

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

TASSAZIONE SOSTITUTIVA DELLE PLUSVALENZE

(a cura del notaio Raffaele Trabace)

Anno 2010

INDICE

DISCIPLINA	3
PRINCIPI	5
CASI E QUESTIONI	7
NOTE SULLA RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI	16
TASSAZIONE SOSTITUTIVA - EVOLUZIONE NORMATIVA	18

DISCIPLINA

Ai sensi dell'art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, relativamente alle cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, la parte venditrice, con apposita dichiarazione resa al notaio in sede di atto di cessione, può chiedere che sulla plusvalenza realizzata sia applicata un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito nella misura del 20%.

A tal fine il cedente versa la relativa provvista al notaio, che provvede quindi all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva e alla conseguente comunicazione all'Agenzia delle entrate competente.

Il meccanismo sostitutivo deroga alla disciplina di cui all'art.67, comma primo, lettera b) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, T.u.i.r., secondo cui le plusvalenze realizzate mediante le cessioni di cui sopra costituiscono redditi diversi tassabili nei modi ordinari previsti dal citato T.U., purché non siano state conseguite nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Per la cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione il periodo di cinque anni di cui sopra decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Non realizzano plusvalenze le cessioni a titolo oneroso di immobili acquistati per successione e quelle aventi a oggetto unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Ai sensi dell' art. 5, n. 5 del T.u.i.r. per familiari si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Il meccanismo di tassazione sostitutivo non si applica ai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, le cui cessioni a titolo oneroso sono in ogni caso idonee a realizzare plusvalenze tassabili ordinariamente, anche se gli immobili stessi siano pervenuti per successione o siano posseduti da più di cinque anni.

Ai sensi dell'art. 68 del T.u.i.r. le plusvalenze di cui sopra sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Per gli immobili acquistati per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Si ritiene che nella maggiorazione del "valore iniziale" possano ricomprendersi non solo le spese relative all'acquisto ma anche qualsiasi altra spesa inerente al bene, ivi comprese quelle connesse alla cessione.

Pertanto il prezzo di acquisto del bene ceduto può essere aumentato delle spese notarili, delle imposte e delle tasse (registro, iva, ipotecaria, catastale, bollo, ecc.), dei tributi speciali, delle spese di mediazione relative all'acquisto e di quelle

sostenute per la cessione, delle spese per liberare l'immobile da servitù, oneri e altri vincoli; delle spese incrementative (es. per lavori di manutenzione e di ristrutturazione).

Il costo di costruzione del bene ceduto può essere aumentato del prezzo di acquisto del terreno e delle altre spese e imposte di cui sopra.

Sembra doversi escludere la possibilità di portare in deduzione della base imponibile le spese notarili relative a mutui contratti per l'acquisto dell'immobile e i relativi interessi passivi, da considerarsi non costi inerenti all'immobile ma costi relativi alle modalità di acquisizione della provvista necessaria per l'acquisto.

Il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 sull'INVIM, disciplina spesso richiamata per analogia, all'art. 12 escludeva espressamente dalle spese detraibili gli interessi passivi corrisposti in relazione all'acquisto. Tanto secondo la Circolare 19 dicembre 1972, n. 16 del Ministero delle Finanze, allo scopo di non creare disparità di trattamento tra soggetti che acquistavano con mezzi propri e contribuenti che procedevano all'acquisto mediante la contrazione di un mutuo.

Si reputa inoltre non computabile nei "costi inerenti" l'imposta comunale sugli immobili pagata dal proprietario-cedente, trattandosi di tributo ordinario da corrispondere in ragione del solo possesso del bene, tributo peraltro non deducibile agli effetti dell'imposta erariale sui redditi a norma dell'art. 17 del D.lgs. n. 504/1992 istitutivo dell'ICI stessa. (*Cfr. Quesito Cnn n. 9-2007/T*)

PRINCIPI

Fattispecie. Si ritiene che nella nozione di "cessioni a titolo oneroso" siano da ricomprendersi oltre agli atti traslativi del diritto di proprietà anche gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento.

Oggetto. Vi rientrano i beni immobili in genere ceduti prima che siano decorsi cinque anni dalla data dell'acquisto o della costruzione, esclusi i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, per le cui cessioni, con effetto dal 1° gennaio 2007, è stata esclusa la possibilità di avvalersi del meccanismo sostitutivo di tassazione. In relazione a tali ultime cessioni la disciplina è rimasta pertanto in vigore dal 1° gennaio al 31 dicembre 2006.

Imposta sostitutiva - Aliquota attuale. Aliquota elevata dal 12,50% al 20% con effetto dal 3 ottobre 2006, a seguito della modifica apportata, dall'art. 2, comma 21, d.l. n. 262/2006 conv. dalla l. n. 286/2006, all'art. 1, comma 496, legge n. 266/2005.

Soggetti e redditi. L'art. 67 del T.u.i.r. considera redditi diversi le plusvalenze di cui alla lettera b) in quanto non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Opzione. Nel caso di più venditori, l'AE ritiene ammissibile che l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sia esercitata solo dai soggetti che abbiano interesse ad avvalersene. (Cfr. Circolare 13 febbraio 2006 n. 6/E par. 11.8)

In assenza di opzione per il meccanismo sostitutivo, l'imposta sulla plusvalenza può essere assolta o nei modi ordinari previsti dal T.u.i.r. o mediante ricorso alla tassazione separata prevista dall'art. 17, comma 1, lettera g-bis) del medesimo T.U.

Ruolo del notaio. Il tema è trattato dallo *Studio Cnn n. 3/2006/T.*

Versamento e comunicazione. Il notaio è tenuto ad eseguire il versamento dell'imposta applicata sulla plusvalenza, sostitutiva dell'imposta sul reddito, entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro (30 giorni dalla stipula dell'atto), presentando all'Agenzia delle entrate apposito modello per via telematica, unitamente al contratto di compravendita trasmesso ai fini della registrazione, utilizzando le procedure disciplinate dal d.P.R. 18 agosto 2000, n. 308

e dai successivi decreti e provvedimenti attuativi, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento dell' Agenzia del territorio 6 dicembre 2006, concernente l' estensione delle procedure telematiche relative agli adempimenti in materia di atti immobiliari.

Il modello deve essere compilato in relazione a un solo cedente e ad un solo immobile.

Nell'ipotesi in cui nell'atto di cessione intervengano più venditori e/o vengono trasferiti più immobili, per ciascun cedente che intenda avvalersi della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili oggetto della cessione per i quali tale tassazione viene richiesta.

(Cfr. Risoluzione 5 gennaio 2006 n. 1/E - Provvedimento del direttore dell' AE 12 gennaio 2007, Prot. n. 2006/133524 - pubblicato nella G.U. n. 19 del 24 gennaio 2007)

CASI E QUESTIONI

1.1. Cessioni di immobili acquistati da non più di cinque anni

Se l'immobile per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita è stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare viene meno la presunzione di cessione posta in essere per finalità speculativa.

Pertanto la cessione non realizza plusvalenza tassabile a sensi dell'art. 67, comma primo, lett. b) del T.u.i.r.

L'unità immobiliare destinata ad abitazione deve essere classificata nella categoria catastale A, non assumendo alcun rilievo l'utilizzazione di fatto diversa dalla classificazione catastale.

Pertanto e per tale finalità l'unità immobiliare, oggetto di nuova costruzione o di ristrutturazione, può essere considerata idonea all'uso abitativo soltanto a decorrere dalla data di iscrizione nel catasto dei fabbricati.

Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente, tenuto presente che la dimora abituale in luogo diverso da quello risultante dai registri anagrafici deve essere provata sulla base di circostanze oggettive, quali, per es., l'intestazione delle utenze, l'effettivo utilizzo dei servizi connessi, le risultanze della corrispondenza.

(Cfr. Risoluzione 21 maggio 2007 n. 105/E - Risoluzione 30 maggio 2008 n. 218/E)

1.2. Cessioni di immobili ricevuti per donazione

In generale, se l'immobile per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita è stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare, la cessione non realizza plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del T.u.i.r.

Ai sensi dell'ultimo capoverso della predetta lettera b) dell'art. 67, in caso di cessione a titolo oneroso di immobile ricevuto in donazione il periodo di cinque anni di cui sopra decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Quest'ultima disposizione, introdotta dall' art. 37, comma 38, decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, intenderebbe evitare, secondo l'AF, eventuali manovre elusive.

In pratica la norma avrebbe lo scopo di impedire che il proprietario di un immobile, che non abbia ancora maturato il quinquennio di possesso e che non lo abbia destinato ad abitazione principale propria o dei suoi familiari, intendendolo vendere,

doni l'immobile stesso per es. a un familiare che successivamente proceda alla vendita, sottraendosi così al pagamento della plusvalenza, stante la espressa esclusione contenuta nella previgente normativa della tassabilità delle cessioni di immobili acquistati per donazione.

Il comma 39 dell'art. 37, d.l. 223/2006 citato, modifica inoltre l'art. 68, comma 1 del T.u.i.r. prevedendo che per gli immobili acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. In base al combinato disposto delle due disposizioni modificative degli articoli 67 e 68 del T.u.i.r., si può pertanto ritenere che siano attratte a tassazione le plusvalenze realizzate mediante cessioni di immobili con provenienza donativa rispetto alle quali concorrano simultaneamente le seguenti condizioni:

- che l'immobile sia stato acquistato dal donante a titolo oneroso;
- che non siano decorsi cinque anni dall'acquisto in capo al donante;
- che l'immobile non sia stato destinato per il maggior periodo intercorso tra l'acquisto del donante e la cessione fatta dal donatario ad abitazione principale di quest'ultimo o di un suo familiare.

Non realizzano pertanto plusvalenze le cessioni a titolo oneroso di immobili acquisiti per donazione, oltre che nelle ipotesi in cui sia decorso il quinquennio dall'acquisto da parte del donante o in cui l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale dal donatario o da un suo familiare, altresì nell'ipotesi in cui l'immobile sia stato acquistato dal donante per successione o donazione, atteso che l'espressione adottata dall'ultimo capoverso del primo comma dell'art. 68 citato è riferita evidentemente ad ipotesi di acquisto a titolo oneroso. (Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 28 par. 61)

1.3. Cessione nel quinquennio di pertinenza dell'abitazione principale

La cessione separata della pertinenza destinata al servizio dell'immobile adibito ad abitazione principale non determina plusvalenza tassabile a sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 26-2008/T)

1.4. Cessione di fabbricato acquistato per usucapione

“ (...) La rivendita di fabbricati acquistati per usucapione non è quindi riconducibile alla previsione di cui all'art. 81, lett. b) [n.d.r. ora art. 67, comma 1, lettera b)], in quanto l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo di carattere oneroso. Inoltre il tempo richiesto per il compimento dell'usucapione (20 anni in caso di usucapione ordinaria e 10 anni in caso di usucapione abbreviata) risulta concettualmente incompatibile con l'intento speculativo che è sottinteso dalla previsione di cui al richiamato art. 81, lett. b) [n.d.r. ora art. 67, comma 1, lettera b)], secondo cui si evidenzia un incremento di ricchezza

imponibile solo nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto e rivendita si realizzi nell'arco di un quinquennio”. (*Risoluzione 31 marzo 2003 n. 78/E*)

1.5. Cessione di fabbricato costruito e ultimato

L'AE ritiene che il termine quinquennale agli effetti dell'art. 67 del T.u.i.r. decorra dal momento in cui l'immobile è stato ultimato. Rilevando a tal fine, anche in assenza della formale attestazione di ultimazione dei lavori rilasciata dal tecnico competente e dall'accatastamento, “la sostanziale fruizione o utilizzazione economica del bene”. (*Cfr. Risoluzione 6 giugno 2008 n. 231/E*)

Contrariamente a quanto affermato con la *Risoluzione n.105/E/2007*, di cui sopra sub 1.1. “ Cessioni di immobili acquistati da non più di cinque anni.”, nella specie l'AE reputa irrilevante l'accatastamento, trattandosi di immobile che era stato già concesso in locazione e utilizzato prima dell'attribuzione da parte del catasto della categoria e della rendita catastale.

1.6. Cessione di fabbricato allo stato rustico

Nel caso in cui oggetto di cessione sia un fabbricato non ultimato ma esistente ai sensi del n. 6 dell'art. 2645-bis C.C., cioè sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura, la plusvalenza rientra nella previsione di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r. relativa alla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

In tale ipotesi il quinquennio inizia a decorrere dal momento in cui il fabbricato è venuto ad esistenza ai sensi dell'art. 2645-bis, n. 6 C.C. citato. Circostanza da comprovarsi ad es. con la denuncia al catasto dei fabbricati nella categoria provvisoria dei fabbricati in corso di costruzione.

In assenza di tali presupposti l'immobile rileva ancora come terreno edificabile la cui cessione genera in ogni caso plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), seconda parte del T.u.i.r. (*Cfr. Risoluzione 28 gennaio 2009 n. 23/E*)
In tal senso anche CNN Risposta a *Quesito n. 73-2007/T*.

Conseguentemente la parte venditrice che non agisca nell'esercizio delle attività di cui al primo capoverso del primo comma dell'art. 67 citato:

a) qualora ricorrano i presupposti perché il fabbricato possa considerarsi “esistente”, potrà avvalersi del meccanismo di tassazione sostitutivo della plusvalenza, che risulterà costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo di costruzione del bene ceduto aumentato di ogni altro costo inerente, ivi compreso quello dell'area, eventualmente rivalutato;

b) qualora, invece, l'immobile “rilevi” ancora come terreno edificabile, non potrà avvalersi del meccanismo di tassazione sostitutivo della plusvalenza, che risulterà

costituita:

- con il regime ordinario, dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione degli indici di cui all'art. 68, n. 2 del T.u.i.r (per i terreni acquistati per successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente);
- con il regime sostitutivo (a seguito di rideterminazione del valore di acquisto), dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il valore di perizia, aumentato dei costi sostenuti per la redazione della stessa.

1.7. Cessione di uno o di entrambi gli appartamenti ricavati dal frazionamento di un immobile acquistato nell'intero da non più di cinque anni

La cessione separata o congiunta delle unità derivanti dal frazionamento non determina plusvalenza a condizione che l'immobile nella sua originaria consistenza sia stato adibito ad abitazione principale del contribuente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione. (Cfr. Risoluzione 30 maggio 2008 n. 219/E)

1.8. Cessione di unità immobiliari costruite in sopraelevazione di immobile acquistato da non più di cinque anni e destinato ad abitazione principale del contribuente

Secondo l'AE per le unità immobiliari oggetto di nuova costruzione la eventuale plusvalenza concorre alla base imponibile Irpef. (Cfr. Risoluzione 30 maggio 2008 n. 219/E)

1.9. Cessione nel quinquennio a seguito di separazione o divorzio di immobile non adibito ad abitazione principale dei coniugi o di loro familiari

Nei trasferimenti immobiliari tra coniugi conseguenti agli accordi di separazione personale o divorzio, manca normalmente il presupposto dell'onerosità. Tuttavia, anche nelle ipotesi in cui si faccia luogo al pagamento di un corrispettivo, si può ritenere che la cessione non sia soggetta a tassazione ai sensi degli articoli 67 e 68 del T.u.i.r., stante la esenzione da ogni imposta e tassa prevista per tali trasferimenti dall'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74. (Cfr. CNN Studio n. 60-2006/T)

1.10. Cessione nel quinquennio di immobile di proprietà di entrambi i coniugi, assegnato in sede di separazione personale al marito

Ai sensi dell'art. 67, lettera b) del T.u.i.r. si considerano redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, escluse le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Pertanto secondo l'AF la cessione “ a titolo oneroso, entro il quinquennio dall'acquisto, dell'immobile adibito ad abitazione principale del solo marito, assegnatario della stessa a seguito di separazione consensuale, non produce plusvalenza imponibile nei confronti della moglie separata dato che il marito, anche in regime di separazione, è considerato un familiare.” (*Risoluzione 7 marzo 2008 n. 82/E*)

1.11. Cessione nel quinquennio a seguito di consolidazione dell'usufrutto

La cessione non genera plusvalenza tassabile qualora l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale dell'usufruttuario o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione.

In caso contrario secondo l'AE “ la plusvalenza da assoggettare a tassazione risulta costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito per la cessione dell'immobile del quale i venditori, a seguito dell'estinzione dell'usufrutto hanno riacquistato la piena proprietà, e il prezzo da questi pagato per la nuda proprietà, aumentato di ogni altro costo inerente al bene, ai sensi dell'art. 68 del T.u.i.r. e rivalutato secondo gli indici ISTAT, come precisato dalla circolare del 6 novembre 2002 n. 81, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328”. (*Risoluzione 30 maggio 2008 n. 218/E*)

1.12. Valore della nuda proprietà in caso di estinzione dell'usufrutto

"La Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, con riferimento alla disciplina dettata dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha precisato che possono usufruire della rideterminazione del valore dei terreni o delle partecipazioni i contribuenti che, alla data di riferimento (attualmente, il 1 gennaio 2010), possiedono i beni rivalutabili a titolo di proprietà ovvero siano titolari di altro diritto reale sugli stessi.

Con particolare riguardo al diritto di usufrutto, pertanto, la rideterminazione dei valori spetta sia al nudo proprietario che all'usufruttuario relativamente ai diritti di ciascuno.

Tuttavia, occorre tener presente che, ai sensi dell'articolo 979 del codice civile, l'usufrutto deve avere una durata limitata, visto che lo stesso non

può eccedere la vita dell'usufruttuario. Pertanto, nell'ipotesi di estinzione dell'usufrutto (a titolo successorio ovvero ad altro titolo), i beni sono detenuti dal nuovo possessore a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà. Di conseguenza, il nuovo possessore, in sede di cessione dei beni, non può assumere come costo il valore del diritto di usufrutto." (Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, 6.1)

1.13. Rivalutazione dell'usufrutto e consolidazione dell'usufrutto con la nuda proprietà

“Il contribuente che diventi pieno proprietario del terreno non può portare ad aumento del proprio costo il valore rideterminato del diritto di usufrutto in quanto il bene e' posseduto a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.” (Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, 6.2)

1.14. Cessione della piena proprietà di immobile in relazione al quale sono stati acquistati in due momenti diversi la nuda proprietà e l'usufrutto

Ai fini della determinazione della eventuale plusvalenza tassabile, l'AE ritiene che, trattandosi di diritti acquistati separatamente, la nuda proprietà e l'usufrutto debbano essere valutati separatamente.

I rispettivi valori andranno determinati applicando al prezzo di vendita i coefficienti per il calcolo del diritto di usufrutto di cui alla tabella allegata al TU Imposta di Registro, in base all'età del cedente.

Ai fini del computo dei periodi quinquennali intercorrenti tra acquisti e cessione i dies a quo vanno considerati separatamente.

Allo stesso modo vanno tenuti distinti i due titoli di acquisto per stabilire se i diritti ceduti siano stati utilizzati a fini abitativi per il maggior periodo intercorso tra acquisti e cessione. (Cfr. Risoluzione 20 luglio 2009 n. 188/E)

1.15. Cessione di immobile a seguito di esclusione dal patrimonio dell'impresa

Il passaggio di un immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale, anche se posto in essere nel quinquennio dall'acquisto, non configura attività speculativa da assoggettare a tassazione ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r., atteso che l'immobile rimane in ogni caso nella titolarità giuridica del soggetto che pone in essere l'operazione.

Pertanto, in caso di successiva vendita dell'immobile stesso, il quinquennio di cui al citato art. 67, in quanto non interrotto dal suddetto passaggio, è da computarsi dalla

data di acquisto in capo al cedente. (Cfr. Circolare 16 luglio 1998 n. 188/E, par. 5)

1.16. Cessione nel quinquennio di immobile ad uso abitativo assegnato a seguito di scioglimento di società di comodo

“ Si deve dunque concludere nel senso che deve considerarsi imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r. la plusvalenza determinata dalla successiva rivendita infraquinquennale del bene immobile ricevuto per assegnazione quando tra l'assegnazione e la rivendita non siano trascorsi cinque anni” (CNN Risposta a Quesito n. 250-2008/T)

Tanto a condizione, ovviamente, che l'immobile per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'assegnazione e la vendita non sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare.

1.17. Rinuncia a servitù

Secondo l'AE nella specie trova applicazione l'art. 9, comma 5 del T.u.i.r., che stabilisce 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".

In tal caso il corrispettivo della rinuncia è da ricondurre all'art. 67, lettera b) del T.u.i.r, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. (Cfr. Risoluzione 22 maggio 2008 n. 210/E)

1.18. Patto di riservato dominio

Relativamente alla vendita di un terreno agricolo acquistato con patto di riservato dominio in capo alla parte venditrice e poi “riscattato” col pagamento dell'ultima rata di prezzo, l'AE ritiene che il quinquennio di cui all'art. 67 comma 1 lett. b) del T.u.i.r., ai fini della tassazione della eventuale plusvalenza realizzata, decorra non già dalla stipula dell'atto di compravendita con riserva di proprietà, ma dal momento del verificarsi dell'effetto traslativo, coincidente con il saldo del prezzo. (Cfr. Risoluzione 30 gennaio 2009 n. 28/E)

1.19. Cessioni di fabbricati rientranti in un piano di recupero

“ (..) Nel caso specifico ad essere ceduti sono n. 2 fabbricati: uno ad uso - identificato al NCEU al F. ..., Cat. D/7 - ed uno ad uso di civile abitazione - identificato al NCEU al F. ..., Cat. A/3 – entrambi situati nel Comune di ...

Trattasi di fabbricati rientranti, unitamente ad altri immobili, in un area oggetto del

Piano di recupero n. ..., già approvato in via definitiva, avente una superficie complessiva di mq. 9.500.

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

Al riguardo, è significativa la circostanza che lo schema di convenzione predisposto ha già stabilito le cubature ammesse in relazione alle varie tipologie di edifici realizzabili (residenziali, produttivi e destinati ad uffici e commercio).

Dal predetto schema di convenzione risulta, inoltre, che l'area sarà sottoposta ad interventi di trasformazione urbana che comporteranno modifiche all'assetto, alla consistenza e alle funzioni insediate, e che per la realizzazione degli edifici residenziali e uffici previsti sarà necessaria la preventiva demolizione degli edifici esistenti.

Ad avviso della scrivente, concordemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, la fattispecie in esame appare riconducibile alla lettera b), trattandosi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Al riguardo si rammenta che, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, "un'area e' da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". (*Risoluzione 22 ottobre 2008 n. 395/E*)

1.20. Rideterminazione al 1 gennaio 2008 del valore di terreni già rideterminato al 1 gennaio 2002 – Rimborso

“(…) si fa presente che le norme successive alla legge finanziaria 2002, legge che ha introdotto l'agevolazione in oggetto, non hanno mai contemplato la possibilità di poter compensare le somme versate a titolo di imposta sostitutiva qualora successivamente il contribuente abbia usufruito della possibilità di rideterminare il valore del terreno in epoche più recenti.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che il contribuente, ove lo ritenga opportuno, può usufruire delle successive disposizioni agevolative, procedendo al versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore della nuova perizia e richiedere il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, dell'imposta

precedentemente versata (cfr. circolari n. 10/E del 13 marzo 2006, n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003) ovviamente entro i termini dallo stesso previsti.

Pertanto, qualora il contribuente istante abbia rideterminato il valore dei terreni in

oggetto alla data del 1 gennaio 2002 ed intenda usufruire della nuova rideterminazione del valore dei terreni alla data del 1 gennaio 2008, non può chiedere il rimborso dell'imposta versata in quanto sono trascorsi 48 mesi dal termine di versamento dell'imposta, ne' tanto meno può compensare le somme già pagate.

Si ritiene, inoltre, che in presenza del termine di decadenza non possa invocarsi la norma generale sui rimborsi contenuta nell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in base alla quale si può presentare domanda di restituzione dell'imposta entro due anni dal giorno in cui si e' verificato il presupposto per la restituzione che, in tal caso, potrebbe essere rappresentato dalla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2008. Ciò in quanto tale ultima disposizione non costituisce una proroga delle precedenti, dal momento che il presupposto per poter usufruire della nuova agevolazione, ossia il possesso dei terreni alla data del 1 gennaio 2008, e' diverso da quello inizialmente previsto.” (*Risoluzione 10 giugno 2008 n. 236/E*)

1.21. Rideterminazione del valore dei terreni

“(…) Come noto, per i contribuenti che detenevano terreni edificabili e con destinazione agricola alla data del 1 gennaio 2002, l'articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) ha previsto la possibilità di avvalersi della rideterminazione del valore degli stessi effettuando il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 4 per cento del valore risultante dalla perizia giurata di stima.

Il termine entro il quale redigere la suddetta perizia ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato inizialmente fissato al 30 settembre 2002 e successivamente prorogato al 31 dicembre 2002. In seguito e' stata più volte prevista da parte del legislatore la possibilità di rideterminare il valore dei terreni modificando la data in cui dovevano essere posseduti gli stessi e la scadenza per gli adempimenti prescritti.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2008. A tal fine, la data prevista per redigere la perizia giurata di stima e per effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta è fissata al 30 giugno 2008.

L'imposta dovuta può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 giugno 2008 **(1)**, con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento annuo.

Si ricorda che il costo di acquisto in tal modo rideterminato e' utilizzabile, in luogo del costo storico, ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR). (*Risoluzione 10 giugno 2008 n. 236/E*)

(1) Termine del 30 giugno 2008 prorogato al 31 ottobre 2008 dall'art. 4, comma 9-ter della legge 2 agosto 2008, n. 129 di conversione del dl. 3 giugno 2008, n. 97.

NOTE SULLA RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI

L'art. 2, comma 299, legge 23 dicembre 2009, n. 191 dispone:

91. Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al primo periodo le parole: "1° gennaio 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**1° gennaio 2010**".
- b) al secondo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".
- c) al terzo periodo le parole: "31 ottobre 2008", sono sostituite dalle seguenti: "**31 ottobre 2010**".

1° gennaio 2010 è la data alla quale i terreni devono essere posseduti.

31 ottobre 2010 è la data a decorrere della quale le imposte sostitutive possono essere rateizzate, fino a un massimo di tre annualità di pari importo.

31 ottobre 2010 è il termine entro il quale deve essere redatta e giurata la perizia di stima.

Data della perizia. La perizia va redatta prima di trasferire i beni. (*Cfr. Circolare 1° febbraio 2002 n. 15/E*)

Valore normale minimo. Il comma 6 dell'art. 7 della L. n. 448/2001 stabilisce che "La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili, costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

Menzione in atto. Nell'atto di cessione è necessario pertanto far menzione della perizia e del relativo valore.

Aliquota imposta sostitutiva. 4% da applicare sul valore risultante dalla perizia.

Rateizzazione imposta sostitutiva. Il versamento può essere rateizzato in un numero massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 31 ottobre 2010.

Versamento imposta sostitutiva. Il versamento dell'imposta non deve necessariamente precedere la cessione, dato che questa può avvenire anche in data antecedente a quella di cui sopra, stabilita dalla legge per i versamenti in unica soluzione o rateali dell'imposta sostitutiva.

Cessione terreno rivalutato. Qualora la cessione avvenga per un corrispettivo corrispondente al valore di perizia, null'altro è dovuto dal cedente oltre all'imposta sostitutiva del 4%.

Qualora, invece, il corrispettivo sia superiore, la base imponibile per la plusvalenza di cui agli artt. 67 e 68 del T.u.i.r. è data dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il valore di perizia maggiorato dei costi sostenuti per la stessa.

Soggetti competenti per la redazione delle perizie. Sono gli iscritti agli albi degli ingegneri, dagli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili.

Asseverazione. Le perizie possono essere presentate per la asseverazione oltre che presso la cancelleria del tribunale, anche presso gli uffici dei giudici di pace e presso i notai.

Registrazione. Il verbale di asseverazione è esente da registrazione ai sensi dell'art. 5 della Tabella Allegato B al T.U.R., in quanto rientrante tra gli atti e i documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute.

TASSAZIONE SOSTITUTIVA - EVOLUZIONE NORMATIVA

- a) In base all' art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), con effetto dal 1° gennaio 2006:

“ In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all' atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all' articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un' imposta, sostitutiva dell' imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all' applicazione e al versamento dell' imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all' Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.”

Il meccanismo sostitutivo deroga alla disciplina di cui all' art. 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 che così recita:

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

Il successivo art. 68 del medesimo T.u.i.r. stabilisce:

“1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell' articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

- b) Art. 37, decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248

con effetto dal 4 luglio 2006

il comma 38 apporta le seguenti modificazioni all' art. 67 comma primo lettera b) del T.u.i.r:

sopprime le parole "o donazione";

aggiunge in fine il seguente periodo "In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".

il comma 39 aggiunge nell'art. 68 comma 1 del T.u.i.r dopo il primo periodo il seguente:

"Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell' articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante".

c) Art. 2, comma 21, decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286

con effetto dal 3 ottobre 2006

modifica l' art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266, elevando l' aliquota dell'imposta sostitutiva al 20%.

d) art. 1, comma 310, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007)

con effetto dal 1° gennaio 2007

nell'art. 1, comma 496, legge 266/2005 vengono soppresse le parole: "e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Le norme attualmente in vigore

Art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni
“ In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all' atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all' articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un' imposta, sostitutiva dell' imposta sul reddito, del 20 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all' applicazione e al versamento dell' imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all' Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.”

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni
TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Art. 67 Redditi diversi

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti dell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

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

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

(...)

Art. 68 Plusvalenze

1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell' articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell' articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

(...)

RTRABACE 2010