un "fare" nel secondo con un "dare".

N) SERVITÙ

11) Come si tassa la costituzione di servitù?

Le conclusioni cui si è pervenuti possono essere correttamente confermate anche con riferimento alla costituzione di servitù a titolo oneroso che come noto può avere un contenuto di "non fare o permettere". Come già sostenuto ⁽¹¹⁴⁾ la costituzione in argomento risulta assoggettabile a imposta collocabile nell'ambito applicativo della lett. b) dell'art. 67 del Tuir.

O) CAPARRA CONFIRMATORIA

12) Come si tassa il reddito che consegue il venditore imputando una caparra confirmatoria in conto prezzo o che matura il promittente venditore che la trattienga per inadempimento del promissario acquirente?

Anche la tassazione della caparra trattenuta dal venditore non può essere ricondotta al perimetro applicativo dell'art. 67 lett. L) del Tuir. Vediamo come si tassa.

Va premesso che l'imputazione della caparra in conto prezzo non crea difficoltà interpretative in ordine al relativo regime di tassazione ⁽¹¹⁵⁾ potendo originare ricavi tassabili solo al momento del pagamento del prezzo e solo nella misura in cui lo fosse l'intero corrispettivo conseguito.



Si discute invece se nell'ipotesi di ritenzione della caparra per inadempimento della parte promissaria acquirente, l'importo trattenuto dal promittente venditore possa generare in capo allo stesso un reddito imponibile.

L'amministrazione finanziaria in passato ⁽¹¹⁶⁾ ha concluso per la non imponibilità della ritenzione, ancorché in presenza di un fatto economicamente rilevante, in quanto avente carattere meramente risarcitorio non configurante ai fini fiscali un "incremento di ricchezza".

Se alla luce delle nuove interpretazioni ⁽¹¹⁷⁾ si volesse comunque ritenere imponibile la fattispecie, occorrerebbe collocare l'eventuale reddito, anziché nella lettera L), più correttamente nella lett. a) o nella lett. b) dell'art. 67 Tuir, a seconda della natura dei beni che avrebbero dovuto essere trasferiti.

L'imponibilità della caparra confirmatoria si verificherebbe solo nel caso in cui i ricavi derivanti dalla vendita o dalla prestazione non concretizzata, fossero risultati a loro volta imponibili ⁽¹¹⁸⁾. Secondo quanto stabilito dalla Cassazione più recente ⁽¹¹⁹⁾, infatti, avendo la caparra natura di risarcimento per il venditore che non ha concluso l'affare, risulterebbe imponibile come provento conseguito in sostituzione di quanto spetterebbe a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi (articolo 6 comma 2 del Tuir). Di fatto risulterebbe avere la medesima natura del reddito derivante dalla mancata vendita del bene immobile ⁽¹²⁰⁾. La conseguenza è che se la vendita fosse stata conclusa, e il corrispettivo conseguito non avesse generato materia imponibile, anche la caparra acquisita, al pari della caparra imputata a prezzo, non sarebbe risultata assoggettabile a imposta.

Non si giustificerebbe la diversa rilevanza reddituale della stessa componente a seconda se la si imputi a prezzo oppure acquisita per inadempimento. Andrebbe tassata come lo sarebbe stato se il venditore avesse effettivamente venduto ⁽¹²¹⁾ il bene promesso in vendita.

COME E SU COSA SI PAGA LA PLUSVALENZA?

P) RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI

13) Cosa è cambiato relativamente alla rideterminazione del valore di acquisto dei terreni?

⁽¹²²⁾

Le novità in materia sono diverse ⁽¹²³⁾; analizziamo quelle che riguardano più direttamente la professione notarile.

13.1) Come si perfeziona la rideterminazione?

La procedura di "rivalutazione dei terreni" si perfeziona con l'asseverazione della perizia entro il 30.06.2017 e con il pagamento della prima rata ⁽¹²⁴⁾. Il versamento delle rate successive non rileva a tali fini e in caso di inadempimento non costituisce neanche causa di decadenza. In caso di mancato versamento degli ulteriori ammontari si rischia esclusivamente l'iscrizione a ruolo



delle somme. È comunque ammesso il ravvedimento operoso per regolarizzare il pagamento tardivo ⁽¹²⁵⁾.

13.2) Cosa rappresenta per le imposte indirette il costo fiscale rideterminato?

Ai sensi dell'art. 7 comma 6 della legge 448 del 2001 ⁽¹²⁶⁾ il valore rideterminato costituisce anche il valore normale minimo ⁽¹²⁷⁾, oltre che ai fini delle imposte sui redditi, anche delle imposte di registro, ipotecaria e catastale ⁽¹²⁸⁾.

Siamo in presenza di una presunzione la cui dubbia qualificazione ⁽¹²⁹⁾ può generare delle diverse conseguenze applicative.

Senza dubbio dal tenore della norma si ricava che il "valore affrancato", oltre ad assumere rilievo agli effetti del calcolo della plusvalenza, costituisce anche la base imponibile su cui calcolare le imposte indirette ⁽¹³⁰⁾.

Ciò porta ad alcune considerazioni di carattere generale ⁽¹³¹⁾.

Il legislatore sembrerebbe supporre una comunicazione ulteriore tra venditore e acquirente; oltre a stabilire il prezzo, dovrebbero valutare le diverse conseguenze derivanti dall'averlo convenuto in misura inferiore al valore periziato. Il testo della norma però non legittima tale conclusione ⁽¹³²⁾.

La procedura di rideterminazione potrà essere originata solo da una attività di esclusiva competenza del venditore. Risulta evidente allora che l'acquirente potrà scontare le imposte indirette sul valore periziato solo se la stessa parte venditrice abbia provveduto a dargliene comunicazione.

Occorre chiedersi con quali modalità ciò dovrà avvenire. Bisognerà considerare infatti che anche il Notaio ⁽¹³³⁾ potrà procedere a liquidare le imposte indirette sul valore affrancato solo se le parti, e nello specifico il venditore, abbiano provveduto a informarlo di aver rivalutato il costo fiscale iniziale del bene oggetto di vendita e che lo stesso sia superiore al corrispettivo.

La soluzione più pratica e normalmente utilizzata, ma che come si vedrà non trova un riscontro diretto sul piano giuridico, è che dall'atto sia fatta risultare la perizia di stima e il valore oggetto di rivalutazione. Tali menzioni però, pur se decisamente opportune non sono previste da alcuna norma. Tale assunto potrebbe giocare un ruolo decisivo non solo in termini di accertamento ma anche per pesare le eventuali responsabilità delle parti interessate ⁽¹³⁴⁾.

Le risposte ai quesiti che seguono tengono conto dunque non solo dei diversi orientamenti ma soprattutto del dato letterale della vigente normativa e si riferiscono a casistiche particolari perché rimane sempre preferibile l'indicazione nel rogito di tutti gli elementi necessari per una corretta tassazione.

Apparirà chiaramente che l'impostazione seguita è quella di apprezzare in misura differente le posizioni del venditore e dell'acquirente.



13.3) È obbligatorio indicare nell'atto sia il valore affrancato che gli estremi della perizia?

La questione riguarda due aspetti dello stesso problema che non necessariamente trovano la medesima soluzione.

In ordine all'obbligo di indicare il valore periziato nell'atto si riscontrano due orientamenti.

Per il Fisco ⁽¹³⁵⁾ deve essere indicato perché costituisce valore minimo di riferimento per le imposte indirette.

Secondo la Cassazione ⁽¹³⁶⁾ invece non è necessario che il valore affrancato risulti dal rogito in quanto non lo prevede alcuna norma.

Tale ultima tesi è condivisibile ma come si diceva più sopra deve comunque essere calibrata con la necessità di porre il Notaio rogante e la parte acquirente nella condizione di rispettare la presunzione in forza della quale il valore periziato rappresenta anche il valore di riferimento per l'applicazione delle imposte indirette ⁽¹³⁷⁾.

La vicenda trova una soluzione analoga in ordine alla problematica della indicazione in atto degli estremi della perizia. Le posizioni del Fisco e della Cassazione non sono allineate.

Quest'ultima ⁽¹³⁸⁾ ritiene che la mancata indicazione nel rogito degli estremi della perizia non costituirà condizione ostativa alla facoltà concessa al contribuente venditore di avvalersi della rideterminazione del costo fiscale del bene.

L'Agenzia delle Entrate ⁽¹³⁹⁾ invece ha sempre ritenuto necessario che nel rogito si richiamasse oltre che il valore affrancato anche la perizia di stima.

Solo in relazione a tale ultimo adempimento di recente ⁽¹⁴⁰⁾ sembrerebbe aver cambiato orientamento, ritenendo possibile che negli atti "non si faccia più menzione della intervenuta rideterminazione" senza con ciò ritenere in ogni caso inefficace l'intervenuto affrancamento ⁽¹⁴¹⁾. Quello che conta è che siano rispettate le norme sul valore minimo di riferimento.

13.4) Quali sono le conseguenze della mancata indicazione e del non allineamento tra valore di rideterminazione periziato (maggiore) e prezzo (inferiore)?

Anche in relazione a tali problematiche bisogna distinguere due posizioni.

La prima, preferibile, sostenuta dalla Corte di Cassazione ⁽¹⁴²⁾ ritiene che la mancata indicazione nel rogito di vendita del valore del cespite e della perizia giurata non costituiscono condizione ostativa alla facoltà per il contribuente (venditore) di utilizzare la procedura di rideterminazione del costo fiscale iniziale del bene ⁽¹⁴³⁾.

Di conseguenza si conclude nello stesso modo anche con riferimento al mancato allineamento del valore con il prezzo di vendita.

In sintesi per la Cassazione le vicende del venditore sono legate solo alla redazione della perizia di stima e al versamento dell'imposta (prima rata) ma non anche alla necessaria menzione nell'atto traslativo.



Secondo l'Amministrazione Finanziaria invece la conseguenza della mancata indicazione nel rogito del valore periziato, a differenza, come si vedrà, della non avvenuta menzione della perizia, costituisce per il venditore causa di possibile rettifica con riferimento alla determinazione della plusvalenza ⁽¹⁴⁴⁾.

Secondo tale tesi, peraltro non condivisibile, comporterà le stesse conseguenze anche il non allineamento tra valore di rideterminazione periziato (maggiore) e il prezzo di vendita (inferiore) ⁽¹⁴⁵⁾.

13.5) Tale conclusione cui giunge l'A.F. è valida anche per scostamenti poco significativi?

L'amministrazione Finanziaria ⁽¹⁴⁶⁾, tuttavia, ha precisato che, pur omettendo di indicare nell'atto il valore periziato, non emergerà in capo al venditore alcuna plusvalenza tassabile, quando, tra lo stesso valore di rideterminazione (maggiore) e il prezzo (inferiore) risultino scostamenti poco significativi.

La spiegazione consiste nell'imputare tale circostanza a un mero errore, più che alla volontà di conseguire un indebito vantaggio fiscale mediante una apprezzabile sottrazione a tassazione di base imponibile ai fini della imposizione indiretta ⁽¹⁴⁷⁾.

Ciò comporta che, esclusivamente nel caso in questione, il contribuente che non abbia indicato nell'atto di cessione del terreno il valore rideterminato ma il solo prezzo di poco inferiore, potrà ugualmente far valere ai fini del calcolo della plusvalenza, gli effetti della rivalutazione del bene.

13.6) Seguendo l'impostazione dell'AE si può procedere ugualmente se si deve stipulare l'atto e la perizia non è stata ancora giurata?

Secondo l'amministrazione finanziaria si può comunque procedere in quanto è possibile che la perizia venga giurata in data successiva al rogito ⁽¹⁴⁸⁾ ma comunque prima del termine ultimo del 30.6.2017. Tuttavia la perizia deve già esistere, o meglio deve essere già noto il valore che emergerà dalla stessa, perché altrimenti non potrebbe essere fatto risultare dall'atto.

13.7) Si può procedere ugualmente se si deve stipulare l'atto e la perizia non è stata ancora giurata e non è stato neanche fatto il versamento? Oppure se fatta la perizia si stipuli l'atto e poi si effettui (entro il 30.6. 2017) il versamento?

Le posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate e dalla Cassazione pur se basate su presupposti differenti consentono di rispondere positivamente a entrambe le domande. La posizione preferibile è che purché il tutto si chiuda entro il 30.6.2017 non interessa rispettare un determinato ordine cronologico degli adempimenti.



13.8) Seguendo la tesi del Fisco come ci deve comportare nel caso in cui la vendita di un terreno debba essere conclusa per un prezzo più basso del valore di perizia?

Come già precisato, per l'orientamento preferibile, la posizione del venditore, dipendendo solo da quanto prescritto dalla normativa, non può essere condizionata dalla mancata indicazione in atto del valore periziato.

Seguendo tale tesi non sarebbe neanche necessario per il venditore porsi la problematica dipendente dal mancato allineamento tra valore periziato e prezzo.

Invece seguendo l'impostazione della Agenzia delle Entrate, per evitare che il soggetto passivo d'imposta (venditore) subisca una rettifica della determinazione della plusvalenza occorre, oltre che far risultare dall'atto il valore periziato, anche che la vendita si concluda a un prezzo superiore o almeno pari al valore di perizia. In caso di corrispettivo convenuto in misura inferiore al valore rivalutato occorrerà trovare delle soluzioni che consentano di non esporre il venditore all'accertamento della plusvalenza. In alcune di esse è richiesto l'accordo tra le parti interessate ⁽¹⁴⁹⁾.

Nello specifico

a. Indicazione del doppio valore con l'eventuale partecipazione del venditore al pagamento delle imposte dovute dall'acquirente.

Con l'accordo tra venditore e acquirente si potrebbe praticare la soluzione del doppio valore suggerita peraltro dalla stessa Agenzia delle Entrate ⁽¹⁵⁰⁾, indicando nell'atto di vendita oltre che il prezzo anche il maggior valore periziato.

Il venditore eviterebbe una nuova perizia ma l'acquirente sarebbe tenuto a versare le imposte indirette sul valore affrancato anziché sul corrispettivo, e dunque in misura più elevata.

Probabilmente però tale soluzione avrebbe poche possibilità di adozione se il venditore non decidesse di partecipare al pagamento delle imposte dovute dall'acquirente ⁽¹⁵¹⁾.

b. Nuova perizia

Se tra le parti non si trovi un accordo, il venditore potrebbe risolvere da solo la questione, facendo asseverare una nuova perizia con il valore aggiornato del terreno, in misura ridotta pari al prezzo di vendita ⁽¹⁵²⁾.

Rispetto al caso precedente si tratta di vedere se il pagamento delle imposte da parte del venditore in luogo dell'acquirente risulti maggiore o minore dei costi e degli oneri fiscali occorrenti per una nuova perizia.

In caso di nuova perizia, in ordine al pagamento della "nuova" imposta sostitutiva si potrà procedere a detrarre dall'imposta sostitutiva da versare l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. In alternativa si potrà procedere all'integrale versamento della nuova imposta sostitutiva richiedendo il rimborso dell'importo già versato ⁽¹⁵³⁾.

13.9) Può essere utilizzata la rideterminazione del valore in caso di eredità?



Gli eredi non possono utilizzare la rideterminazione del valore del terreno effettuata dal *de cuius*. Ai fini del calcolo della plusvalenza, che dovesse maturare in caso di rivendita di bene pervenuto per successione, l'erede dovrà utilizzare il valore indicato nella dichiarazione di successione. Ai fini fiscali la successione in definitiva vale come una vendita dal *de cuius* agli eredi. Il paradosso è che l'erede dovrà pagare le rate residue dovute ancora dal *de cuius* ma non potrà utilizzare la relativa rivalutazione ⁽¹⁵⁴⁾.

13.10) Può essere utilizzata la rideterminazione del valore in caso di donazione?

Il donatario potendo assumere ai sensi dell'art. 68 – 1 comma 2 capoverso ⁽¹⁵⁵⁾ il prezzo di acquisto sostenuto dal donante, in ugual misura potrà utilizzare il valore affrancato da quest'ultimo. Se dunque il donante prima della donazione avesse eseguito la rideterminazione del valore del bene successivamente donato, anche il donatario che rivenda il medesimo bene potrà avvalersi di tale affrancamento ⁽¹⁵⁶⁾.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria l'imposta assolta dal donante assumerebbe però carattere personale. Il donatario che proceda a sua volta a una nuova determinazione non potrebbe scomputare l'imposta già assolta dal donante ⁽¹⁵⁷⁾.

Tuttavia se si ammette che in relazione alla tassazione delle imposte dirette la posizione del donatario sia sostituita da quella del donante non si comprenderebbe la ragione di non consentire al donatario di "recuperare" le imposte già corrisposte per una procedura che lo vedrebbe come istante in luogo del suo dante causa.

13.11) Erede e donatario che diventino proprietari del terreno dopo il 1 gennaio 2017 possono accedere alla rideterminazione in sostituzione del *de cuius* e del donante?

La risposta è negativa in quanto sia la successione che la donazione non sono eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del *de cuius* e/o del donante ⁽¹⁵⁸⁾.

13.12) Può essere oggetto di rivalutazione un terreno che risulti ancora tale con sovrastante fabbricato in corso di realizzazione?

La risposta dipende dalla individuazione dell'oggetto della cessione. Risultando in base allo stato di avanzamento dei lavori ancora applicabile la disciplina dettata per i terreni e non quella prevista per le cessioni di fabbricati, il costo di acquisto del terreno potrà essere oggetto di rideterminazione ⁽¹⁵⁹⁾. Anche il fabbricato in corso di realizzazione potrà essere considerato un costo incrementativo inerente ⁽¹⁶⁰⁾ e incluso nell'oggetto della perizia ⁽¹⁶¹⁾.

13.13) Può essere rivalutato il terreno su cui sia stato edificato un fabbricato pressoché ultimato che sia in costruzione e accatastato come tale?



Rispetto al caso precedente la risposta sarà invece negativa se la verifica dello stato di avanzamento dei lavori dovesse consentire di concludere che la natura del terreno edificabile sia mutata e oggetto dell'atto risulterebbe essere direttamente il fabbricato in costruzione. Di conseguenza per la determinazione della plusvalenza si applicherà la disciplina dettata per i fabbricati anziché quella prevista per i terreni ⁽¹⁶²⁾. Non sarà del pari neanche possibile rivalutare il costo iniziale del terreno su cui sia stato edificato il fabbricato, perché non potrà più formare oggetto della alienazione essendo intervenuto il mutamento della sua natura in fabbricato (in costruzione) ⁽¹⁶³⁾.

13.14) È possibile rinunciare alla rideterminazione e non versare il saldo?

La rivalutazione si perfeziona con l'asseverazione della perizia e con il pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva. Le due rate successive sono comunque dovute. Se non venissero pagate scatterebbe l'iscrizione a ruolo, anche a danno degli eredi che saranno comunque chiamati a versare il saldo anche se non potranno beneficiare della rideterminazione. Questa premessa consente di risolvere in senso negativo il problema della annullabilità della rivalutazione. La stessa Corte di Cassazione ⁽¹⁶⁴⁾ con una decisione criticata ha concluso in tal senso. La principale critica, condivisibile, muove dalla revocabilità della dichiarazione di volersi avvalere della rideterminazione del costo fiscale del bene trattandosi di un atto unilaterale. Si aggiunge inoltre che venuta meno la possibilità di avvalersi del valore rivalutato, a seguito del mancato pagamento della intera imposta sostitutiva, il pagamento della prima rata risulta privo di causa, così da rappresentare per l'Erario un indebito arricchimento ⁽¹⁶⁵⁾.

Q) ACQUISIZIONE DEL BENE *OPE LEGIS*

14) Come si calcola il costo di acquisto iniziale in caso di acquisizione del bene *ope legis*?

Una problematica particolare inoltre è quella relativa alla quantificazione del valore in caso di acquisti iniziali dei beni *ope legis*. Il caso più frequente riguarda la vendita di beni da parte dell'Istituto interdiocesano per il sostentamento del Clero. Alla vendita da parte di tali Enti si applica il regime dei redditi diversi. Si potrebbe porre il dubbio che in mancanza di un atto acquisitivo il corrispettivo concorra integralmente a formare la base imponibile da tassare. In mancanza di altri riferimenti, tuttavia, la soluzione preferibile è quella di mutuare quanto sostenuto in passato dal Fisco con riferimento a casi analoghi ⁽¹⁶⁶⁾. Il costo di acquisto, in mancanza di altri elementi o riferimenti legislativi, andrebbe calcolato con riferimento al valore normale dei terreni stessi alla data di entrata in vigore della legge che comporta l'effetto acquisitivo.

R) ACQUISTO DEL TERRENO IN FORZA DI PEREQUAZIONE



15) Come si calcola il costo di acquisto di un terreno oggetto di rivendita da parte di un soggetto privato di bene acquistato in forza di perequazione?

Il problema concerne la individuazione del costo iniziale di un terreno quando dopo l'acquisto lo stesso sia oggetto di un successivo riordino immobiliare funzionale alla lottizzazione. La Cassazione ha risolto il problema ⁽¹⁶⁷⁾ ritenendo che anziché al costo di acquisto il calcolo della plusvalenza vada ragguagliato al valore assegnato alla particella in sede di riordino immobiliare intervenuto tra il contribuente e gli altri proprietari consorziati nell'ambito della convenzione di lottizzazione. L'argomento riveste particolare importanza in considerazione della difficoltà che si incontra nella determinazione del valore iniziale dei terreni lottizzati pervenuti gratuitamente. A norma dell'art. 68 Tuir in tal caso la plusvalenza è calcolata sulla differenza tra prezzo di vendita e valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione. In mancanza di un dato certo si fa ricorso a perizie di stima del valore che non sempre vengono accettate dal fisco che tende a rettificare al ribasso i valori periziati. L'orientamento segnalato potrebbe risultare una buona bussola anche per evitare contenziosi dagli esiti incerti.

S) RIVENDITA DI FABBRICATO ACQUISTATO CON CONTRATTO DI PERMUTA DI COSA PRESENTE CON COSA FUTURA

16) Nella permuta di cosa presente con cosa futura il “prezzo di acquisto” dell'appartamento da considerare per il calcolo della plusvalenza è il valore indicato nell'atto?

Si ritiene preferibile che debba farsi riferimento al prezzo di acquisto convenuto nell'atto (e dunque al valore attribuito ai beni, terreno e fabbricato da costruire) a prescindere dall'effettivo acquisto della proprietà avvenuto in via successiva. Vediamo perché. Occorre muovere dalla considerazione che il momento del pagamento del prezzo di “acquisto” normalmente coincide con l'acquisto del bene. In talune fattispecie, tuttavia, come nella vendita a rate con riserva della proprietà ⁽¹⁶⁸⁾ e nella stessa permuta di cosa presente con cosa futura, l'acquisto del bene non è contestuale al pagamento del corrispettivo. In particolare in tale ultimo negozio l'acquisto del fabbricato avviene in un momento successivo rispetto al pagamento del corrispettivo avvenuto in anticipo, mediante il trasferimento della proprietà del terreno.

Occorre verificare come tutto questo si inserisca nel contesto dell'art. 68 del Tuir che come noto disciplina le modalità di pagamento delle plusvalenze immobiliari maturate da privati. Tale norma dispone che la plusvalenza sia costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il “prezzo di acquisto” del bene alienato. Solo rispetto al primo dei due valori opera il principio di cassa, che fa coincidere il momento impositivo con la data della effettiva percezione del medesimo corrispettivo. Riguardo invece al prezzo di acquisto si fa riferimento unicamente al relativo ammontare, non rilevando il momento nel quale viene corrisposto e neanche se venga pagato prima o dopo l'acquisto del bene. Anche nella permuta di cosa presente con cosa futura dunque deve farsi riferimento al prezzo di acquisto già noto e definito al momento della stipula, dovendosi



prescindere dall'evento acquisitivo del bene che coinciderà con la sua venuta ad esistenza. Si consideri a tal proposito che anche ai fini iva ai sensi dell'art. 6 - 4 comma del dpr 633/1972 se il corrispettivo sia pagato anteriormente all'acquisto della proprietà del bene l'operazione si considera effettuata alla data del pagamento⁽¹⁶⁹⁾.

16.1) Da quale momento iniziano a decorrere i cinque anni?

Il quinquennio inizierà a decorrere dalla data di acquisto del bene in capo al cedente che coincide con quella della sua venuta ad esistenza. Vediamo perché. L'art. 67 lett. b) del Tuir fa riferimento alternativamente alla data di acquisto e alla data di ultimazione del bene ai fini della determinazione della data di decorrenza del quinquennio. Nel caso del negozio di permuta di cosa presente con cosa futura le due fattispecie coincidono. Il quinquennio decorrerà dalla data di acquisto in capo al cedente ovvero dalla data di venuta ad esistenza del bene stabilita contrattualmente.

COSTI INCREMENTATIVI DELLA BASE IMPONIBILE

17) Possono essere considerati costi incrementativi quelli che benché inerenti al bene da trasferire siano stati sostenuti da soggetti diversi dal venditore?

I costi inerenti che possono incrementare il valore di acquisto del bene sono quelli oggettivamente connessi al bene stesso come dispone espressamente l'art. 68 Tuir⁽¹⁷⁰⁾. Pertanto possono essere portati a incremento del valore iniziale a prescindere dal soggetto che li abbia effettivamente sostenuti. Si pensi ad esempio alla permuta tra terreno su cui il cedente abbia già realizzato le fondazioni del fabbricato a spese del cessionario costruttore. Ai fini della determinazione della plusvalenza si ritiene che lo stesso cedente possa incrementare il costo di acquisto dell'area con le spese sostenute per l'inizio della costruzione anche se sostenute da terzi. Non solo perché inerenti, ma anche perché sul piano civilistico la vicenda verosimilmente sarà risolta su base compensativa facendo assumere alla spesa valore come se fosse sostenuta direttamente dal cedente⁽¹⁷¹⁾.

17.1) È possibile considerare un costo incrementativo del terreno quello relativo alla costruzione del fabbricato che si sta realizzando sullo stesso?

La risposta al quesito dipende dalla qualificazione della natura del bene che formi oggetto del trasferimento. Si rinvia ai quesiti di cui sopra.

I RAPPORTI TRA CORRISPETTIVO E VALORE DI MERCATO

18) Quali sono i rapporti tra valore ai fini del registro e corrispettivo per calcolo plusvalenza?



L'art. 5 comma 3 del decreto legislativo 14 settembre 2015 n. 147 ⁽¹⁷²⁾ è intervenuto sui rapporti tra corrispettivo e valore di mercato. Interpretando le norme in tema di tassazione delle plusvalenze, ha infatti chiarito che per le cessioni di immobili l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto ⁽¹⁷³⁾ sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini delle imposte di registro ipotecaria e catastale ⁽¹⁷⁴⁾.

Conclusioni

Nello studio sono state indicate alcune soluzioni non sempre condivise dal Fisco. Pertanto prima di essere utilizzate vanno valutate attentamente anche per le conseguenze che ne possono scaturire.

Francesco Raponi

-
- 1) I redditi diversi sono elencati nell'art 67 del Tuir. Le "plusvalenze immobiliari" di cui alle lett a) e b) dello stesso art 67 costituiscono solo una delle applicazioni dei redditi diversi relative alle dismissioni patrimoniali.
 - 2) L'argomento è stato già sviluppato nei tratti generali. Si rinvia a Studio CNN 45-2011 est. M. CIGNARELLA e M. BASILAVECCHIA. (In CNN Notizie del 16 dicembre 2011) e a Studio CNN n. 21-2012. "Plusvalenze immobiliari aspetti notarili" (in CNN Notizie del 23 maggio 2012) Est. F. RAPONI.
 - 3) Ci si riferisce principalmente alla cessione dei terreni di natura agricola e alla rideterminazione del costo di acquisto dei terreni in generale nonché all' inquadramento di talune nuove fattispecie tra i redditi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67 lett L) DPR 22 dicembre 1986 n. 917 "Tuir" come quelli connessi al rent to buy e alla cessione del contratto preliminare. Il riferimento è inoltre alla mutata collocazione, peraltro non divisibile, di fattispecie reddituali già note, in precedenza considerate come rilevanti ai sensi della lettera b) dell'art 67 Tuir), in altre applicazioni dei redditi diversi disciplinate nelle lettere h) e L) del medesimo articolo come la costituzione di usufrutto che viene collocata da parte della dottrina, al pari della cessione dello stesso diritto, nella lettera h) dell'art 67 Tuir e alla costituzione del diritto del diritto di superficie che a sua volta viene collocata dall'Agenzia delle Entrate nella lettera L) del medesimo art 67 Tuir. Su cui infra nel testo.
 - 4) Emerse, nello specifico, da diversi documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate (per tutte Ris. n. 53 del 27.05.2015 relativa alla rideterminazione del valore di acquisto dei terreni) e da alcune decisioni della Suprema Corte di Cassazione. Ad esempio Cass. n. 23316 del 15.10.2013 in ww.sistemailfisco.it in materia di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli.
 - 5) Studio CNN 21-2012 cit.
 - 6) L'art 4 comma 1 lett b) del Tuir stabilisce che i redditi dei beni appartenenti al fondo patrimoniale sono imputati per metà del loro netto ammontare a ciascuno dei due coniugi a prescindere da chi ne sia il proprietario esclusivo Es. reddito da locazione; reddito fondiario.
 - 7) La norma consente una ripartizione dei redditi dei beni inclusi nel fondo patrimoniale tra i coniugi. La relativa applicazione potrebbe consentire un legittimo risparmio d'imposta ai sensi art 10 bis comma 4 legge 27 luglio 2000 n 212 (statuto dei diritti del contribuente).
 - 8) Documento n 27 del dicembre 2013 Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili in www.sistemailfisco.it – TURCHI "La famiglia nell'ordinamento tributario" 2012 pag 203.
 - 9) Il coniuge non titolare del diritto di proprietà pertanto non potrà essere soggetto passivo cui imputare plusvalenze ex art 67 lett a) e lett b) del Tuir.



- 10)** In realtà si tratta di un decremento del fondo patrimoniale che la dottrina colloca tra le sue vicende modificative. In questo senso G. SANTARCANGELO in “La volontaria giurisdizione nella attività negoziale” pag 646 Vol IV Regime Patrimoniale della Famiglia. Giuffrè Milano 1989. Per il punto della dottrina sull’argomento “La volontaria giurisdizione e il regime patrimoniale della famiglia” pag. 390 e segg. A. AUCELLIO Giuffrè Milano 2000.
- 11)** Alla stessa conclusione si giungerebbe ancora più agevolmente con riferimento alla costituzione di fondo patrimoniale da parte di un terzo. In caso di vendita del bene l’eventuale plusvalenza rileverebbe in capo al terzo venditore e non in capo ai coniugi beneficiari del fondo.
- 12)** Il riferimento all’art. 171 cc contenuto nell’art. 4 Tuir è da intendersi in tal senso.
- 13)** B. GAGLIANO “La concessione di usufrutto” in Il Fisco n 40 del 9.11.1987 pag. 6211 sottolinea la chiara funzione antielusiva dell’art 67 lett. h) che mira a tassare in modo più gravoso quella pattuizione in cui l’usufruttuario conceda a termine il proprio diritto verso un “canone” in luogo di concedere il bene in locazione. L’autore sembrerebbe ricondurre per tale ragione la cessione di usufrutto a tempo indeterminato nella lett. b) piuttosto che nella lett. h) dell’art. 67 Tuir. Si ritiene invece che anche la cessione dell’usufrutto a tempo indeterminato sia inquadrabile nella lett. h) perché il corrispettivo percepito rappresenterebbe una capitalizzazione anticipata dell’utilizzo produttivo del bene detenuto in usufrutto.
- 14)** Risposta a quesito n. 52/2016 Est. V. MASTROIACOVO e Studio CNN n. 60-2006/T “Finanziaria 2006 Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari” est. BELLINI ove espressamente si è sostenuto che “La cessione della nuda proprietà e la cessione del diritto di usufrutto ricadono nella fattispecie dell’art. 67 comma 1 lett. b), mentre la cessione da parte dell’usufruttuario dell’usufrutto, costituito a suo favore dall’attuale nudo proprietario, rientra nella fattispecie prevista nella lett. h) dello stesso articolo”.
- 15)** In dottrina è stato correttamente precisato che il presupposto impositivo previsto dalla lettera h) dell’art. 67 Tuir si realizza in capo a colui che cede l’usufrutto (usufruttuario cedente) in quanto il termine concessione adoperato dal legislatore deve intendersi in senso atecnico in riferimento cioè a tutti gli atti giuridici aventi l’effetto di trasferire ad altri la “potenzialità reddituale di un immobile”. Così M. LEO “Le imposte sui redditi nel Testo Unico” Tomo 1 Giuffrè 2010 pag. 1152. Nello stesso senso Ris. 77/020 del 1993 del 12.1.1993.
- 16)** Tale fattispecie è caratterizzata dalla presenza del conduttore che dalla sub locazione del bene immobile trarrà un reddito diverso anziché un reddito fondiario (come è invece quello che si consegue in caso di locazione)(sul tema B. GAGLIANO cit. pag. 6211 e segg.) . Nello stesso tempo il cedente usufruttuario (che si pone sullo stesso piano del conduttore che sub lochi), nel caso in cui ceda il medesimo diritto di usufrutto, maturerà un reddito diverso ex art. 67 lett. h) anziché una plusvalenza. La natura del diritto di godimento, obbligatoria o reale, non comporta una conclusione diversa in ordine alla qualificazione del reddito. Nello stesso tempo non rileva la durata del diritto che sarà oggetto di cessione. L’usufruttuario che locasse il bene tuttavia maturerebbe redditi fondiari; ci si troverebbe di fronte a una locazione e non a una sub locazione.
- 17)** ABRITTA-L.CACCIAPAGLIA-V.CARBONE-E.DE FUSCO- F.SIRIANNI “Testo Unico delle Imposte sui redditi “pag. 1254 Ipsa Milano 2009
- 18)** Ris. 77/020 del 12.1.1993 cit.
- 19)** Studio CNN n. 60-2006/T cit. e Risposta a quesito n. 52/2016 cit.
- 20)** Sostenuta più di recente, anche se non in maniera esplicita, dalla stessa Agenzia delle Entrate. (Circ. n. 81 del 6.11.2002 par. 2.1). La Ris. 188 del 20.07.2009 inquadra nell’art. 67 lett. b) Tuir la “cessione” dell’usufrutto da parte del pieno proprietario che lo abbia acquistato a titolo oneroso.
- 21)** La durata del contratto non incide sulla tassazione della fattispecie. Sia la costituzione onerosa di usufrutto a tempo determinato che la costituzione onerosa a tempo indeterminato (vitalizio) sono attratte nell’ambito applicativo dell’art. 67 lett. b) del Tuir.
- 22)** Si spiega in tal modo la diversa rilevanza delle spese di costruzione e di ogni altro costo inerente, deducibili dalle plusvalenze ex lett. b) dell’art. 67 Tuir, rispetto alle spese di produzione, le uniche che invece possono essere dedotte dalla base imponibile nella fattispecie di cui all’art. 67 lett. h) Tuir.
- 23)** E tassate ai sensi dell’art. 68 – 1 comma del Tuir.
- 24)** Tassati ai sensi dell’art. 71 – 2 comma del Tuir.



- 25) R.LUPI "Diritto Tributario – Parte speciale "Milano 2007 pag 198 nota 101 sottolinea l'affinità del reddito diverso ex lett h) con i redditi fondiari rispetto ai quali mancherebbe solo il "possesso qualificato "del bene. Per tale ragione sia la concessione in usufrutto che la sub locazione sarebbero regolate dall'art 67 lett h).
- 26) Vedremo invece che lo scenario potrà risultare diverso rispetto alla fattispecie di cui alla lettera L) dello stesso art. 67 Tuir.
- 27) Si osservi al riguardo quanto stabilito dagli artt. 68 Tuir e 71- 2 comma Tuir.
- 28) Oltre a quanto evidenziato nel testo si segnala che ai sensi del comma 496 della legge 266 del 23.12.2005 la facoltà di applicare un'imposta sostitutiva si applica solo alle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 67 lett. b) prima parte e non anche ai redditi diversi di cui alla lett. h) dell'art. 67 Tuir.
- 29) Ex art. 68 Tuir.
- 30) Arg. ai sensi dell'art. 71 comma 2 Tuir. Leo cit. pag. 1286 sottolinea che le spese di produzione non possono eccedere l'ammontare dei proventi.
- 31) Si tratta delle spese relative a un rapporto continuativo che non si esaurisca in un'utilità che venga percepita una tantum. Si veda in tal senso art. 71 comma 2 Tuir.
- 32) Più sopra si è visto che lo scenario impositivo presuppone un intento speculativo, che qui difetterebbe, volto a tassare la circolazione della ricchezza derivante dalla produttività del diritto di usufrutto che presuppone che lo stesso diritto possa continuare a essere esercitato dopo la cessione.
- 33) Non in via autonoma come cessione di usufrutto cui si aggiunga una cessione di nuda proprietà.
- 34) Il diritto che lo stesso trasferisce è comunque ancorato alla vita del coniuge cousufruttuario nudo proprietario.
- 35) Posta in essere dall'usufruttuario benché costituito dal nudo proprietario In questo senso "Le Plusvalenze immobiliari assoggettabili a imposta sostitutiva" F. Colucci Quaderni della Fondazione per il Notariato, 2006.
- 36) Qualche dubbio può generare la qualificazione del reddito che si consegue con la cessione onerosa di una quota parte del diritto di usufrutto posta in essere dall'usufruttuario (es. Il titolare dell'intero diritto di usufrutto cede a titolo oneroso i diritti pari a un terzo dello stesso diritto a un altro soggetto). La soluzione preferibile è quella di inquadrare la fattispecie nell'art. 67 lett. b) del Tuir. Vediamo perché. L'art. 67 lett. h) Tuir si riferisce solo alla cessione unitaria dell'intero diritto di usufrutto, che consenta un autonomo e esclusivo utilizzo produttivo del bene su cui sia costituito, e non potrebbe riferirsi pertanto anche a fattispecie similari che abbiano a oggetto un diritto sostanzialmente diverso. L'usufruttuario pro quota non potrà gestire in maniera produttiva, senza la condivisione degli altri cousufruttuari, il diritto di cui sia contitolare, come ad esempio locare il bene. L'eventuale reddito conseguito nella relativa cessione non potrà essere allora collocato in una fattispecie come quella di cui alla lett. h) che invece è caratterizzata dalla diretta e esclusiva percezione del relativo reddito in capo al cedente.
- 37) Si deve distinguere dalla cessione del diritto la cessione dell'esercizio del diritto di usufrutto in forza della quale si instaura tra le parti un rapporto avente solo natura personale avente a oggetto solo le facoltà d'uso e di godimento (Cass. n. 172 del 1981) e per tale ragione non rilevante sul piano fiscale.
- 38) Si segnala che il quesito si riferisce alla cessione onerosa nella quale il cedente, titolare del diretto dominio, sia un Ente o un soggetto, anche privato, che si limiti unicamente a incassare il canone e che non potrà mai esercitare diritti come quello di edificare che presuppongono una relazione diretta con il bene (es. Istituto Interdiocesano per il Sostentamento del Clero) . Con riferimento a altri rapporti enfiteutici occorre verificare volta per volta la compatibilità delle conclusioni indicate nel testo.
- 39) Cass. n. 15321 del 2013 in www.sistemailfisco.it
- 40) Ordinanza n 20252 del 19.11.2012 in www.sistemailfisco.it (art. 2 Dm 1444 del 2 aprile 1968) in quanto assoggettati al vincolo di destinazione ad attrezzature e impianti di interesse generale.
- 41) Lo stesso trasferimento quindi non farà conseguire plusvalenze, oltre che nel caso evidenziato del terreno agricolo pervenuto per successione, anche nell'ipotesi in cui si realizzi dopo il decorso di cinque anni dall'acquisto.



- 42) Istruzioni ai Notai per le applicazioni dell'imposta sostitutiva di cui al comma 496 legge Finanziaria per il 2006. Anche l'A.E fa riferimento ai terreni agricoli in genere come esenti da plusvalenza se non rivenduti nel quinquennio o pervenuti per successione.
- 43) Studio CNN n. 21-2012 cit. par. 7.6 ultimo capoverso.
- 44) Che rileverebbero come tali anche se poste in essere oltre i 5 anni dall'acquisto e con riferimento a beni pervenuti per successione.
- 45) L'art. 67 lett. b) Tuir individua come plusvalenti solo la rivendita nel quinquennio di beni immobili tra cui si ricomprendono anche i terreni agricoli acquistati da non più di cinque anni e esclusi quelli che siano pervenuti per successione. Le plusvalenze relative alla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono trattati nella seconda parte della stessa lett. b).
- 46) Da esercitarsi solo da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo. G.C.MENGOLI "Manuale di diritto Tributario" Terza ediz. Pag. 112. Si veda però in senso opposto Tar del Lazio 2.11.2010 n 33106/2010 in www.sistemalfisco.it.
- 47) Normalmente (fatte salve leggi regionali più restrittive) con il limite della densità massima fondiaria di 0.03 metri cubi per metro quadrato (arg. ex art. 9 comma 1 lett. b) dpr 6.6.2001 n 380 e Dl. 22.1.2004 n 42). A.PISCHETOLA Studio n. 178-2011/T "La destinazione urbanistica dei terreni ricadenti in "zone bianche" ed applicabilità delle agevolazioni fiscali previste per i terreni agricoli " ricorda che rispettando le prescrizioni di cui all'art. 9 del Testo unico sull'edilizia (salve ulteriori limitazioni previste da leggi regionali e fatta salva la disciplina vincolistica e vincolante in materia di beni culturali e paesaggistici, di cui al D.lgs. n. 42/2004) sono ammessi solo interventi urbanistici di modesto impatto ambientale e portanti un limitato utilizzo della capacità edificatoria delle aree interessate. Gli interventi di edificazione sono consentiti nel limite della densità massima fondiaria di 0,03 metri cubi per metro quadro; nonché in caso di interventi a destinazione produttiva, interventi che realizzino una superficie coperta non superiore ad un decimo dell'area di proprietà.
- 48) Che prescinde dalla stretta strumentalità con il terreno agricolo e le attività eseguibili su di esso nonché dal collegamento con l'elemento soggettivo.
- 49) È opportuno precisare che lo Studio non affronta problematiche di urbanistico e di diritto penale relative alle fattispecie oggetto di approfondimento limitando l'analisi al solo profilo tributario.
- 50) Su tali terreni, che alcuni strumenti urbanistici includono in zona agricola, è consentita un'attività di edificazione con indice di edificabilità superiore a quello normalmente consentito per i terreni agricoli e, in alcuni casi, anche senza particolari vincoli soggettivi. Si veda ad esempio legge Regione Lazio n 38 del 1999.
- 51) Studio CNN n. 21-2012 cit. par. 7.6 ultimo capoverso.
- 52) Secondo tale interpretazione, preferibile, pertanto, la cessione a titolo oneroso di terreni agricoli pur se limitatamente suscettibili di essere utilizzati a scopi edificatori non rileverebbe ai fini della determinazione delle plusvalenze in quanto la limitata possibilità di edificazione (0.03 metri cubi per metro quadrato) sia meramente strumentale alla conduzione del fondo e quindi destinata alle coltivazioni agricole piuttosto che alla utilizzazione edificatoria.
- 53) Cassazione civile Sez. V. del 15 ottobre 2013 n. 23316 in www.sistemalfisco.it
- 54) Qualsiasi terreno che potenzialmente potesse risultare edificabile a prescindere se sia o meno di natura agricola risulterebbe idoneo a far conseguire una plusvalenza sul piano fiscale.
- 55) Non sussisterebbero, infatti, dubbi di inquadramento non solo con riferimento ai terreni agricoli soggetti a vincolo di inedificabilità assoluta, ma anche riguardo a quei terreni che, nonostante la destinazione agricola, siano suscettibili di una utilizzazione edificatoria in un'accezione non limitata all'agricoltura e, come verrà meglio precisato più avanti, oltre i limiti di densità massima fondiaria previsti normalmente per tali aree.
- 56) Studio CNN n. 21-2012 cit. par. 7.6 ultimo capoverso.
- 57) Oltre che dei terreni agricoli non assoggettabili ad alcuna attività edificatoria a meno che non siano ceduti nel quinquennio dall'acquisto e non siano pervenuti per successione.
- 58) Non solo perché funzionale all'esercizio dell'agricoltura ma anche perché necessariamente contenuta nei limiti dettati dalla legge (art. 9 DPR 380/2001). Va opportunamente precisato che le due condizioni non devono necessariamente ricorrere in via congiunta. Non risulterà plusvalente ad esempio la vendita di un terreno



agricolo con indice massimo di 0.03 su cui lo strumento urbanistico preveda la costruzioni di immobili non strettamente agricoli (es. casette di villeggiatura) e non lo sarà neanche l'alienazione onerosa di aree non aventi destinazione agricola su cui sia consentita un'attività edificatoria limitata con il medesimo indice. Argomentando da quanto sostenuto da A. PISCHETOLA Studio n 178-2011/T cit. si potrà pertanto ritenere che anche l'alienazione dei terreni ricadenti nelle zone "bianche" (espressione convenzionale usata per indicare le zone non pianificate così A. PISCHETOLA Studio n 178-2011/T cit.) sia esclusa da plusvalenza in considerazione del loro assoggettamento allo stesso limite di densità massima fondiaria di 0.03 metri cubi per metro quadrato.

- 59)** Rispetto a quella indicata dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 23316/2013 cit.
- 60)** Tale conclusione valorizza in definitiva come criterio preferibile di orientamento la previsione astratta della edificabilità come risultante dagli strumenti urbanistici (e come indicato dall'art. 36 comma 2 del DI 233/2006 cosiddetto decreto Bersani che considera "fabbricabile" un'area se inserita come tale in un piano regolatore generale deliberato dal Comune) e non la realizzazione in concreto dell'attività edilizia come invece sembrerebbe sostenere la Corte di Cassazione. Su tali temi si veda Studio 24-2012/T" Questioni aperte in tema di qualificazione di terreni" est. M. P. NASTRI.
- 61)** La soluzione indicata consente come visto più sopra di risolvere negativamente anche la questione relativa alla idoneità a far conseguire plusvalenze imponibili delle cessioni di terreni diversi da quelli agricoli la cui utilizzazione edificatoria sia esclusa o consentita con un indice di fabbricabilità ridotto (es. zone bianche). Sul tema e con conclusioni analoghe con riferimento alle agevolazioni fiscali tranne che per la piccola proprietà contadina si veda Studio n. 178-2011/T cit. est. A. PISCHETOLA.
- 62)** Cassazione n. 5166/2013 in www.sistemailfisco.it distingue tra "edificazione di fatto" e "edificazione di diritto" su cui infra.
- 63)** Si riporta comunque per le finalità dello studio quanto sostenuto dalla Cassazione pur ritenendo preferibile il differente criterio di orientamento che valorizza la previsione astratta della edificabilità come risultante dagli strumenti urbanistici (e come indicato dall'art. 36 comma 2 del DI 233/2006 cosiddetto decreto Bersani) e non la realizzazione in concreto dell'attività edilizia come invece sembrerebbe sostenere la stessa Corte di Cassazione. Su tali temi Studio 24-2012/T cit. ove si sottolinea la differenza tra nozione urbanistica e nozione tributaria della utilizzazione edificatoria.
- 64)** In alcuni specifici casi ove le particolari prescrizioni urbanistiche facciano emergere una chiara plurima diversa destinazione urbanistica del medesimo terreno sarebbe preferibile indicare una conseguente indicazione di corrispettivi distinti. Tale differenziazione sul piano delle imposte indirette consentirà di sottoporre la cessione alla aliquota propria della componente trasferita (art. 23 dpr 131 del 1986) e in relazione alle imposte dirette alla emersione della plusvalenza solo in relazione a quella suscettibile di edificazione.
- 65)** L'inedificabilità e la non imponibilità che ne consegua potrebbe anche dipendere dalla superficie del terreno che non raggiunga il lotto minimo; occorrerà comunque prestare attenzione all'orientamento che valorizza l'edificabilità potenziale di un'area a prescindere dalla superficie minima occorrente per la sua diretta utilizzazione edificatoria.
- 66)** Se l'edificazione sia riservata al solo agricoltore la relativa cessione non consentirebbe di far emergere plusvalenze imponibili.
- 67)** Contra Tar del Lazio n. 33106/2010 cit.
- 68)** Le conclusioni cui giunge la Cassazione nella sent.23316 cit., sotto tale profilo, appaiono non allineate al precedente orientamento ove veniva valorizzata la qualifica del soggetto che potesse effettivamente utilizzare edificatoriamente il terreno. Cassazione n 19161 del 2004 in www.sistemailfisco.it (sottolinea come ai fini della rilevanza della plusvalenza sia necessario consentire al proprietario privato di realizzare direttamente le opere e quindi di sfruttare economicamente il proprio diritto) e n. 10713 del 2009 in www.sistemailfisco.it (evidenzia come l'edificabilità di un terreno debba essere riguardata in relazione alla possibilità in concreto di ottenere il permesso di costruire).
- 69)** Si ribadisce che non si condivide l'orientamento della Cassazione sent.23316 cit. e pertanto la considerazione viene espressa solo per un contributo di ordine pratico.



- 70)** Il problema si porrebbe anche nel caso in cui l'alienazione di tali ultime aree fosse posta in essere nel quinquennio dall'acquisto oppure se le stesse fossero pervenute per successione perché seguendo le indicazioni della Cassazione tali eccezioni non potrebbero essere fatte valere. In senso opposto a quanto sostenuto dalla Cassazione si veda Studio 21-2012/T cit. par. 9.1.
- 71)** Cass. n. 15333 del 4 luglio 2014 in www.sistemailfisco.it
- 72)** Circolare n. 36 del 2013.
- 73)** Si deve osservare tuttavia che con riferimento alla costituzione di servitù a titolo oneroso, per le modalità di calcolo della plusvalenza il fisco (Ri. 379/2008) ha ritenuto adottabile un criterio di tipo proporzionale tra il valore complessivo originario del bene e il corrispettivo percepito per il trasferimento. Più nel dettaglio con si veda studio 45-2011/T cit. pag. 26.
- 74)** La dottrina sottolinea il ruolo di chiusura che assume la lett. L) nel regime di tassazione dei redditi diversi "Commentario al testo unico delle imposte sui redditi" G. Tinelli Cedam 2009 pag. 593. Ma tale conclusione non può essere estremizzata al punto da ricondurre qualsiasi fattispecie non altrimenti disciplinata.
- 75)** Testualmente L. ABRITTA-L.CACCIAPAGLIA-V.CARBONE-E.DE FUSCO- F.SIRIANNI cit. pag. 1258
- 76)** Perché interessa il problema? Per il rischio che le conclusioni cui è pervenuta l'AE siano estese a altri negozi caratterizzati da un fare, non fare o permettere come ad esempio il vitalizio, la servitù o la caparra confirmatoria. Inoltre per la tassazione su basi diverse rispetto ai redditi conseguiti a seguito di conseguimento di plusvalenze immobiliari.
- 77)** Anche nella fattispecie di cui alla lettera L) il soggetto passivo normalmente è il soggetto cedente. Nell'ottica dell'Amministrazione tuttavia il soggetto che consegue un reddito ex lett. L) potrebbe essere individuato non solo in capo al cedente ma anche al cessionario. Si pensi al preliminare di vendita, sia l'uno che l'altro avendo assunto ognuno l'obbligo di fare il preliminare potrebbero maturare un reddito diverso ex lett. L).
- 78)** Sono assoggettabili a tassazione i redditi costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificatamente inerenti alla loro produzione, evocando un rapporto continuativo il cui corrispettivo non si esaurisca in un'utilità che venga percepita una tantum, nonché valorizzando le spese di produzione che unicamente possono essere portate a incremento del valore.
- 79)** Oltre a quanto evidenziato nel testo si segnala inoltre che ai sensi del comma 496 della legge 266 del 23.12.2005 la facoltà di applicare un'imposta sostitutiva non si può applicare ai redditi diversi ex lett L) dell'art. 67 Tuir, essendo riservata solo alle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 67 lett. b) prima parte.
- 80)** Risoluzione n. 6 del 19.1.2015
- 81)** Circolare n 4 del 19.02.2015 pag 16 cit.
- 82)** G. FALSITTA - Manuale di diritto tributario parte speciale Padova Cedam 2008 pag. 207 parla di "specifica e tassativa individuazione delle fattispecie imponibili". Altra dottrina ha sottolineato il concetto che, ferma restando la tassatività dell'elenco dei redditi diversi, all'interno della categoria possono confluire anche fattispecie caratterizzate da fonti non omogenee e non riconducibili alle categorie catalogate Testualmente G. TINELLI "Commentario al testo Unico delle imposte sui redditi" Cedam – Padova 2009 pag. 579.
- 83)** Per contrastare le posizioni del Fisco occorre un approccio di carattere generale non potendosi limitare solo a una replica specifica. Ad esempio in merito alla costituzione del diritto superficie in capo al proprietario cedente/constituente non è sufficiente rifarsi a quanto sostenuto dal Fisco in merito alla costituzione a titolo oneroso del diritto di servitù, ove si faceva riferimento a un criterio di proporzionalità per la determinazione del costo fiscale del bene, in quanto la stessa Amministrazione Finanziaria ha concluso in passato diversamente proprio con riferimento al diritto di superficie negando la sussistenza di un valore ad esso attribuibile di modo che la plusvalenza conseguita risulterebbe pari al corrispettivo percepito (Cosi Ris. 157/2007 e Ris. 112/2009.) Le critiche derivano principalmente dall'analisi del dato normativo e dalle relative applicazioni che sono state effettuate in relazione agli obblighi di fare non fare o permettere e in secondo luogo dall'analisi delle singole fattispecie che l'Agenzia delle entrate ha di recente ricondotto nel perimetro applicativo dell'art. 67 lett. L) Tuir.
- 84)** Si veda Circ. 28/2006 pag. 83 che ha concluso in tal senso sotto il profilo della applicazione delle ritenute d'acconto. Il Fisco dice espressamente che il comma 24 completa l'equiparazione tra i redditi di lavoro



autonomo da attività non esercitate abitualmente e i redditi derivanti dalla assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere.

- 85)** In questo senso anche LEO cit. pag. 1155.
- 86)** La differenza con le prestazioni di lavoro autonomo deriva dalla abitualità della prestazione, ovvero dalla sua reiterazione nel tempo. Ciò ad esempio è valso a escluderne l'applicazione alla cessione di cubatura. Si riteneva infatti che a fronte della rinuncia ad edificare da parte del cedente, e dei connessi rapporti obbligatori e in particolare permettere a altri la costruzione, il relativo corrispettivo fosse imponibile ex art. 67 lett L). Tesi citata in "Gli aspetti fiscali del trasferimento di cubatura" STEFANO LUNARDI e STEFANO RICCI in il Fisco n 39 del 23 ottobre 2006.
- 87)** La stessa Agenzia delle Entrate prima di aderire alla odierna interpretazione aveva ritenuto che l'art. 67 lett. L) Tuir fosse applicabile solo a situazioni relative a rapporti di lavoro occasionale. Ad esempio con riferimento al rapporto di tipo obbligatorio tra due professionisti avente a oggetto la cessione a fronte di corrispettivo di una parte dell'attività professionale e della relativa clientela veniva assoggettato a tassazione il corrispettivo conseguito a fronte dell'assunzione dell'obbligo a non esercitare in via definitiva l'attività professionale nei confronti dei clienti ceduti. Ris. AE n 108 del 29.3.2002 in risposta a interpello n 954-42/2002. Inoltre si è ritenuto applicabile l'art 67 lett L) Tuir alle seguenti ipotesi: -prestazioni rese dai "nonni" nella vigilanza davanti le scuole (circ. 137 del 15.5.1997 par. 8.2) - indennità erogata ai lavoratori di categorie protette per la rinuncia all'assunzione (ris. 150 del 22.7.1996).
- 88)** Non diritti reali come sottolineato di recente dalla Corte di Cassazione. L'affermazione della Suprema Corte n 15333 cit cancella dunque il tentativo di ricondurre nella casistica di cui alla lett. L) la costituzione del diritto di superficie che a prescindere dal titolo acquisitivo deve sempre essere collocata al pari degli altri diritti reali nella lett. b) dell'art. 67.
- 89)** La norma parla di "assunzione di obblighi" prima ancora di riferirli al "fare, non fare o permettere".
- 90)** Correttamente in dottrina si è precisato che non sono riconducibili nella fattispecie impositiva ex lett L) dell'art 67 Tuir i compensi per l'assunzione di obbligazioni di dare ovvero sia per il trasferimento di beni o diritti. Così Commentario Breve alle leggi Tributarie Tomo III pag. 356 a cura di FALSITTA-FANTOZZI-MARONGIU-MOSCHETTI.
- 91)** A fronte della assunzione di detti obblighi non è pattuito un corrispettivo specifico Così G.FRANSONI "Obbligazioni di "fare" e obbligazioni di "disporre": distinzione o coincidenza" Rivista di diritto tributario supplemento online del 19 dicembre 2016.
- 92)** Che non potranno essere fatti rilevare in maniera segmentata.
- 93)** Costituzione diritto di superficie, fase patologica del rent to buy e cessione di contratto preliminare.
- 94)** Quindi non rilevano come tali sul piano fiscale.
- 95)** Più sopra si è fatto cenno alla cessione di cubatura dove anche è possibile configurare una prestazione di "permettere" non assunta in via autonoma. Sui profili fiscali della cessione di cubatura si veda F.RAPONI "Profili fiscali nella circolazione dei diritti edificatori "In Quaderni della fondazione per il Notariato "Urbanistica e attività notarile. Nuovi strumenti di pianificazione del territorio e sicurezza delle contrattazioni" Atti del convegno di Bari Giugno 2011.
- 96)** Il primo caratterizzato da un fare (prestare assistenza), la costituzione di servitù, relativa a un non fare e il trattenere una caparra che si sostanzia in un permettere che altri (venditore) faccia.
- 97)** Il costo fiscale del bene (iniziale) potrà essere calcolato in proporzione al costo di acquisto della piena proprietà. (si veda Ris. 210 del 22 maggio 2008 e Ris. 379 del 10 ottobre 2008).
- 98)** Ha concluso in questi termini Ris. n. 1856 del 27.1.1982 con riferimento alla ritenzione della caparra confirmatoria.
- 99)** Con riferimento a ognuna delle fattispecie andrebbe circoscritta la problematica delle eventuale imponibilità distinguendo quanto percepito in "restituzione" (non tassabile) e quanto rappresenti il "reddito" (tassabile).
- 100)** In relazione alle singole fattispecie va qualificato il reddito in base alla stessa categoria del reddito sostituito piuttosto che perduto (arg. ex art. 6 comma 2 Tuir).



- 101)** FRANSONI cit. testualmente dice con riferimento a fattispecie analoghe che “i proventi conseguiti per la loro assunzione avranno la stessa natura dei proventi conseguiti o conseguibili per effetto del successivo atto dispositivo”.
- 102)** Il reddito conseguito andrebbe collocato nella lett. a) o nella lett. b) dell’art. 67 Tuir, a seconda della natura dei beni che avrebbero dovuto essere trasferiti.
- 103)** Nel rent to buy sarà più difficile distinguere l’ammontare avente carattere risarcitorio rispetto alla componente che realizza un guadagno. Potrebbe essere opportuno darne conto nella stesura del contratto.
- 104)** Muovendo dal principio della tassatività delle fattispecie che generano plusvalenze imponibili si dovrebbe più correttamente concludere per la esclusione da tassazione della cessione del preliminare a prescindere dalla natura del corrispettivo percepito. Tuttavia occorre fare i conti con l’orientamento della Agenzia delle Entrate che invece ritiene comunque imponibili le somme che si ritraggono da tale alienazione.
- 105)** Nella cessione del contratto preliminare se si ritenesse che l’operazione sia tassabile sarebbe preferibile indicare separatamente l’ammontare che assuma carattere restitutorio (peraltro facilmente riscontrabile) rispetto a quanto assuma valore di “incremento di ricchezza”.
- 106)** Il reddito avrebbe la medesima natura di quello corrispondente alla vendita del bene immobile che ne abbia formato oggetto. A meno che non si ritenga di escludere la tassazione in capo a colui che ceda il preliminare ovvero il promissario acquirente in quanto riceve un corrispettivo in sostituzione di un reddito che in qualità di acquirente non avrebbe comunque avuto rilevanza.
- 107)** FRANSONI cit. testualmente dice con riferimento a fattispecie analoghe che “i proventi conseguiti per la loro assunzione avranno la stessa natura dei proventi (conseguiti o) conseguibili per effetto del successivo atto dispositivo”.
- 108)** Per il ricorrere di una delle ipotesi di esenzione di cui all’art. 67 lett. b) del Tuir.
- 109)** Sotto lo stesso profilo andrebbe valutata la posizione del cedente che abbia assunto tale qualifica a seguito dell’acquisto del contratto preliminare. Valorizzando il reddito maturato dal promissario acquirente se anziché cedere il preliminare avesse acquistato il bene e lo avesse venduto direttamente. Se tale cessione non avesse comunque generato materia imponibile anche il corrispettivo percepito per la cessione del contratto non risulterebbe assoggettabile a alcuna imposta; viceversa rilevarebbe con le stesse modalità in caso di cessione che fosse risultata plusvalente. La cessione del preliminare può essere qualificata come una ipotesi di inadempimento del contratto per volontà del promissario acquirente.
- 110)** Per il trattamento fiscale della rendita vitalizia con trasferimento di immobili e delle problematiche connesse si rinvia a Studio 45/2011/T cit. par. 2.2.1.
- 111)** La natura della prestazione assistenziale vitalizia rende poi problematica la possibilità di una capitalizzazione del suo valore. Si confronti Studio 45/2011/T cit. par. 2.2.1.
- 112)** Sotto tale profilo addirittura qualcuno ha sostenuto che il corrispettivo, consistente in un facere, non risulterebbe definito e dunque neanche imponibile.
- 113)** Conclude nello stesso senso con riferimento al prezzo valore Quesito CNN 277-2015/T “Contratto di mantenimento ed assistenza vitalizia, cessione immobiliare, regola del prezzo-valore e tassazione” Est. A. PISCHETOLA.
- 114)** Studio 21-2012/T par 3.2.2 e note 19 e 20. Nello stesso senso Ris. AE 210/2008 per la rinuncia a servitù.
- 115)** Di norma infatti, la caparra confirmatoria, avendo funzione risarcitoria del danno in caso di inadempimento ingiustificato, fino a quando non venga imputata al prezzo non costituisce corrispettivo dell’operazione (articolo 1385 del codice civile). Non assume, pertanto, alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette fino al momento in cui sia imputata in conto prezzo, originando solo in tale momento ricavi tassabili e solo nella misura in cui lo fosse l’intero corrispettivo conseguito.
- 116)** Ris. n. 1856 del 27.1.1982
- 117)** Tuttavia occorre osservare che le somme trattenute nel rent to buy non hanno la stessa funzione e disciplina di quelle trattenute nella caparra confirmatoria.



- 118)** Solo in tale circostanza l'ammontare trattenuto risulterebbe imponibile in quanto provento conseguito in sostituzione di quanto spetterebbe a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi (articolo 6 comma 2 del Tuir). Avrà tuttavia la medesima natura e apparterrà alla medesima categoria reddituale (plusvalenza) del reddito sostituito.
- 119)** Corte di Cassazione 31.5.2016 n. 11307 in www.sistemailfisco.it Anche se con riferimento alla caparra penitenziale. In questa sede si traggono solo gli aspetti rilevanti di detta pronuncia per l'argomento che interessa e non si vuole entrare nel merito della sentenza e delle critiche che sono state sollevate anche sul piano civilistico (F. Farri in Rivista di Diritto Tributario online del 13 luglio 2016).
- 120)** A tal proposito infatti la Cassazione parla di "plusvalenza" e non genericamente di redditi diversi ritenendone corretta la collocazione nella lett a) dell'art. 67 Tuir e non nella lett. L).
- 121)** La caparra andrebbe tassata come se fosse stata imputata a corrispettivo di una vendita conclusa anche se solo virtualmente.
- 122)** Per un inquadramento generale si rinvia allo Studio 21/2012 cit. Par G. n. 11 e segg.
- 123)** Si ricorda che l'affrancamento del valore si esegue pagando l'8% del valore del terreno che ne formi oggetto.
- 124)** A differenza delle operazioni agevolate ex lege 208/2015 ove per il perfezionamento non è previsto il pagamento della prima rata.
- 125)** Non è invece ammesso il ravvedimento operoso in caso di mancato perfezionamento della rideterminazione. Il ravvedimento infatti è un istituto preordinato alla sanatoria di violazioni. Il mancato pagamento è una violazione. Non costituisce invece una violazione il mancato esercizio di una facoltà quale è la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni.
- 126)** Si veda sul tema circ. AE n 1 del 2013.
- 127)** Va posta la questione se tale disposizione, benché tutt'ora vigente, possa ancora trovare una sua ragione giustificativa. L'evoluzione della legislazione tributaria degli ultimi anni e la relativa interpretazione infatti potrebbero far riflettere sulla attualità di una disposizione normativa che nei fatti condiziona la tassazione in capo all'acquirente a una scelta (di avvalersi della affrancazione) che appartiene in via esclusiva al solo venditore. In particolare facendo leva su una interpretazione di tipo abrogante si potrebbe arrivare a sostenere che l'art. 7 comma 6 della legge 448 del 2001 possa ritenersi superato dal decreto legislativo 14 settembre 2015 n 147. Tale ultima normativa stabilisce che il valore fissato per l'applicazione dell'imposta registro non può più costituire elemento su cui basare l'accertamento in materia di imposte dirette. Il concetto pur se di segno opposto a quello indicato dal più volte richiamato art 7 in realtà può ad esso essere collegato. Il dettato normativo di tale norma oltre che illogicamente vincolante appare, a seguito della entrata in vigore del D.L. 14.09.2015 n 147, in controtendenza. Non si comprenderebbe perché il valore fissato per le dirette debba ancora valere come valore fiscale minimo per il registro, oltre che per le ipotecarie e catastali. Facciamo un esempio: Vendita di un terreno conclusa per un corrispettivo di euro 300.000. Valore periziato rivalutato è pari a euro 400.000. Osserviamo la medesima fattispecie secondo il disposto dell'art. 7 comma 6 della legge 448 del 2001. Se l'acquirente non versasse le imposte di registro, ipotecarie e catastali su 400.000 (anziché su 300.000), il venditore si troverebbe nella impossibilità di far valere il valore rideterminato di euro 400.000 secondo quanto prescritto dal D.L. 14.09.2015 n. 147. Se l'acquirente che abbia pagato le imposte su 300.000 subisse un accertamento di maggior valore per imposta complementare di registro, ipotecaria e catastale e lo stesso fosse elevato a 400.000, tale ammontare non potrebbe essere considerato qual maggior corrispettivo ai fini delle imposte dirette. Sarebbe preferibile in coerenza con tale scenario che anche nel caso che ci occupa fosse considerata abrogata la norma sul valore fiscale minimo e quindi consentita la libera e distinta indicazione dei valori su cui calcolare le imposte dirette e quelle indirette. Si rappresenta tuttavia la massima cautela in quanto l'art. 7 comma 6 della legge 448 del 2001 non ha subito modifiche neanche con l'ultima legge di Bilancio.
- 128)** L'Agenzia tuttavia mantiene il potere di accertamento del valore periziato/dichiarato (Cass. 9109 del 2012).
- 129)** Più che una presunzione legale assoluta contro cui non è ammessa prova contraria (ris. 53 del 2016) deve più correttamente parlarsi di presunzione legale relativa, contro cui sarebbe possibile fornire una prova contraria.



- 130)** L'Amministrazione Finanziaria è costante nel ritenere che i due aspetti, imposte dirette/imposte indirette debbano essere esternati in maniera necessariamente congiunta. Si vedrà invece che è preferibile analizzare e regolare separatamente i due profili.
- 131)** Per la posizione della Agenzia delle Entrate si veda Circ. n 15 del 2002 par 3.
- 132)** Sent n.19242 del 28.9.2016.
- 133)** Si pone su un piano diverso la questione della responsabilità del Notaio per l'obbligo di informazione della facoltà di avvalersi della procedura di cui all'art 7 comma 6 legge 448 del 2001.
- 134)** Ad esempio il Notaio rogante, cui non sia stato comunicato di aver proceduto alla affrancazione del valore non potrà essere ritenuto responsabile della mancata indicazione in atto del valore.
- 135)** Da ultimo Ris. 53 del 2015.
- 136)** Sent n.19242 del 28.9.2016.
- 137)** Se il valore non sarà riportato nell'atto almeno dovrà essere indicato nel Modello Unico.
- 138)** Sent n.19242 del 28.9.2016. La Cassazione sostiene che se non rileva la mancata indicazione del valore periziato non rileverà neanche il mancato richiamo della perizia.
- 139)** Circolare n 15 del 2002 par 3.
- 140)** Ris. 53 del 2015.
- 141)** La mancata indicazione come visto consente comunque di beneficiare della rideterminazione in caso di scostamenti poco significativi
- 142)** Sent n.19242 del 28.9.2016.
- 143)** Sul piano delle imposte indirette l'acquirente potrà dimostrare la ragione per la quale non ha tassato le imposte di sua competenza sul valore minimo di riferimento. Potrà giocare un ruolo decisivo la sua conoscibilità della avvenuta rivalutazione.
- 144)** Concetto ribadito dalla circ AE n 1 del 15.2.2013. Già in precedenza l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 47 del 24 ottobre 2011) e (circ n 81 del 2002) aveva sostenuto che nel caso di cessione di un terreno a un prezzo inferiore al valore su cui si era pagata la sostitutiva l'intera operazione di rideterminazione cessava di avere effetto (circolare n. 15 del 2002).
- 145)** In presenza della sola indicazione di quest'ultimo.
- 146)** Risoluzione n 53 del 27 maggio 2015
- 147)** Così testualmente Ris. 53 par. 2 cit.
- 148)** In questo senso conclude ora la Risoluzione n 53 del 27 maggio 2015 par. 1. Ove sono anche elencate le sentenze e le ordinanze conformi della Corte di Cassazione.
- 149)** Si ricorda che invece la cessione di partecipazioni può essere effettuata a un prezzo inferiore al valore periziato senza che il cedente possa avere ripercussioni negative in ordine al suo utilizzo nel calcolo della plusvalenza. (arg ex art 5 comma 6 legge 448 del 2001 ove è prescritto che l'assunzione del valore affrancato come valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze).
- 150)** Circolare n 1 del 2013 paragrafo 4.1.
- 151)** Sulla parte di valore in eccedenza rispetto a quello (coincidente con il prezzo) su cui siano calcolate quelle ordinariamente dovute.
- 152)** Va segnalato tuttavia che, a differenza di quella relativa alla indicazione del doppio valore, tale soluzione potrà essere praticata solo fino al 30.6.2017.
- 153)** Omettendo il versamento delle eventuali rate non ancora pagate relative alla precedente rideterminazione.
- 154)** Riguardo al terreno posseduto in comproprietà in quanto pervenuto per successione ereditaria e successivamente a seguito di divisione divenuto di proprietà esclusiva di uno solo degli eredi è da ritenersi che spetti a quest'ultimo la possibilità di affrancare l'intero terreno e non solamente la quota indivisa posseduta al 01.01.2017.
- 155)** Introdotto con l'art 37 commi 38 e 39 del Dl. 223 del 4 luglio 2006.



- 156)** In senso difforme G. GAVELLI “Donazioni legate al valore dichiarato” in Il sole 24 ore del 13.2.2017 e G. ANDREANI e F. GIOMMONI in “Riapertura dei termini per la rivalutazione del valore di terreni e partecipazioni” in Il Fisco n 7 del 13.2.2017 questi ultimi distinguendo la rivendita di partecipazioni (ove sarebbe possibile) e di terreni e citando a tal proposito la circolare n 81 del 2002 emessa però in data precedente alla modifica dell’art 68 1 comma 2 capoverso del Tuir.
- 157)** In questo senso con riferimento all’affrancamento di partecipazioni si veda Ris. 91 del 17 ottobre 2014.
- 158)** Circ. n 27 del 2013.
- 159)** Sull’altra problematica della possibilità di dedurre il costo del fabbricato si veda infra.
- 160)** Che non abbia ancora fatto mutare la natura di terreno all’oggetto della cessione.
- 161)** A tali conclusioni è giunta anche la DRE Liguria in risposta all’interpello 903-120/2002 del 19.09.2002.
- 162)** La vendita andrebbe inquadrata al pari di una alienazione di fabbricato “costruito”; la plusvalenza sarebbe costituita a norma dell’art. 68 – 1 comma Tuir dalla differenza tra i corrispettivi percepiti e il costo di costruzione, senza possibilità di ulteriore rideterminazione, non essendo prevista in questo caso una modalità di rivalutazione del costo iniziale, riservata come noto solo ai terreni.
- 163)** Va sottolineato che se ricorra tale fattispecie, il terreno non rileverà più come tale, e quindi non si potrà concludere, come nel caso precedente valido non solo per le cessioni di fabbricati “costruiti” ma anche per quelle aventi a oggetto un fabbricato “in costruzione” che possa dirsi ultimato in tale stadio. Il fabbricato “costruito da non più di cinque anni” infatti non è solo il bene costruito e immediatamente utilizzabile, ma anche quello che, benché non ancora completato, possa dirsi “costruito” nella accezione di cui all’art. 67 Tuir lett. b).
- 164)** Cass. 13406 del 30 giugno 2016.
- 165)** Cass. n. 8350 del 2015 e Ctr Lombardia n. 168 del 2013.
- 166)** In materia di INVIM nella risoluzione n. 1/306/T del 20 settembre 1986 (ALLEGATO B) si è sostenuto che il valore iniziale vada fissato con riferimento alla data di entrata in vigore del provvedimento legislativo.
- 167)** Sentenza Cass n. 21981 del 17.10. 2014.
- 168)** Ris. n. 28 del 30.1.2009
- 169)** Non consente di formulare una diversa conclusione la fattispecie relativa al conseguimento della plusvalenza per l’alienazione del terreno, maturatasi, in capo al medesimo soggetto, secondo l’orientamento prevalente (per tutte Cass. 23.2.2017 n. 4711), nello stesso momento della venuta ad esistenza del bene. Tale ultimo scenario è infatti riferito alla percezione del corrispettivo di una fattispecie, il trasferimento del terreno, che seppure connessa è del tutto autonoma sul piano fiscale rispetto alla rivendita dell’appartamento. Non consente inoltre di rispondere diversamente il riferimento, anziché al prezzo di acquisto, al costo di costruzione del bene ex art. 68 Tuir. Tale diversa fattispecie riguarda infatti la rivendita della costruzione da parte del privato che l’abbia ultimata. Nella permuta in oggetto invece il privato rivende un bene che gli viene consegnato e venduto come ultimato.
- 170)** Si segnala che si sia intervenuta la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni un datato documento di prassi (Circ. AE n. 10 del 2006) esclude la fruizione di ulteriori costi benché inerenti se si venda il bene a un prezzo superiore al valore di perizia.
- 171)** La soluzione sarebbe la medesima anche con riferimento al negozio di permuta di terreno contro assunzione degli obblighi derivanti dalla sottoscrizione di una convenzione di lottizzazione (urbanizzazione primaria e secondaria, polizze assicurative, rispetto scadenze, collaudo e trasferimento delle aree).
- 172)** Sul tema Studio CNN n 102-2016/T “Cessioni Immobiliari e/o Aziendali e presunzione di “Maggior corrispettivo” Est. A. PISCHETOLA. Le conclusioni cui si giunge sono basate anche sulla condivisibile conclusione della applicazione generale della nuova regola recata dal D.Lgs. n. 147/2015 che trova applicazione anche per le plusvalenze realizzate al di fuori del regime d’impresa.
- 173)** Ciò non significa che il valore dichiarato, accertato o definito ai fini delle imposte di registro non possa più essere utilizzato in sede di accertamento del “maggior corrispettivo” rilevante ai fini delle imposte dirette. Il valore desumibile dal registro, cessato ogni automatismo degrada a mero indizio. Tuttavia è consentito al Fisco



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

utilizzarlo a tali fini unitamente ad altri elementi probatori e indiziari. Tali considerazioni valgono anche a ritenere non condivisibile la soluzione di indicare nell'atto di vendita avente ad oggetto beni diversi da quelli a cui sia applicabile il prezzo valore, sia il corrispettivo (inferiore al valore), da utilizzare ai sensi dell'art. 68 Tuir per il calcolo della plusvalenza, che il valore, di maggiore ammontare, da assoggettare a imposta di registro.

174) La Cassazione Ord. 1823 del 24 gennaio 2017 e Ord. 24857 del 5 dicembre 2016 si è espressa per l'applicazione retroattiva estesa ai giudizi in corso.

(Riproduzione riservata)