

Studio n. 21-2012/T

## Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili

Approvato dalla Commissione studi tributari il 18 aprile 2012

**Sommario:** Introduzione; A) ASPETTI GENERALI; In relazione a quali imposte si parla di plusvalenze immobiliari?; 1. Ambito soggettivo: chi sono i soggetti in capo ai quali può maturarsi una plusvalenza immobiliare?; 2. Ambito Territoriale: a quali beni immobili occorre far riferimento quando si parla di plusvalenze immobiliari?; 3. Il trasferimento di beni immobili – rilevanza fiscale: oltre al possesso qualificato occorre una fattispecie traslativa; 3.1 *Presupposto impositivo: al momento del trasferimento dell'immobile – la tassabilità della plusvalenza può non coincidere*; 3.2 *Per la rilevanza fiscale è dunque necessario il trasferimento a titolo oneroso?*; 3.2.1 *che significa cessione a titolo oneroso?*; 3.2.2 *È imponible la plusvalenza realizzata mediante trasferimento di diritti reali parziari?*; 4. Ai fini fiscali e in particolare ai fini della emersione delle plusvalenze immobiliari occorre l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata ?; 4.1 *Scrittura privata con effetto traslativo = rileva la plusvalenza*; 4.2 *Scrittura con effetto meramente obbligatorio = non genera plusvalenza*; 5. Come comportarsi in caso di nullità dell'atto di provenienza/titolo di acquisto? Si realizza comunque materia imponible? Che rilevanza ha la pronuncia giudiziale di nullità?; 5.1 *Quando rileva allora la nullità del titolo originario?*; 5.2 *Quale è la sorte delle somme corrisposte a titolo di plusvalenza a seguito della declaratoria di nullità?*; 5.3 *Sono ammessi accordi tra le parti volti a trasferire a altri l'onere dell'imposta?*; B) PLUSVALENZE : LE IPOTESI DISCIPLINATE; 6. Le plusvalenze sono tassative?; 6.1. *Quali sono nello specifico le plusvalenze immobiliari?*; C) PLUSVALENZE: I TERRENI; 7. Quali sono i terreni edificabili ?; 7.1 *Quale è la distinzione tra ipotesi di cui alla lett. a) e alla lett. b) di cui all'art. 67 Tuir con riferimento al trasferimento di terreni oggetto di lottizzazione e terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria?*; 7.2 *Perché rileva la differenza tra cessione ex lett. a) e cessione ex lett. b)?*; 7.3 *Come si calcola la plusvalenza relativa alla vendita di un terreno agricolo divenuto successivamente edificabile?*; 7.4 *Come si differenziano ai fini del pagamento della imposta le ipotesi di plusvalenze ex lett. a) e quelle ex lett. b)?*; 7.5 *Come opera la plusvalenza nell'ipotesi di cessione di un terreno edificabile effettuata da un imprenditore agricolo?*; 7.6 *È plusvalente la cessione a titolo oneroso di un terreno agricolo su cui sia possibile una limitata attività edificatoria?*; 7.7 *È plusvalente la cessione a titolo oneroso di un terreno agricolo effettuata da un agricoltore non nell'esercizio dell'impresa agricola?*; D) PLUSVALENZE DISCUSSE : Cessione di cubatura; 8. È imponible la cessione di cubatura?; 8.1 *Come si determina la tassazione della plusvalenza inerente la cessione di cubatura?*; 8.2 *È plusvalente la cessione del fondo effettuata dopo la cessione della cubatura?*; 8.3 *Cubatura come "bene autonomo"- la normativa più recente- il nuovo art. 2643 c.c. n. 2 -bis*; 8.4 *Cessione di diritti edificatori e crediti edilizi*; 8.4.1 *Decollo come presupposto d'imposta : non genera materia imponible per le dirette*; 8.4.2 *Volo come presupposto d'imposta*; 8.4.3 *Atterraggio come presupposto d'imposta* ; 8.5 *Nell'atto di redistribuzione immobiliare il trasferimento dei terreni al fine della formazione dei lotti è soggetto a plusvalenza?*; E) PLUSVALENZE LE ECCEZIONI: Quali sono i casi esenti da plusvalenza?; 9. Quali sono le eccezioni?; - Ipotesi escluse per legge;; 9.1- *Fabbricati e terreni agricoli venduti dopo 5 anni dall'acquisto o dalla costruzione.*; 9.1.1 *L'eccezione dei 5 anni rileva sempre ?*; 9.1.2 *Come decorre il quinquennio per i fabbricati in costruzione e di fabbricati ristrutturati?*; 9.1.3 *Da quando*

*decorre il quinquennio nel caso di vendita di un A2 ottenuto da una modifica di destinazione d'uso di un locale C2 senza che siano stati effettuati lavori di ristrutturazione?; 9.2- Fabbricati che per la maggior parte del periodo intercorso tra acquisto e cessione sono stati adibiti a abitazione principale del titolare o dei suoi familiari.; 9.2.1 Differenza tra dimora abituale e residenza anagrafica; 9.2.2 Cessione di pertinenza di prima abitazione; 9.2.3 Chi sono i familiari?; 9.3 -Fabbricati e terreni non edificabili acquisiti per successione; - Eccezioni individuate da documenti di prassi e giurisprudenza; 9.4 -Beni acquistati per usucapione; 9.5 Un'ipotesi parzialmente diversa è quella relativa alla assegnazione di beni tra coniugi in sede di separazione o divorzio; 9.6 -Cessione di beni immobili aziendali : il singolo bene non rileva autonomamente; F) COME E SU COSA SI PAGA LA PLUSVALENZA?; 10. generalità; 10.1 Vendita a rate ; 10.2 Come e quando si pagherà la plusvalenza con riferimento a una vendita il cui prezzo sia stato corrisposto in data anteriore all'atto? Ad esempio in data anteriore al 4 luglio 2006?; 10.3 Vendita con riserva della proprietà; 10.4 Permuta di cosa presente con cosa futura; G) COME SI CALCOLA IL COSTO DI ACQUISTO?: La rivalutazione; 11. Generalità; 11.1 Cosa significa valore normale minimo?; 11.2 Cosa fare allora se si vuole cedere a un prezzo più basso del valore periziato ma si volessero comunque conservare i vantaggi della rivalutazione?; 11.3 È possibile la rivalutazione parziale con riferimento a un terreno che abbia una doppia diversa destinazione (es agricola e edificabile)?; 11.4 È possibile la rivalutazione parziale in presenza di più comproprietari?; 11.5 È possibile la rivalutazione parziale di un diritto reale?; 11.6 È possibile la rivalutazione del valore della cubatura ?; 11.7 Se non è stata ancora asseverata la perizia si può procedere alla vendita senza perdere i vantaggi della rivalutazione?; 11.8 Se è stata fatta la sola perizia ma non è stata pagata ancora l'imposta sostitutiva si può procedere alla vendita senza perdere i vantaggi della rivalutazione?; 11.9 Vendita di fabbricato costruito su terreno oggetto di rivalutazione: è possibile considerare il valore rideterminato come costo di acquisto?; 12. L'imposta sostitutiva – il ruolo del Notaio; H) QUALI SONO I RAPPORTI TRA CORRISPETTIVO E VALORE DI MERCATO?; 13. Generalità; 13.1 Rapporto tra imposta di registro e imposte dirette: il valore accertato ai fini dell'imposta di registro ha effetto anche per l'imposizione diretta? Determina cioè una plusvalenza?; 13.2 E con riguardo all'Iva?; 13.3 Ai fini del calcolo della differenza si può assumere come costo iniziale il "valore accertato" anziché il "prezzo di acquisto"?; I) COME OPERANO LE PLUSVALENZE NEL REDDITO DI IMPRESA?.*

\*\*\*

## **Introduzione**

Lo studio intende offrire un supporto pratico per i notai che sono chiamati a occuparsi di plusvalenze immobiliari. <sup>(1)</sup>

La Commissione Studi Tributarî ha già curato l'approfondimento scientifico della materia con un altro recentissimo studio <sup>(2)</sup>. I due studi vanno quindi letti in chiave integrata; il presente lavoro perché fornisce delle linee guida di immediato utilizzo pratico e il precedente degli elementi di riflessione per chi abbia l'esigenza di analizzare più in dettaglio singole fattispecie.

### **A) ASPETTI GENERALI**

In relazione a quali imposte si parla di plusvalenze immobiliari?

Nell'Irpef (si configura come un reddito diverso ex artt. 67 e 68 Tuir oppure come concorrente alla formazione del reddito di lavoro autonomo ex art. 54 Tuir oppure ancora come

componente del reddito di impresa ex art. 58 Tuir) e nell'Ires (quale componente del reddito delle società ex artt. 73, 81 e 86 Tuir).

Il tema delle plusvalenze immobiliari è comune a vicende traslative aventi a oggetto immobili sostanzialmente identiche ma distinte e caratterizzate in particolare dal soggetto che ne risulta obbligato sul piano tributario.

Sono dunque disciplinate dal legislatore sia plusvalenze immobiliari non realizzate nell'esercizio di una attività economica <sup>(3)</sup> sia plusvalenze immobiliari che invece si realizzano nell'esercizio di un'attività di impresa <sup>(4) (5)</sup>.

Il presente studio, specie per il maggiore coinvolgimento del notaio, è volto a sviluppare solo alcune problematiche in tema di plusvalenze maturate nell'ambito dei redditi diversi; nell'ultimo paragrafo si darà un cenno delle plusvalenze nel reddito di impresa.

### **1. Ambito soggettivo: chi sono i soggetti in capo ai quali può maturarsi una plusvalenza immobiliare ?**

I redditi diversi, tra i quali si ricomprendono le plusvalenze immobiliari, sono quelli maturati da persone fisiche <sup>(6)</sup> (non esercenti arti e/o professioni) che percepiscono i proventi al di fuori dell'esercizio dell'impresa, società semplici, enti non commerciali <sup>(7)</sup> e soggetti non residenti.

### **2. Ambito Territoriale: a quali beni immobili occorre far riferimento quando si parla di plusvalenze immobiliari ?**

Oltre che a beni immobili che si trovano nel territorio dello stato italiano, la normativa è espressamente riferita anche alle plusvalenze maturate con riferimento a beni immobili ubicati all'estero. Va data rilevanza primaria alla residenza del soggetto cedente piuttosto che all'ubicazione del bene o al luogo dove avvenga la cessione. Se il cedente a norma dell'art. 2 del Tuir risulterà residente fiscalmente in Italia la plusvalenza sarà imponibile in Italia; le convenzioni internazionali regoleranno i problemi di doppia imposizione. <sup>(8)</sup>

La ris. 143 del 22 giugno 2007 tratta proprio di un caso riguardante un bene ubicato all'estero, escludendo la possibilità di corrispondere l'imposta sostitutiva nel caso di atto non ricevuto da notaio italiano.

### **3. Il trasferimento di beni immobili – Rilevanza fiscale: oltre al possesso qualificato occorre una fattispecie traslativa**

A differenza di altri redditi <sup>(9)</sup>, per configurarsi una plusvalenza immobiliare è richiesto oltre al possesso qualificato di un bene anche una fattispecie traslativa a titolo oneroso dello stesso. <sup>(10)</sup>

### **3.1 Presupposto impositivo: al momento del trasferimento dell'immobile – la tassabilità della plusvalenza può non coincidere**

Il presupposto impositivo si verifica al momento in cui viene trasferito l'immobile. La plusvalenza diventa invece imponibile solo al momento della percezione del corrispettivo (principio di cassa) e limitatamente alla parte effettivamente incassata.

### **3.2 Per la rilevanza fiscale è dunque necessario il trasferimento a titolo oneroso?**

La fattispecie imponibile presuppone il realizzo di una plusvalenza conseguente proprio al manifestarsi dell'effetto traslativo <sup>(11)</sup>. L'art. 67 lett. a) infatti evidenzia chiaramente l'inciso “ e la successiva vendita” così come la successiva lett. b) parla di “cessione a titolo oneroso di beni immobili” <sup>(12)</sup> <sup>(13)</sup>

#### **3.2.1 che significa cessione a titolo oneroso?**

La “ cessione “ che implica una plusvalenza deve essere intesa in senso ampio (arg ex art. 9 ult. comma Tuir) e comunque tale che la titolarità di un bene venga trasferita dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro soggetto. <sup>(14)</sup>

*Non è tale ad esempio il passaggio dei beni dalla sfera personale alla sfera imprenditoriale della persona fisica.*

Il bene rimane nella titolarità giuridica del soggetto e pertanto non costituisce una operazione rilevante ai fini delle imposte dirette (Ris. 188 del 1998) Anche ai fini del decorso del quinquennio non rileva l'estromissione agevolata dell'immobile operata dall'imprenditore.

ESEMPIO. Se dunque Tizio acquisti un locale commerciale a titolo personale non dichiarando nel rogito di intervenire quale imprenditore e successivamente “conferisca” <sup>(15)</sup> il bene nella sua impresa individuale non si realizzerà una plusvalenza. <sup>(16)</sup> Attenzione all'ipotesi inversa : si realizzerà una destinazione a finalità estranee rilevante fiscalmente, nonché, ai fini iva, un'ipotesi di autoconsumo. <sup>(17)</sup>

Argomentando dalla definizione ampia di cessione si è giunti a ricomprendervi sia la

- permuta <sup>(18)</sup> che la

- *datio in solutum* e comunque

- tutte le ipotesi di cessione e/o costitutive di diritti reali nonché di

- conferimento degli stessi.

- divisione con conguaglio (rileva per le imposte dirette limitatamente alla parte eccedente il valore dell'ammontare spettante sulla massa comune).

Addirittura vi si comprende la

- costituzione di servitù <sup>(19)</sup> ove anche in mancanza del trasferimento della titolarità del bene si è ritenuto prevalente l'aspetto costitutivo di diritti reali. <sup>(20)</sup>

Invece, è discussa la rilevanza ai fini della determinazione delle plusvalenze con riferimento alle seguenti fattispecie di trasferimento a titolo oneroso:

- contratto di mantenimento (denominato anche contratto " vitalizio" <sup>(21)</sup>) Taluno sostiene che non si realizzi una plusvalenza perché il corrispettivo non risulterebbe definito e anche perché non risulterebbe imponibile un corrispettivo consistente in un *facere*. Un'altra tesi invece ritiene che si maturi una plusvalenza tassabile anche per evitare finalità elusive. <sup>(22)</sup> Nella consapevolezza che il fisco sarà molto attento a contrastare un uso elusivo del contratto di mantenimento si ritiene comunque preferibile tale ultimo orientamento.

- mutuo dissenso rileva ai fini della plusvalenza solo se viene ritenuta prevalente la tesi dell'atto contrario non dotato di causa propria e dunque equiparato a una vendita <sup>(23)</sup>.

Se al contrario fosse ritenuta prevalente la tesi dell'atto estintivo dotato di causa propria, è come se il negozio non ci fosse mai stato e quindi risulterebbe irrilevante ai fini della determinazione di una plusvalenza, anche nel caso in cui riguardasse terreni edificabili. <sup>(24)</sup>

### *3.2.2 È imponibile la plusvalenza realizzata mediante trasferimento di diritti reali parziari?*

La risposta è senza dubbio positiva; una riflessione va fatta con riferimento ai due valori da contrapporre ai fini della emersione della plusvalenza. <sup>(25)</sup>

- cessione della piena proprietà dopo il consolidamento dell'usufrutto per estinzione. Rivendita nel quinquennio dal consolidamento. Rileva solo il trasferimento della nuda proprietà.

La vicenda rileva nel caso in cui consolidatasi la nuda proprietà con l'usufrutto il soggetto divenuto pieno proprietario rivenda il bene nel quinquennio dal consolidamento. La ris. 218 del 2008 dice che visto che l'usufrutto è temporaneo, il nudo proprietario viene considerato come se fosse il pieno proprietario. Il nudo proprietario quindi non acquista un "nuovo" diritto ma vede riespandersi il diritto di proprietà già presente nel suo patrimonio. I cinque anni allora si riferiscono al momento dell'acquisto della nuda proprietà. È comunque fatta salva l'ipotesi di utilizzo come abitazione principale ai fini della esenzione.

- cessione della piena proprietà dopo l'acquisto separato di nuda proprietà e di usufrutto. Rilevano separatamente l'uno dall'altro.

A differenza del consolidamento per morte dell'usufruttuario nel caso in cui la proprietà si è consolidata per effetto di due acquisti a titolo oneroso in due momenti diversi di usufrutto e nuda proprietà la vicenda va analizzata come se la vendita riguardasse due atti diversi. Il calcolo della

plusvalenza eventualmente emergente (anche su uno solo dei due diritti reali) va effettuato valutando separatamente la nuda proprietà e l'usufrutto il tutto tramite l'applicazione al prezzo di vendita dei coefficienti previsti ai fini dell'imposta di registro (Ris. 188 del 2009). Va tenuto presente che il calcolo andrà fatto con riferimento all'età del cedente.

La cessione dell'usufrutto rileverà a norma della lettera h dell'art. 67 Tuir; mentre la cessione della nuda proprietà rileverà a norma della lettera b) (ris. Ministeriale n. 77/20 del 12.01.1993)

- costituzione di servitù

Il Fisco (ris. 379/2008) ritiene che anche la costituzione di servitù rientri tra gli atti plusvalenti trattandosi di una costituzione di diritti reali a titolo oneroso (artt. 67 e 9 del Tuir). Giova ricordare infatti che l'art. 9 del Tuir al comma 5 dispone che 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. Si rendono quindi applicabili le regole fiscali stabilite per le cessioni, ne consegue che vista la tassabilità delle cessioni a titolo oneroso sotto il profilo delle imposte dirette anche l'operazione di cui trattasi è produttiva di plusvalenze tassabili. <sup>(26)</sup>

- rinuncia a servitù

Alla stessa stregua è considerata anche la rinuncia a servitù dietro corrispettivo (ris. 210 del 22.5.2008).

#### **4. Ai fini fiscali e in particolare ai fini della emersione delle plusvalenze immobiliari occorre l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata ?**

L'intervento del Notaio non è sempre necessario ai fini del conseguimento di una plusvalenza immobiliare. Come noto a norma dell'art. 1350 n. 1 cc per il trasferimento della proprietà di beni immobili è sufficiente la semplice scrittura privata anche non autenticata.

Ai fini fiscali va analizzato il contenuto della stessa.

##### ***4.1 Scrittura privata con effetto traslativo = rileva la plusvalenza***

La circolare n. 73 del 1994 precisa che gli effetti di un atto scritto anche se non notarile possono essere idonei al trasferimento della proprietà e quindi generare materia imponibile. (nel caso in cui sia prevista l'immissione in possesso del bene e sia regolato e saldato integralmente il corrispettivo).

##### ***4.2 Scrittura con effetto meramente obbligatorio = non genera plusvalenza***

Se dal contenuto della scrittura atto emerge invece che non abbia effetto traslativo non rileverà per l'art. 67 Tuir.

## **5. Come comportarsi in caso di nullità dell'atto di provenienza/titolo di acquisto? Si realizza comunque materia imponibile? Che rilevanza ha la pronuncia giudiziale di nullità?**

In materia d'imposte dirette non è rinvenibile una norma volta a regolare la fattispecie oggetto del quesito. La risposta pertanto non può che derivare dai principi generali. Il principio di effettività dell'imposizione in ragione della capacità contributiva porta a ritenere non rilevante la nullità del titolo di provenienza, specie se sanabile, almeno fino alla relativa declaratoria in sede giudiziale. <sup>(27)</sup>

La conseguenza di tale premessa è che la plusvalenza andrà sempre calcolata considerando come valido il titolo di provenienza finché non sopraggiunga una sentenza che ne dichiari l'invalidità.

### ***5.1 Quando rileva allora la nullità del titolo originario?***

La nullità non potrà rilevare prima della relativa pronuncia giudiziale. La situazione tuttavia merita una riflessione anche in ordine al tipo di nullità.

Il problema non dovrebbe proprio porsi con riferimento alla nullità sanabile; la possibile rimozione della causa di nullità comporterebbe tra l'altro anche una confermata rilevanza anche fiscale del titolo originariamente viziato.

Qualche dubbio potrebbe emergere invece con riferimento alla nullità per simulazione nel caso in cui la stessa riguardi la corresponsione del corrispettivo; tuttavia anche in questo caso non sembra possibile invocare l'invalidità del titolo in mancanza di una sentenza passata in giudicato.

### ***5.2 Quale è la sorte delle somme corrisposte a titolo di plusvalenza a seguito della declaratoria di nullità?***

La nullità determina il venir meno della manifestazione di ricchezza, rappresentata dal corrispettivo incassato dall'alienante, e quindi anche di una delle due grandezze su cui calcolare la plusvalenza. Sarà pertanto possibile avanzare istanza di rimborso <sup>(28)</sup>

### ***5.3 Sono ammessi accordi tra le parti volti a trasferire a altri l'onere dell'imposta?*** <sup>(29)</sup>

No è vietato qualsiasi patto contrario al divieto di intrasferibilità dell'onere di imposta, anche in virtù di un principio di carattere generale. Già l'art. 40 della legge 5 marzo 1963 n. 246 aveva sanzionato con la nullità ogni patto inteso a trasferire su soggetti diversi da quelli tenuti per legge

l'onere dell'imposta sul plusvalore delle aree fabbricabili ma anche altre norme in materia tributaria hanno espresso tale concetto. <sup>(30)</sup>

## B) PLUSVALENZE: LE IPOTESI DISCIPLINATE

### **6. Le plusvalenze sono tassative?**

Va sottolineato che le ipotesi di tassazione delle plusvalenze sono tassative <sup>(31)</sup> e non sono più individuate facendo riferimento genericamente a un intento speculativo presunto. Questo non significa che però l'intento speculativo non sia comunque rimasto quale ratio sottostante alla individuazione legislativa delle plusvalenze rilevanti. <sup>(32)</sup>

Conferma di ciò è data dall'art. 67 Tuir lett. b) ove la rivendita infraquinquennale evidenzia comunque un programma speculativo considerato dal punto di vista ora più oggettivo che soggettivo.

#### ***6.1. Quali sono nello specifico le plusvalenze immobiliari?***

Le plusvalenze immobiliari sono quelle elencate nell'art. 67 Tuir. Esse consistono nella cessione a titolo oneroso di

- Terreni lottizzati
- Terreni agricoli acquistati da non più di cinque anni
- Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria
- Fabbricati acquistati o costruiti da non più di cinque anni

## C) PLUSVALENZE: I TERRENI

### **7. Quali sono i terreni edificabili ?**

La definizione di area edificabile è fornita dal decreto Bersani art. 36 comma 2 dl 4.7.2006 n. 223: per considerare un terreno edificabile è sufficiente che lo strumento urbanistico generale adottato dal Comune (Prg) ne preveda l'utilizzabilità a scopo edificatorio <sup>(33)</sup> indipendentemente dall'approvazione di quest'ultimo da parte della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo, comunque denominati.

Si parla di terreni edificabili sia nella lett. a) che nella lett. b) dell'art. 67 Tuir <sup>(34)</sup>

***7.1 Quale è la distinzione tra ipotesi di cui alla lett. a) e alla lett. b) di cui all'art. 67 Tuir con riferimento al trasferimento di terreni oggetto di lottizzazione e terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria?***

La vicenda è chiara con riferimento ai terreni a edificabilità diretta e già urbanizzati che rientrano di sicuro nella lett. b) dell'art. 67 Tuir ; è invece di grande attualità per i terreni in corso di lottizzazione o già lottizzati.

La problematica è stata trattata dalla risoluzione n. 319 del 24 luglio 2008 che ha risolto la questione di quando un terreno cessa di essere qualificato semplicemente come “suscettibile di utilizzazione edificatoria” e diviene un “ terreno lottizzato”. La risoluzione precisa che un terreno può dirsi lottizzato e la sua cessione apprezzarsi ai fini della applicazione dell'art. 67 lett. a) del Tuir quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione. La data di inizio della lottizzazione coincide con quella di stipula della convenzione giacché l'autorizzazione comunale è subordinata alla stipula della convenzione stessa.

### **7.2 Perché rileva la differenza tra cessione ex lett. a) e cessione ex lett. b)?**

La cessione di terreni a seguito di lottizzazione riceve dal legislatore un trattamento fiscale più favorevole rispetto alle cessioni di terreni edificabili non lottizzati né ancora lottizzati (perché non si è ancora concluso l'iter che formalizza la lottizzazione). La risposta è nell'art. 68 – 2 comma Tuir con riferimento alla determinazione del costo di acquisizione iniziale.

a) Per i terreni lottizzati di cui alla lett. a) va distinto se siano stati acquistati a titolo oneroso o a titolo gratuito.

- Se siano stati acquistati a titolo oneroso oltre cinque anni prima dall'inizio della lottizzazione si assume come prezzo di acquisto il valore normale del terreno (su cui vedasi art. 9 comma 3 Tuir) al quinto anno anteriore.

- In maniera distinta va risolta poi la questione inerente i terreni acquistati entro i cinque anni precedenti la lottizzazione. In tal caso il costo iniziale è dato dal prezzo di acquisto del terreno.

- Se invece i terreni lottizzati sono stati acquisiti a titolo gratuito il costo è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione. (ciò ha fatto riflettere sulla opportunità per le lottizzazioni recenti di procedere alla rivalutazione <sup>(35)</sup>)

b) Per i terreni non ancora lottizzati e non lottizzabili invece di cui alla lett. b) se l'acquisto iniziale è avvenuto

- a titolo oneroso il costo di acquisto sarà costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro onere inerente e rivalutato in base all'Istat; se invece l'acquisto iniziale è avvenuto

- a titolo gratuito il costo di acquisto sarà quello dichiarato nella denuncia di successione o nell'atto di donazione anche in seguito definito e liquidato (per i terreni edificabili non essendo

richiamata la novella in materia di provenienza donativa ex art. 67 lett. b) si discute sulla sua applicabilità o meno).<sup>(36)</sup>

### ***7.3 Come si calcola la plusvalenza relativa alla vendita di un terreno agricolo divenuto successivamente edificabile?***

Il problema nello specifico riguarda la determinazione del costo di acquisto del terreno. L'art. 68 Tuir non prevede eccezioni alla individuazione del costo di acquisto tranne quella appena analizzata relativa alla lottizzazione. Si deve ritenere pertanto che la plusvalenza andrà calcolata sottraendo al corrispettivo (riferito al terreno edificabile) il costo di acquisto del terreno (agricolo) aumentato di ogni altro costo inerente e eventualmente rivalutato.<sup>(37)</sup>

### ***7.4 come si differenziano ai fini del pagamento della imposta le ipotesi di plusvalenze ex lett. a) e quelle ex lett. b)?***

Altra differenza infine tra le ipotesi ex lett. a) e lett. b) dell'art. 67 Tuir è data dalla tassazione separata (art. 17 lett. g -bis Tuir) che è il regime naturale di tassazione della plusvalenza relativa alle cessioni di terreni di cui alla lett. b) dell'art. 67 Tuir ; in tal modo il pagamento è spalmato. Si paga da subito un acconto del 20% e il resto negli anni successivi.

### ***7.5 come opera la plusvalenza nell'ipotesi di cessione di un terreno edificabile effettuata da un imprenditore agricolo?***

La ris. 137 del 7.5.2002 ha chiarito che si configura un reddito diverso e che il reddito non è assorbito nella tassazione forfettaria del reddito agrario<sup>(38)</sup>. La natura edificatoria del bene caratterizza il reddito da plusvalenza che se ne ritrae come fattore estraneo alla attività agricola. Se così non fosse l'incremento patrimoniale derivante dalla vendita sarebbe in tal caso sottratto a tassazione.<sup>(39)</sup>

### ***7.6 È plusvalente la cessione a titolo oneroso di un terreno agricolo su cui sia possibile una limitata attività edificatoria?*<sup>(40)</sup>**

La cessione a titolo oneroso di terreni agricoli pur se limitatamente suscettibili di essere utilizzati a scopi edificatori non rileva ai fini della determinazione delle plusvalenze in quanto la limitata possibilità di edificazione degli stessi è meramente strumentale alla conduzione del fondo e quindi non destinata alla utilizzazione edificatoria ma alle coltivazioni agricole. La limitata edificazione (casa del coltivatore, magazzini, ricoveri per animali ecc.) servirebbe proprio e solo a consentire la realizzazione della destinazione agricola del fondo.

(la ris. N. 6 del 7.1.2009 ritiene che il terreno agricolo pur se utilizzato a scopi produttivi non ha acquisito una nuova destinazione urbanistica e non è quindi completamente utilizzabile a scopo edificatorio) Non potendosi prescindere dalla qualificazione urbanistica prevista nello strumento urbanistico generale adottato dal Comune si dovrebbe escludere che la cessione in questione determini una plusvalenza.

Viceversa potrebbe essere ritenuta plusvalente la cessione a titolo oneroso di terreni che pur rientrando in parte in zona agricola rientrano anche in zone nelle quali sia consentita una attività edificatoria autonoma e non strumentale alla conduzione del fondo.<sup>(41)</sup> In tal caso la plusvalenza riguarderà esclusivamente la cessione della parte di terreno assoggettabile a edificazione.

### ***7.7 È plusvalente la cessione a titolo oneroso di un terreno agricolo effettuata da un agricoltore non nell'esercizio dell'impresa agricola?***

La risposta è positiva, si tratta di un reddito diverso. Come desumibile dalla ris. 137 del 2002 la tassazione forfettaria basata sul reddito agrario si riferisce solo alle cessioni effettuate nell'esercizio dell'impresa agricola individuale o collettiva (snc /sas). Va altresì considerato che il compimento di atti di compravendita di immobili si pone al di fuori della attività agricola.

D) PLUSVALENZE DISCUSSE: Cessione di cubatura<sup>(42) (43)</sup>

### **8. È imponibile la cessione di cubatura?**

Lo scenario tradizionale da approfondire riguarda innanzitutto la sussistenza o meno di materia imponibile ovvero se emerga o meno un reddito tassabile in capo al cedente a seguito del trasferimento della cubatura.

L'argomento è stato oggetto di due posizioni distinte.

1° tesi della non imponibilità

Occorre dar conto che una tesi parzialmente condivisa in dottrina<sup>(44)</sup> ritiene che la vicenda traslativa della cubatura non generi un reddito tassabile perché il corrispettivo svolgerebbe in capo al cedente una mera funzione indennitaria. Il legislatore e l'interprete fiscale hanno infatti ritenuto esclusa l'imponibilità delle indennità e dei risarcimenti salvo che siano ritenuti sostitutivi di redditi imponibili. A tal proposito va osservato che con riferimento alla cessione di cubatura il rischio che il compenso che viene percepito possa essere considerato sostitutivo di reddito, anche se qualificato come indennità, è alto perché si potrebbe dire che si tratta di un equivalente rispetto a quello che il proprietario potrebbe conseguire sfruttando direttamente in senso edificatorio il terreno.

Si tratta di capire se il corrispettivo in esame svolga effettivamente la funzione indennitaria; la soluzione positiva, che escluderebbe l'imponibilità della plusvalenza, deriverebbe dalla

considerazione che viene ristorata una oggettiva e definitiva perdita di valore del lotto dal quale viene sottratta la cubatura cedenda.

Ulteriore argomento a supporto della tesi della non imponibilità viene poi rinvenuto nell'elenco tassativo ex art. 67 Tuir che non comprende la cessione di cubatura. <sup>(45)</sup> - <sup>(46)</sup>

## 2° tesi della imponibilità

La tesi positiva sostenuta anche dal fisco <sup>(47)</sup> si basa sull'assimilazione tipologica della cessione di cubatura alla costituzione o cessione di diritti reali di godimento e in particolare alla costituzione di servitù. <sup>(48)</sup>

Muovendo da tale conclusione si può ritenere plusvalente anche l'atto di cessione di cubatura. <sup>(49)</sup>

### **8.1 Come si determina la tassazione della plusvalenza inerente la cessione di cubatura?**

La posizione del Fisco <sup>(50)</sup> è stata espressa di recente riconducendo la vicenda allo schema ex art. 67 Tuir come trasferimento di diritti reali di godimento <sup>(51)</sup>. L'imponibilità della plusvalenza è riferibile dunque alla natura del terreno della cui cubatura si tratta. Se la cubatura sia desunta da un terreno agricolo la cessione risulterà plusvalente, se effettuata nei cinque anni dall'acquisto, e se il bene non sia pervenuto per successione. Viceversa se il terreno risultasse edificabile la cessione sarebbe plusvalente a norma della lett. b) ult. p. e dell'art. 67 Tuir. La tassazione andrebbe effettuata invece a norma della lettera a) dell'art. 67 Tuir se ci trovasse di fronte a un terreno lottizzato.

In entrambi i casi la problematica effettiva riguarda la determinazione del valore originario del diritto di edificazione ceduto. L'amministrazione suggerisce di far riferimento a una perizia apposita che stabilisca il valore della volumetria edificabile rispetto al valore del terreno. <sup>(52)</sup>

### **8.2 È plusvalente la cessione del fondo effettuata dopo la cessione della cubatura?**

Nella pratica potrebbe verificarsi l'ipotesi della cessione del fondo cedente effettuata dopo che sia stata ceduta la cubatura. Partendo dall'assunto che la rilevanza edificatoria del fondo sarebbe venuta meno una volta ceduta la volumetria edificabile si dovrebbe poter concludere per la irrilevanza reddituale di siffatta cessione. Non sarebbero applicabili né la lettera a) né la lettera b) dell'art. 67 Tuir. Una più attenta riflessione ci potrebbe però condurre a formulare delle conclusioni diverse. Occorre distinguere infatti il caso in cui si sia verificata la cessione totale di cubatura rispetto all'ipotesi di cessione parziale della volumetria realizzabile. Nel primo caso si dovrebbe concludere per la esclusione della plusvalenza argomentando in conformità a quanto sostenuto dal Fisco che ha ritenuto che non possono considerarsi edificabili le aree sottoposte a vincoli giuridici, di natura pubblica o privata, che escludono in via permanente la possibilità di

costruire su di esse edifici classificabili nei gruppi catastali A, B, C, D e E. A diversa conclusione si potrebbe giungere comunque argomentando dalla natura edificabile risultante dagli strumenti urbanistici. Nel secondo caso invece, di cessione parziale della cubatura, la possibilità di utilizzo, ancorché ridotta del terreno, non snaturerebbe la sua vocazione edificatoria e quindi la rilevanza sotto il profilo reddituale della plusvalenza derivante dalla sua vendita.

### **8.3. cubatura come "bene autonomo"- la normativa più recente - il nuovo art. 2643 c.c. n. 2 - bis**

La cessione di cubatura è stata di recente ricostruita<sup>(53)</sup> come cessione di un bene autonomo rientrante nella definizione civilistica ex art. 810 c.c. Va sottolineato che in tale ottica la cubatura si pone come un bene indipendente rispetto al terreno di riferimento<sup>(54)</sup>. Senza volersi soffermare in questa sede sull'inquadramento civilistico è opportuno solo considerare che sul piano fiscale diventa decisiva la qualificazione della natura giuridica della cubatura specie in relazione alle ipotesi tassativamente elencate dall'art. 67 Tuir.

Come comportarsi?

Di fronte a un panorama così ampio è necessario dar conto che la tesi della cubatura come bene autonomo fondata sul novellato art. 2643 n. 2 -bis deve ancora essere vagliata e accolta. Specie sul piano fiscale occorrerebbe essere cauti.

Allo stato quindi bisogna riflettere sulle certezze e sul dato che la giurisprudenza ha ritenuto con un indirizzo sostanzialmente unitario che il trasferimento di cubatura configura un'ipotesi di cessione con effetti traslativi di diritti reali di godimento e quindi rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza.

### **8.4 Cessione di diritti edificatori e crediti edilizi**

Le nuove forme di sfruttamento del territorio hanno aperto lo spazio a modelli moderni di pianificazione territoriale nei quali si assiste a una interazione tra amministrazioni locali e privati cittadini.

In questa nuova accezione si sono concretizzate le modalità di pianificazione del territorio<sup>(55)</sup> note come perequazione urbanistica<sup>(56)</sup>. Ci si riferisce al metodo di pianificazione diretto a realizzare l'equa e uniforme distribuzione dei diritti edificatori e degli oneri connessi alla trasformazione del territorio. La normativa regionale ha individuato almeno tre modelli perequativi: la perequazione, la compensazione<sup>(57)</sup> e l'incentivazione di volumetria, generanti talvolta crediti edilizi.<sup>(58)</sup>

Va premesso che le difficoltà relative alla cessione della cubatura divengono ancora maggiori sul piano fiscale con riferimento alle ipotesi di perequazione<sup>(59)</sup> e di compensazione.

I diritti edificatori infatti sono attribuiti a un soggetto a seguito di perequazione, incentivazione o compensazione della cessione di aree al comune e sono per lo più svincolati dalla possidenza di un fondo cui collegarli.

Il beneficiario dei diritti edificatori potrebbe infatti anche non essere proprietario di un fondo al quale collegare i diritti a differenza del titolare della cubatura.

L'analisi fiscale della circolazione dei diritti edificatori deve muovere necessariamente dal loro inquadramento giuridico, specie con riferimento alla normativa regionale, che in alcuni casi consente la libera commerciabilità dei diritti edificatori, in altri la limita e in altri addirittura la esclude.<sup>(60)</sup> Stante la loro completa equiparazione, le conclusioni cui si è giunti sopra per la cessione di cubatura sono esattamente riproponibili anche per la cessione di diritti edificatori.<sup>(61)</sup>

Pertanto si potrebbe individuare la tesi che sostiene che il bonus volumetrico abbia natura obbligatoria.

Tale tesi è sostenuta<sup>(62)</sup> da chi ritiene che i crediti edilizi non costituiscono né beni materiali né beni immateriali, ma rappresentano solo una posizione giuridica attiva economicamente rilevante del privato che può vantare (credito) verso l'Ente.<sup>(63)</sup>

Se dunque si configurasse il trasferimento di diritti edificatori in termini di cessione del credito la cessione sarebbe esclusa dall'ambito applicativo dei cui all'art. 67 Tuir, e pertanto non imponibile, solo nel caso in cui non risulti praticabile un altro tipo di reddito diverso (obblighi di non fare e permettere arg. ex art. 67 lett. l) Tuir).

Viceversa si potrà argomentare per la imponibilità della plusvalenza ex art. 67 Tuir nel caso di adozione della tesi che riconduce la circolazione dei diritti edificatori a un trasferimento di diritti reali.<sup>(64)</sup>

Risulterà infine contrastata la tesi<sup>(65)</sup> della imponibilità della plusvalenza della cessione di diritti edificatori intesi come beni autonomi che in quanto tali non sono assimilabili né agli "immobili" né alle "aree fabbricabili" di cui all'art. 67 Tuir.

Rappresentando come per la cessione di cubatura la massima prudenza per completare l'analisi sul piano fiscale si può far ricorso alla metafora del decollo, del volo e dell'atterraggio del diritto edificatorio cui ricorrono gli urbanisti.

#### *8.4.1 Decollo<sup>(66)</sup> come presupposto di imposta : non genera materia imponibile per le dirette*

La nascita del diritto edificatorio può atteggiarsi in maniera diversa sul piano fiscale a seconda se si verifichi in capo a un privato oppure in capo a un soggetto titolare di impresa. (privato imprenditore, società)

Con riferimento al primo caso (privato) non realizzandosi una nuova ricchezza da tassare si può sostenere che la semplice nascita in capo a un soggetto privato del diritto edificatorio di per se non rileva sul piano tributario e ciò a prescindere da quale tesi si intenda seguire per l'inquadramento dei diritti in esame.

Si potrà parlare di un vantaggio latente che si concretizzerà in un reddito tassabile solo al momento del successivo trasferimento a terzi ovvero della successiva circolazione del diritto, quello che come vedremo viene definito "volo".

Invece con riferimento a un soggetto titolare di reddito d'impresa va posto il dubbio se la stessa vicenda del decollo possa ritenersi come imponibile verificandosi una sopravvenienza attiva tassabile a norma dell'art. 88 Tuir.

Si potrebbe giungere alla soluzione positiva della rilevanza reddituale e fiscale di detta sopravvenienza muovendo dal concetto proprio di sopravvenienza,<sup>(67)</sup> che consiste nella variazione in aumento del patrimonio dell'impresa. Concorrerà a formare il reddito anche il valore di riferimento desunto dal valore normale del diritto edificatorio alla data del provvedimento da cui trae origine.

#### *8.4.2 Volo come presupposto d'imposta*

La fase più rilevante sul piano fiscale e in particolare dell'imposizione diretta coincide con quella del volo.

Si potrà argomentare per la imponibilità certa della plusvalenza ex art. 67 Tuir solo nel caso di adozione della tesi che vede la circolazione come un trasferimento di diritti reali.

Viceversa se si configurasse il trasferimento di diritti edificatori in termini di cessione del credito la cessione sembrerebbe esclusa dall'ambito applicativo dei cui all'art. 67 Tuir e pertanto non risulterebbe plusvalente.

Infine anche la tesi più recente della cubatura come bene autonomo condurrebbe forse l'interprete a sostenere la non imponibilità della plusvalenza per coerenza con la riconosciuta tassatività degli atti plusvalenti.

#### *8.4.3 Atterraggio come presupposto d'imposta*

Con riferimento alla fase dell'atterraggio invece la concentrazione della volumetria in capo al fondo accipiente andrebbe a generare una situazione che potrebbe essere ritenuta certamente imponibile solo se si seguisse la tesi del trasferimento di diritti reali.<sup>(68)</sup> Alle stesse conclusioni non si potrebbe giungere invece con certezza argomentando dalla teoria della cubatura come bene autonomo<sup>(69)</sup> e di sicuro dalla teoria del diritto di natura obbligatoria.

### **8.5 Nell'atto di redistribuzione immobiliare il trasferimento dei terreni al fine della formazione dei lotti è soggetto a plusvalenza?**

L'atto di redistribuzione immobiliare viene utilizzato per conseguire il risultato finale della sistemazione dell'assetto territoriale secondo le prescrizioni degli strumenti urbanistici. (es. lottizzazione, perequazione ecc.)

I trasferimenti immobiliari che normalmente occorrono proprio per la redistribuzione sono effettuati con il fine di riequilibrare la capacità edificatoria in capo ai soggetti coinvolti, eliminando gli effetti discorsivi che ne derivano. Sono quindi effettuati senza intenti speculativi <sup>(70)</sup> essendo intesi a favorire la trasformazione urbanistica senza provocare squilibri patrimoniali. Per tali ragioni le cessioni immobiliari effettuate in occasione della redistribuzione non generano plusvalenze. <sup>(71)</sup>

E) PLUSVALENZE LE ECCEZIONI: Quali sono i casi esenti da plusvalenza?

#### **9. Quali sono le eccezioni?**

Non tutte le cessioni a titolo oneroso costituiscono ipotesi di trasferimento rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza. Alcune sono espressamente indicate dal legislatore <sup>(72)</sup> e altre più discusse, invece trovano la propria fonte in documenti di prassi o nella giurisprudenza <sup>(73)</sup>.

Ipotesi escluse per legge:

##### **9.1. Fabbricati e terreni agricoli venduti dopo 5 anni dall'acquisto o dalla costruzione.**

Va precisato che sono esclusi tutti i tipi di fabbricato. Dunque oltre alle abitazioni anche le soffitte, le cantine, i garages, i capannoni, i locali commerciali. <sup>(74)</sup>

###### **9.1.1 L'eccezione dei 5 anni rileva sempre ?**

No, l'esenzione da plusvalenza dopo il decorso di 5 anni non si applica alla cessione di fabbricato edificato su area lottizzata. L'ipotesi riguarda solo il fabbricato costruito a seguito di lottizzazione ex art. 67 lett. a) Tuir e venduto da un titolare di reddito diverso. In tal caso anche la vendita oltre i 5 anni rileva ai fini della plusvalenza.

ESEMPIO: Tizio eredita un terreno da lottizzare. Si attiva e compie tutto l'iter. Sottoscrive la convenzione e edifica i fabbricati autorizzati. Successivamente trascorsi 7 anni dal fine lavori li vende. Il trasferimento risulterà plusvalente nonostante il decorso del quinquennio. Siamo nella lett. a) dell'art. 67 e non nella lett. b).

Il caso non riguarda comunque

- la rivendita del medesimo fabbricato (Nell'esempio: l'acquirente che acquista da Tizio se a sua volta decide di vendere dopo 5 anni non realizza una plusvalenza)

- la vendita del fabbricato edificato da un privato resosi acquirente di un terreno già lottizzato: l'art. 67 Tuir lett. a) richiede una certa attività in capo al cedente volta a rendere il terreno edificabile (quesito 167- 2009 CNN) (Nell'esempio: Tizio trova già tutto l'iter completato con la convenzione sottoscritta. Si limita a acquistare il lotto e a costruire. Non realizza una plusvalenza ex lett. a) ma ex lett. b).

#### *9.1.2 Come decorre il quinquennio per i fabbricati in costruzione e di fabbricati ristrutturati?*

L'art. 67 lett. b) parla solo di fabbricati " acquistati" o " costruiti", nulla dice in merito alla decorrenza del quinquennio per considerare plusvalente o meno la cessione di fabbricati in costruzione o appena ristrutturati.

- Fabbricati in costruzione

Diventa decisivo stabilire esattamente il momento in cui un fabbricato può dirsi ultimato. Se infatti sono decorsi cinque anni anche l'alienazione di un fabbricato al rustico potrà risultare non plusvalente.

L'immobile in definitiva verrà considerato come "costruito" e la plusvalenza, conseguita al momento della cessione, tassata a norma dell'art. 67 comma 1 lett. b) prima parte con precisazione che il quinquennio andrebbe calcolato dalla fine dei lavori di costruzione del fabbricato stesso benché rimasto in tale stato.

Quando può dirsi costruito un rustico?

Normalmente l'ultimazione coincide con il momento in cui il fabbricato esplica la sua funzione ovvero viene destinato al consumo. (Ris. 231 del 2008) Il fisco parla di fabbricato ultimato come fabbricato significativo (Ris. 434 del 2008).

Sarà considerato ultimato per esempio il fabbricato locato a terzi <sup>(75)</sup>

Il fisco con riferimento ai fabbricati al rustico è andato oltre e ha fornito un'interpretazione più ampia del concetto di ultimazione. Si può considerare l'immobile come "costruito" ancorché non ultimato purché presenti le caratteristiche dell'art. 2645- *-bis* c.c. comma 6 e quindi deve avere almeno le mura perimetrali e deve esserne completata la copertura (risoluzione n. 23 del 28 gennaio 2009). Al fine di valutare la sussistenza o meno del presupposto impositivo riconducibile all'art. 67 Tuir è necessario preliminarmente accertare l'oggetto della cessione. A seconda se sia individuabile o meno un fabbricato si regolerà anche l'eventuale plusvalenza (fabbricato/terreno).

L'esame "delle clausole contrattuali dell'atto di compravendita" consentirà infatti di stabilire se trattasi di un fabbricato ancorché non ultimato oppure di un terreno edificabile.

L'identificazione del fabbricato allo stato rustico, ma come bene "significativo" (ris. 434 del 12 novembre 2008) deve essere comprovata ad esempio con la denuncia nel catasto urbano nella

categoria F (in ogni caso facoltativa arg. circ. agenzia del territorio n. 3 del 11 aprile 2006) perché in caso contrario l'immobile rileverebbe ancora come terreno edificabile

- Fabbricati ristrutturati. <sup>(76)</sup>

Altrettanto non può dirsi invece rispetto al trattamento fiscale delle plusvalenze conseguite a seguito di cessione di immobili in corso di ristrutturazione edilizia. Infatti al riguardo non esiste una disciplina normativa specifica e neanche interventi diretti da parte della Amministrazione finanziaria, a differenza di quelle realizzate a seguito di cessione di beni in corso di "nuova" costruzione trattate, anche se non direttamente, dall'art. 67 lett. b) D.P.R. 22.12.1986 n. 917 (Tuir) e da alcuni provvedimenti di prassi (fra tutti ris. n. 23 del 2009).

Occorre allora valutare se per individuare il quadro di riferimento della plusvalenza tassabile in materia di ristrutturazione edilizia si debba o meno far ricorso al concetto urbanistico della stessa.

Aderendo alla tesi urbanistica anche sul piano fiscale, e muovendo dall'assunto che il fabbricato risultante a seguito dell'intervento si identifica con quello demolito, di cui rappresenta la continuità, la vicenda andrebbe inquadrata con riferimento all'acquisto dell'originario fabbricato, e da tale data andrebbe computato il quinquennio. Si potrebbe giungere alla conclusione che non sia stata conseguita alcuna plusvalenza quantunque la cessione del bene venga posta in essere durante la fase di ristrutturazione. <sup>(77)</sup>

Aderendo invece alla tesi sostanziale leggendo il termine "costruiti" anche come "ristrutturati" occorrerebbe conteggiare il quinquennio a decorrere dalla data di ultimazione della ricostruzione dell'edificio ancorché effettuata a seguito di una ristrutturazione edilizia. Quindi la vendita effettuata prima del decorso del quinquennio dalla ultimazione della costruzione (*rectius* ristrutturazione) farebbe emergere una plusvalenza tassabile e ciò anche se il bene oggetto di ristrutturazione sia stato acquistato prima del quinquennio.

*9.1.3 Da quando decorre il quinquennio nel caso di vendita di un A2 ottenuto da una modifica di destinazione d'uso di un locale C2 senza che siano stati effettuati lavori di ristrutturazione?*

Il quinquennio decorre dalla data di acquisto del locale C2; l'attività di modifica di destinazione d'uso se non realizzata a seguito di interventi di ristrutturazione non rileva ai fini della diversa decorrenza del quinquennio. <sup>(78)</sup>

***9.2. Fabbricati che per la maggior parte del periodo intercorso tra acquisto e cessione sono stati adibiti a abitazione principale del titolare o dei suoi familiari.*** <sup>(79)</sup>

È da chiarire che l'utilizzo come abitazione principale non deve riferirsi "all'ultimo periodo" ma alla "maggior parte" del periodo.

ESEMPIO: vendita di casa abitata come abitazione principale per due anni, poi locata a terzi per un anno e subito venduta. La fattispecie descritta non risulterà plusvalente.

Per abitazione principale si intende quella dove si dimora abitualmente. La definizione deriva dall'art. 43 c.c.. Anche l'art. 15 Tuir si esprime in termini di "dimora abituale" ai fini della detrazione degli interessi passivi.

#### *9.2.1 Differenza tra dimora abituale e residenza anagrafica*

La dimora abituale è diversa dalla residenza anagrafica e può essere provata sulla base di circostanze oggettive (utenze domestiche, indicazione di domicilio nella corrispondenza) (Ris. 218 del 2008)

ESEMPIO: pur essendo andata a abitare nell'abitazione acquistata Mevia non vi ha trasferito la residenza anagrafica tanto che le sono state revocate le agevolazioni prima casa invocate per l'acquisto. Mevia tuttavia riceve la corrispondenza nella nuova abitazione, ha allacciato tutte le utenze dichiarando la destinazione a prima casa. Mevia rivende nel quinquennio. Ai fini delle imposte dirette Mevia potrà dimostrare la ricorrenza della eccezione in quanto ha elementi probatori che dimostrano la destinazione a sua dimora abituale ritenuti idonei dal fisco stesso. (è opportuna tuttavia la massima cautela)

Per il soggetto residente all'estero non si potrà parlare per definizione di dimora abituale e quindi di abitazione principale. (ris. 136 del 2008)

#### *9.2.2 Cessione di pertinenza di prima abitazione*

Non determina plusvalenza tassabile neanche la cessione di pertinenza di abitazione principale anche se avvenuta con atto separato.

#### *9.2.3 Chi sono i familiari?*

Occorre far riferimento al disposto dell'art. 5 del Tuir. L'elenco comprende il coniuge, i figli, i parenti entro il 3 grado e gli affini entro il 2 grado.<sup>(80)</sup>

### **9.3. Fabbricati e terreni non edificabili acquisiti per successione**

Sono escluse dalla tassazione le plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati o terreni non edificabili acquisiti per successione. L'eccezione non si applica ai terreni edificabili.

Rivendita di alloggio Ater da parte degli eredi: Gli eredi del *de cuius* che avesse pagato il saldo ma non avesse ancora formalizzato l'acquisto, ereditano solo il diritto di credito e quindi acquistano il bene a seguito di atto di acquisto iure proprio. La successiva rivendita da parte degli eredi pertanto non può essere considerata esentata da plusvalenze per la provenienza ereditaria.

- Eccezioni individuate da documenti di prassi e giurisprudenza

#### **9.4. Beni acquistati per usucapione**

La risoluzione n. 78 del 2003 ritiene che l'acquisto per usucapione dell'immobile determini la non imponibilità soltanto per le cessioni di fabbricati e terreni non edificatori e non per quelle dei terreni edificabili. <sup>(81)</sup>

L'esclusione è motivata dalla considerazione che per i fabbricati e i terreni agricoli in caso di rivendita nel quinquennio dell'impossibilità di determinare il termine iniziale.

Il fisco dice che l'acquisto è infatti a titolo originario e non derivativo e comunque il tempo richiesto per la decorrenza dell'usucapione (20 anni o 10 anni) non è compatibile con l'intento speculativo che è immanente al concetto di plusvalenza.

#### **9.5 Un'ipotesi parzialmente diversa è quella relativa alla assegnazione di beni tra coniugi in sede di separazione o divorzio**

Anche analizzando la natura dell'accordo si dovrebbe poter giungere sempre alla conclusione della irrilevanza ai fini della determinazione delle plusvalenze immobiliari.

a) Se il trasferimento da un coniuge all'altro è a titolo gratuito.

Non rileva normalmente in quanto non si verifica il presupposto di onerosità per il realizzo della plusvalenza ex art. 67 Tuir.

b) Se invece il trasferimento a titolo oneroso

Si potrebbe ritenere realizzato il presupposto impositivo per la plusvalenza quando è configurabile una certa onerosità nel trasferimento.

A tale tesi si potrebbe tuttavia obiettare la generale esenzione da imposizione di cui all'art. 19 legge 6 marzo 1987 n. 74 e quindi la non rilevanza della plusvalenza.

Alle stesse conclusioni era già giunto il fisco con la nota 8/1741 del 2 aprile 1983 ove si affermava che con riferimento al caso in questione non risulta dimostrata la sussistenza dell'intento speculativo.

E in caso di rivendita? <sup>(82)</sup>

La soluzione dipende da come si sia stata risolta la questione precedente. Seguendo la tesi della irrilevanza ai fini delle imposte dirette dell'atto di trasferimento tra coniugi, nella successiva

rivendita bisognerà muovere dal titolo originario e di qui trarre le conseguenze a seconda del tempo trascorso e della ricorrenza o meno delle eccezioni. <sup>(83)</sup> La soluzione sarà invece dell'imponibilità se invece si seguisse l'altra tesi della rilevanza ai fini delle plusvalenze dell'atto di trasferimento tra coniugi.

### **9.6. Cessione di beni immobili aziendali: il singolo bene non rileva autonomamente**

Ipotesi ancora diversa è quella dei beni immobili facenti parte di un'azienda.

ESEMPIO: Tizio acquista un locale commerciale non dichiarando di essere imprenditore. Trascorsi 2 anni conferisce il bene nella sua impresa individuale (non si verifica un incremento imponibile). 1 anno dopo (tre anni dall'acquisto) vende la sua azienda comprendente l'immobile.

La plusvalenza che è maturata con riferimento all'immobile non viene regolata come un reddito diverso ex artt. 67 e 68 Tuir; ma concorre in uno con la plusvalenza che si realizza riguardo all'azienda ceduta.

Quando viene ceduta un'azienda nel cui patrimonio siano compresi beni immobili, il singolo bene non rileva autonomamente ai fini della determinazione della plusvalenza (art. 86 Tuir). L'azienda è considerata come un bene unitario ai fini delle dirette a differenza di quanto accade per il registro ove come sappiamo è quanto mai opportuno separare i valori ai fini della determinazione delle aliquote. (l'azienda ricomprende tipicamente beni e diritti il cui trasferimento sconta un regime differente ai fini della imposizione indiretta. Per questo motivo per evitare l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota prevista per il bene soggetto all'aliquota più elevata (art. 23 tu) le parti sono tenute ad indicare in modo distinto nell'atto i corrispettivi pattuiti per ciascuna tipologia di beni). <sup>(84)</sup>

## **F) COME E SU COSA SI PAGA LA PLUSVALENZA?**

### **10. Generalità**

La plusvalenza imponibile è determinata dalla differenza tra corrispettivo incassato e costo di acquisizione aumentato dei costi inerenti deducibili appositamente documentati. Vediamo alcune vicende nello specifico.

#### **10.1 Vendita a rate**

Si paga per la parte di corrispettivo percepita nel singolo periodo d'imposta (Principio di cassa).

La plusvalenza sarà sempre determinata dalla differenza tra corrispettivo e costo di acquisto. Tale imponibile concorre però alla formazione del reddito complessivo solo per la parte di corrispettivo percepita nel singolo periodo d'imposta in applicazione del "principio di cassa". Se

dunque il corrispettivo viene pagato in più anni l'imponibile costituito dalla plusvalenza dovrà essere ugualmente ripartito in ciascuno di tali periodi di imposta <sup>(85)</sup>. L'aliquota ordinaria sarà quella riferita al reddito del soggetto alienante al momento del singolo periodo d'imposta.

***10.2 come e quando si pagherà la plusvalenza con riferimento a una vendita il cui prezzo sia stato corrisposto in data anteriore all'atto? Ad esempio in data anteriore al 4 luglio 2006?***

Se il presupposto dell'imposta è individuato con la " cessione a titolo oneroso" non può ritenersi che il solo pagamento del prezzo possa far retroagire l'obbligazione tributaria. <sup>(86)</sup> Ciò rileva anche ai fini della determinazione dell'aliquota di riferimento. Il pagamento dell'imposta dovrà essere effettuato con l'aliquota ordinaria riferita al reddito del soggetto al momento del trasferimento e non a quella del medesimo al momento del pagamento anteriore.

***10.3 Vendita con riserva della proprietà***

La ris. 28 del 30.01.2009 ha chiarito che per la non imponibilità i 5 anni dalla rivendita decorrono dal pagamento dell'ultima rata. Da ciò si potrebbe ritenere che la stessa vendita con riserva della proprietà non genererebbe da subito una plusvalenza in capo al cedente. Occorrerebbe il verificarsi dell'effetto traslativo e aspettare il pagamento dell'ultima rata.

Ciò si differenzia dal disposto dell'art. 109 comma 2 lett. a) che ai fini del reddito di impresa precisa che non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà (nello stesso senso si veda anche l'art. 27 – 3 comma)

***10.4 Permuta di cosa presente con cosa futura***

Una prima tesi argomentando dall'incasso del corrispettivo (al momento della venuta a esistenza del bene di scambio) ritiene che la cessione del terreno non sia immediatamente plusvalente. (Cass 25 gennaio 2006 n. 14279)

Una seconda tesi ritiene invece che la cessione del terreno essendo immediatamente traslativa produce da subito materia imponibile; l'imposta andrebbe corrisposta secondo il metodo del valore normale.

G) COME SI CALCOLA IL COSTO DI ACQUISTO?: La rivalutazione. <sup>(87)</sup>

**11. Generalità**

Il costo o valore fiscale di acquisto con riguardo ai terreni può essere sostituito dal valore indicato da una perizia redatta a norma dell'art. 7 legge 28.12.2001 e successive proroghe.

Tale facoltà è concessa solo con riferimento ai redditi diversi e ai soggetti interessati. (adesso anche alle società di capitali i cui beni erano stati sequestrati). Condizione di efficacia della rideterminazione del costo è il pagamento del 4% calcolato sul valore periziato.

Il valore rideterminato costituisce valore normale minimo ai fini delle imposte sui redditi, delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

### ***11.1 Cosa significa valore normale minimo?*<sup>(88)</sup>**

Nelle imposte indirette.

Secondo una prima ricostruzione <sup>(89)</sup> l'imposta di registro, ipotecaria e catastale andrebbe assolta sulla base del valore periziato a prescindere dal prezzo se più basso. Es. valore rivalutato euro 1000 prezzo 900: imposta da pagarsi su 1000.

Un'altra tesi, preferibile, invece sostiene che il termine valore minimo costituisca solo una presunzione semplice dalla quale sia possibile discostarsi con il rischio di un accertamento di maggior valore. <sup>(90)</sup>

Nelle imposte dirette

Fino alla entrata in vigore del decreto sviluppo non era possibile procedere alla compensazione tra imposte versate in relazione a precedenti rivalutazioni e l'eventuale rimborso presentava delle possibilità limitate e comunque temporalmente contenute <sup>(91)</sup>

L'agenzia delle entrate (circolare n. 47 del 24 ottobre 2011) e (circ. n. 81 del 2002) ha sempre sostenuto che nel caso di cessione di un terreno a un valore inferiore a quello per cui si è pagata la sostituiva l'intera operazione di rideterminazione cessa di avere effetto (circolare n. 12 del 2002).

### ***11.2 Cosa fare allora se si vuole cedere a un prezzo più basso del valore periziato ma si volessero comunque conservare i vantaggi della rivalutazione?***

Come già evidenziato la cessione a un prezzo inferiore del terreno rivalutato è ammissibile ma comporterà l'applicazione della plusvalenza secondo le regole della tassazione ordinaria.

Prima del dl 70 del 2011 secondo il Fisco (Ris. 111 del 2010) era possibile solo procedere a una nuova perizia, pagare interamente la relativa imposta sostitutiva, e chiedere il rimborso della vecchia.

Dopo il dl 70 il tutto può essere gestito a costo zero. Dunque ora sarà possibile rideterminare il valore del terreno e decurtare dalla sostituiva da versare l'ammontare della nuova imposta. Ciò per esempio tornerà utile nella cessione a un prezzo inferiore a quello rivalutato in forza di una precedente opzione per la rivalutazione.

**11.3 È possibile la rivalutazione parziale con riferimento a un terreno che abbia una doppia diversa destinazione (es agricola e edificabile) ?**

La risposta è positiva<sup>(92)</sup>. Si osserva che l'interessato potrebbe rivalutare solo la parte edificabile.

**11.4 È possibile la rivalutazione parziale in presenza di più comproprietari?**

La risposta è positiva. Ferma rimanendo la perizia sull'intera proprietà anche uno solo dei comproprietari può rivalutare la propria quota versando la quota parte dell'imposta sostitutiva di propria competenza.

Nella particolare ipotesi che alla data del 1.7.2011 il terreno fosse posseduto a titolo di proprietà indivisa e successivamente divenisse di proprietà esclusiva di uno solo degli eredi è da ritenersi che spetti a quest'ultimo accedere alla rivalutazione dell'intero terreno e non solo per la quota di proprietà indivisa.<sup>(93)</sup>

**11.5 È possibile la rivalutazione parziale di un diritto reale?<sup>(94)</sup>**

Sì, l'ipotesi peraltro è espressamente trattata dalla circ. 12 del 2010 e ancora prima dalla circ. n. 81 del 6.11.2002.

**11.6 È possibile la rivalutazione del valore della cubatura?<sup>(95)</sup>**

Si potrebbe giungere alla soluzione positiva solo nel caso in cui la cubatura venga equiparata a un diritto reale. La tesi che individua la cubatura come un diritto reale di godimento, attesa la indiscussa rivalutabilità degli stessi, conduce alla conclusione che anche la cubatura sia possibile oggetto di rivalutazione.<sup>(96)</sup> Alla medesima conclusione si giunge anche argomentando dalla considerazione che la cessione di cubatura è vista come una delle ipotesi di cessione plusvalenti; se è vera la premessa non potrà negarsi la conclusione che anche in tale ipotesi sarà possibile rideterminare il valore iniziale e ciò con riflessi importanti anche ai fini delle imposte indirette.<sup>(97)</sup><sup>(98)</sup> Qualche difficoltà si potrebbe avere seguendo la nuova tesi della cubatura come bene autonomo "mobile" e per tale motivo forse non rivalutabile.

È inoltre possibile la rivalutazione dei crediti edilizi e dei diritti edificatori?

Solo nel caso in cui tali diritti venissero equiparati a un diritto reale e per di più non autonomo ma afferente il terreno cui si riferiscono si potrebbe giungere alla soluzione positiva. La risposta è comunque positiva nel caso in cui venissero equiparati alla cessione di cubatura.

**11.7 Se non è stata ancora asseverata la perizia si può procedere alla vendita senza perdere i vantaggi della rivalutazione?**

La circolare n. 47 del 2011 chiarisce che nel caso di cessione di terreni è necessario che la redazione e il giuramento della perizia siano antecedenti alla cessione del bene.

La cassazione con Sentenza n. 30729 del 30.12.2011 sostiene invece che la perizia possa essere redatta e asseverata anche in data successiva al rogito in quanto la tesi del fisco non ha supporto nel testo normativo né può giovare di alcun fondamento logico.

Il consiglio è comunque di adottare la massima prudenza.

***11.8 Se è stata fatta la sola perizia ma non è stata pagata ancora l'imposta sostitutiva si può procedere alla vendita senza perdere i vantaggi della rivalutazione?***

La risposta è positiva. Il pagamento realizza solo una condizione di operatività successiva e quindi essendo riferita alla efficacia della procedura può senza dubbio dirsi successiva alla cessione.

***11.9 Vendita di fabbricato costruito su terreno oggetto di rivalutazione: è possibile considerare il valore rideterminato come costo di acquisto?***

La risposta è negativa. La normativa sulla rivalutazione dei terreni è finalizzata solo a agevolare, ricorrendone i presupposti, le plusvalenze inerenti le cessioni di terreni e non di fabbricati. Si deve ritenere pertanto che deve essere assunto come costo quello sostenuto per l'acquisto del terreno e non il valore risultante dalla sua successiva rivalutazione.

**12. L'imposta sostitutiva - Il ruolo del notaio.**

La plusvalenza realizzata concorre in sede di dichiarazione annuale alla determinazione del reddito imponibile con gli altri eventuali redditi del soggetto alienante ed è assoggettata a imposta ordinaria. In alternativa il venditore può chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva pari al 20 % della plusvalenza stessa.

Con la finanziaria per il 2006 fu introdotta l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari da applicarsi su opzione del soggetto cedente espressa al notaio rogante al momento della stipula dell'atto. Successive modifiche normative hanno escluso dall'ambito di applicazione della sostitutiva i terreni edificabili e hanno aumentato l'aliquota al 20 % della plusvalenza stessa.

Ora dunque ci si può avvalere dell'imposta sostitutiva solo con riferimento a terreni non edificabili (agricoli) e ai fabbricati.

Il notaio quindi è diventato protagonista di una vicenda ove è chiamato a applicare e versare l'imposta nonché a raccogliere l'opzione per la relativa applicazione.

Come comportarsi in caso di pluralità di cedenti e non tutti vogliono avvalersi della opzione per l'imposta sostitutiva?

Si è ritenuto <sup>(99)</sup> che a ciascun cedente spetti il diritto di effettuare l'opzione con riguardo al proprio reddito da plusvalenza a prescindere quindi dalla volontà degli altri cedenti.

Come comportarsi in caso di vendita a rate e opzione per l'imposta sostitutiva?

Si ritiene <sup>(100)</sup> che l'esercizio della facoltà di opzione si riferisca comunque all'intero ammontare della plusvalenza anche se il corrispettivo percepito nel periodo di imposta è inferiore a quello sulla cui base è determinata la plusvalenza.

Serve necessariamente un notaio Italiano?

Sì, l'AF ha ritenuto che la vendita di un bene ubicato in Lettonia per la quale è ipotizzabile una plusvalenza non può godere della sostitutiva neppure se l'atto venga depositato presso un notaio italiano. Occorre che l'atto sia ricevuto da un Notaio Italiano unico autorizzato dalla normativa a ricevere la richiesta.

H) QUALI SONO I RAPPORTI TRA CORRISPETTIVO E VALORE DI MERCATO?

### **13. Generalità**

La plusvalenza è determinata in base al "prezzo effettivamente corrisposto" per l'immobile ceduto e non al valore rilevante ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale. Non dovrebbe pertanto generarsi una plusvalenza in caso di accertamento di maggior valore ai fini del registro.

#### ***13.1 Rapporto tra imposta di registro e imposte dirette: il valore accertato ai fini dell'imposta di registro ha effetto anche per l'imposizione diretta? Determina cioè una plusvalenza?***

Sull'argomento si contrappongono due tesi:

1° Tesi L'AF, con un unico documento di prassi ormai datato, sostiene che la definizione dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro non può esplicare efficacia ai fini delle dirette. (Ris. n. 9/1437/1978) <sup>(101)</sup>

Ciò sia riguardo alla cessione posta in essere "al di fuori dell'esercizio d'impresa" che riguardo alla cessione rilevante per "il reddito d'impresa".

Con riferimento alla plusvalenza ex art. 67 Tuir in quanto è attratta a tassazione a norma dell'art. 68 Tuir la differenza tra "prezzo reale di acquisto" e "prezzo reale conseguito" mentre l'imposta di registro spiega la sua efficacia sul "valore" del bene.

Riguardo invece al reddito di impresa perché la contrapposizione va fatta tra "costi e ricavi" per i beni merce e tra "corrispettivo conseguito" e il "costo non ammortizzato" per i beni strumentali.

La plusvalenza realizzata non può che essere determinata a seguito del corrispettivo effettivamente conseguito dal venditore e nella misura convenuta con l'acquirente. Le pattuizioni contrattuali costituiscono quindi l'unico criterio di riferimento, ferma restando la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di accertare mediante qualsiasi elemento probatorio l'occultamento di un corrispettivo superiore a quello che risulta formalmente stabilito fra le parti. (art. 38 del D.P.R. 600/73).

Tale orientamento è stato di recente fatto proprio dalla Ctr. Lombardia <sup>(102)</sup>

2° Tesi la cassazione ritiene invece che il valore di mercato determinato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro può essere legittimamente utilizzato dalla AF come dato presuntivo per accertare una plusvalenza patrimoniale. (Ord. 18705 del 13.08.2010) (Sent. n. 4117 del 22.3.2002)

La cassazione esprime il principio di "unicità degli accertamenti" in forza del quale si ha l'inversione dell'onere della prova. È il contribuente, non il fisco, a dover provare di non aver riscosso un corrispettivo più elevato (le sentenze riguardano casi di cessione di azienda <sup>(103)</sup>)

In materia immobiliare si veda nello stesso senso ORD 9.3.2010 n. 574.

### ***13.2 E con riguardo all'Iva?***

Il Fisco ritiene che invece riguardo all'Iva gli accertamenti in rettifica spiegano automatica efficacia anche ai fini delle imposte sul reddito. L'ufficio può comunque variare in aumento tali valori.

### ***13.3 Ai fini del calcolo della differenza si può assumere come costo iniziale il "valore accertato" anziché il "prezzo di acquisto"?***

La risposta dipende da come venga risolto il quesito di cui al precedente paragrafo 13.1. La soluzione positiva sarebbe sostenibile muovendo non solo da quanto sostenuto dalla suprema corte ma anche per una conseguenziale coerenza e omogeneità del sistema impositivo. Se è vero che ai fini della determinazione della plusvalenza rileva il "prezzo rettificato" in sede di accertamento non può non sostenersi che lo stesso valore assuma rilievo anche in una successiva rivendita.

La risposta negativa è invece desumibile dalla interpretazione letterale dell'art. 68 Tuir oltre che per quanto sopra affermato riguardo il prezzo di vendita. Il costo di acquisto iniziale può al massimo essere maggiorato dai costi inerenti o dalla rivalutazione Istat non può essere sostituito dal maggior valore accertato e/o liquidato.

In ogni caso la stessa risposta la troviamo anche proprio nel disposto di cui all'art. 68 del Tuir (comma 2 ult. parte). Solo per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume

come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce e i relativi atti registrati e in seguito “ definiti e liquidati”.

Quindi il valore accertato e successivamente definito e liquidato rileva solo per i beni pervenuti per donazione/successione e non per vendita.

#### I) COME OPERANO LE PLUSVALENZE NEL REDDITO DI IMPRESA?

La vicenda traslativa che genera plusvalenza si configura anche nella determinazione del reddito d’impresa. Anzi ne rappresenta una componente molto importante.

Dal punto di vista impositivo è interessante soffermarsi sulle plusvalenze da cessioni immobiliari e da assegnazione di beni ai soci.

La cessione a titolo oneroso è sottoposta a imposizione in base alla differenza tra “costi e ricavi” per i bene merce e tra “ corrispettivo conseguito” e il “costo non ammortizzato “ per i beni strumentali.

L’assegnazione di beni ai soci (ovvero la fuoriuscita dei beni dall’ambito del regime di impresa quando ne escono a fronte di atti diversi da quelli a titolo oneroso) invece è assoggettata a imposta in base al metodo di valorizzazione del valore normale<sup>(104)</sup>.

Quindi in caso di cessione a titolo oneroso occorre determinare la plusvalenza muovendo dalla differenza tra il corrispettivo o l’indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il costo non ammortizzato dei beni.

Nel caso invece di assegnazione di beni strumentali ai soci (a prescindere dalla causa) o di destinazione dei medesimi beni a finalità estranee all’esercizio di impresa ai fini della determinazione dell’eventuale plusvalenza fiscale occorre prendere in considerazione la differenza tra valore normale e il costo non ammortizzato dei beni in forza di quanto disposto dall’art. 86 comma 3 del Tuir.

Nello specifico allora occorre far riferimento alla “tipologia dei beni ceduti o assegnati”.

La rilevanza fiscale della cessione e dell’assegnazione emergerà nel caso in cui vengano ceduti o assegnati beni merce<sup>(105)</sup> generando ricavi che saranno pari al corrispettivo conseguito o al valore della contropartita patrimoniale conseguita o valore normale del bene assegnato<sup>(106)</sup>.

Qualora invece saranno ceduti o assegnati beni strumentali<sup>(107)</sup> si genereranno plusvalenze che saranno pari alla differenza tra corrispettivo o valore normale del bene estromesso e il valore fiscalmente riconosciuto del bene stesso<sup>(108)</sup>. Ciò si verificherà anche se l’assegnazione venisse effettuata a valori contabili ovvero mediante una riduzione del capitale in misura pari al valore contabile dei beni che transitano al socio.<sup>(109)</sup>

- 1) G. FALSITTA – *Manuale di diritto tributario parte speciale* Padova Cedam 2008 pag. 5 definisce “plusvalenza” il maggiore valore di scambio acquisito da taluni elementi che compongono il patrimonio.
- 2) Studio CNN 45-2011 est. M. CIGNARELLA e M. BASILAVECCHIA. (In *CNN Notizie* del 16 dicembre 2011).
- 3) Si realizza un reddito diverso che rileverà autonomamente rispetto agli altri redditi.
- 4) La plusvalenza in tal caso rileverà quale componente del reddito d’impresa unitariamente agli altri redditi conseguiti art. 72 Tuir
- 5) In tal senso F. TESAURO *Istituzioni di diritto tributario – parte speciale* Utet 2008 pag. 86 che con riferimento alle plusvalenze conseguite da privati parla di plusvalenze “isolate” perché non realizzate nel contesto di un’attività di impresa.
- 6) Residenti o non residenti (si confrontino gli artt. 2 – 2 comma e 23 Tuir)
- 7) L’iscrizione nell’inventario è determinante. Per gli enti non commerciali e gli imprenditori individuali sono suscettibili di generare plusvalenze rilevanti ex art. 67 Tuir gli immobili diversi da quelli “merce” che non risultano iscritti nell’inventario di cui all’art. 2217 c.c. o scritture equipollenti.
- 8) Studio CNN 45-2011 cit. pag. 5 e 6
- 9) Il solo possesso di un bene titolato giuridicamente è sufficiente a determinare il presupposto di imposta dei redditi fondiari e dell’Ici (ora Imu).
- 10) Il termine “plusvalenza” postula l’esistenza di due grandezze da porre a raffronto e consiste nella differenza tra il valore attuale di un bene (corrispettivo o valore normale) e il suo costo di acquisizione. (così testualmente M. LEO “Le imposte sui redditi nel testo unico” Giuffrè Milano 2007 pag. 1335)
- 11) La qual cosa risulta di dubbia interpretazione con riferimento alla vendita con riserva della proprietà (su cui infra par. 10.3)
- 12) In tal senso M. LEO cit. pag. 1139: occorre almeno la rivendita parziale del bene. Non è quindi sufficiente il frazionamento ai fini della successiva alienazione
- 13) Vale la pena sottolineare come la diversità terminologica tra lett. a) (vendita) e lett. b) (cessione a titolo oneroso) abbia alimentato il dubbio che la fattispecie regolata nella lett. a) dell’art. 67 Tuir fosse effettivamente solo la vendita.
- 14) Si veda però più avanti nel testo la costituzione di servitù
- 15) In realtà non si tratta di un conferimento in senso tecnico ma di una mera registrazione nell’inventario dell’impresa che non produce nuova ricchezza tassabile
- 16) In realtà al notaio la vicenda può interessare solo ai fini della rivendita e non solo con riferimento alle imposte dirette.
- 17) Su tali temi si veda studio CNN 226-2011 “Profili fiscali della cessazione dell’impresa” est T. TASSANI.
- 18) Per la permuta di cosa presente con cosa futura si veda infra par 10.4
- 19) Su cui infra par. 3.2.2
- 20) A questo punto è doverosa una precisazione. Il realizzo di plusvalenze deve avere come necessario presupposto un negozio idoneo a consentire la “perdita di disponibilità” del bene da parte del titolare. Concettualmente quindi apparirebbe impensabile che il realizzo di una plusvalenza possa avvenire mediante la costituzione di una servitù che ovviamente non fa perdere la disponibilità del bene ma si arriva al risultato positivo argomentando dall’art. 9 Tuir.
- 21) Da distinguersi dalla rendita vitalizia dalla quale si differenzia per la peculiarità della prestazione dovuta dall’obbligato in favore del beneficiario trasferente. Su cui si rinvia a studio CNN 45-2011 cit pag. 7.
- 22) In tal senso (con riferimento però a una costituzione di rendita vitalizia) anche Cass n. 1175 del 27 gennaio 2012 muovendo dall’assunto che è possibile attribuire un valore economico alla controprestazione
- 23) Nel caso fosse equiparato a una donazione non rileverebbe.
- 24) Studio 45-2011 cit. pag. 14
- 25) Su tali aspetti si veda più diffusamente L. ABRITTA, L. CACCIAPIGLIA, V. CARBONE, E. DE FUSCO, F. SIRIANNI *Testo Unico delle imposte sui redditi*, Ipsoa Milano 2009 pag. 1226. Si veda inoltre circ n. 12 del 12.3.2010 con specifico riferimento alla rivalutazione su cui si veda infra.
- 26) Per le modalità di calcolo della plusvalenza il fisco 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 pag..26.
- 27) Tale concetto è stato ribadito di recente con riferimento all’imposta sulle donazioni (Cass. Ord. N. 634 del 18.01.2012)

- 28)** Si veda art. 38 D.P.R. 26.04.1986 n. 131 per l'imposta di registro e l'art. 31 D.P.R. 26.10.1972 n. 643 per la vecchia invim
- 29)** Su tali temi si segnala l'approfondita analisi di cui allo studio n. 1-2006- S Commissione scientifica CNN est. CANNIZZARO-FEDELE-MASTROIACOVO
- 30)** Si veda anche Art. 23 D.P.R. 26.10.1942 per l'imposta di bollo; art. 60 D.P.R. 26.10.1972 n. 634 per l'iva; art. 62 D.P.R. 26.04.1986 n. 131 per l'imposta di registro e il cessato art. 27 D.P.R. 26.10.1972 n. 643 per l'invim
- 31)** G. FALSITTA pag. 207 cit. parla di "specifica e tassativa individuazione delle fattispecie imponibili".
- 32)** Studio CNN 45-2011 cit pag. 2).La presunzione assoluta di speculatività non è stata ritenuta incostituzionale da Corte Cost. 22.7.1999 n. 346 in Boll. Trib. 1999, 1711 (citata da Tesauro cit pag.. 86 nota 123)
- 33)** ABRITTA pag. 1218 – la nuova definizione ha valenza ai fini delle imposte dirette, di registro e dell'iva.
- 34)** Un'ipotesi particolare è quella relativa alla cessione di fabbricati destinati alla demolizione nei piani di recupero: oggetto è l'area La ris 395 del 22.10.2008 afferma che quando vengono ceduti da parte di un soggetto titolare di un reddito diverso alcuni fabbricati rientranti in un piano di recupero e secondo le prescrizioni sono destinati alla demolizione si assume quale oggetto della cessione l'area su cui insistono detti fabbricati. La cessione è plusvalente a norma dell'art. 67 lett. b) Tuir e il costo di acquisto sarà rivalutabile.(Risposta del Min 5 – 01881 del 7.10.2009). Ai fini IVA invece la circolare n. 28 del 2011 ritiene prevalente la natura di fabbricati strumentali.
- 35)** Su cui infra capo G par 11 e segg
- 36)** Modalità per beni pervenuti per donazione (Su tali temi si veda in maniera più approfondita Studio CNN 265-2005/T " Sull'imponibilità derivante dalla vendita di un terreno edificabile in un momento immediatamente successivo alla donazione dello stesso" est. Puri,Il DL 223 del 2006 (legge 248 del 2006) ha integrato la lett. b) dell'art. 67 Tuir e l'art. 68 Tuir 1 comma prevedendo il riferimento al donante sia per il decorso del quinquennio sia per individuare il costo iniziale. La norma non si esprime sui terreni edificabili per i quali occorre chiedersi se sia possibile applicare la vecchia normativa da ritenersi ancora vigente? La domanda più frequente è quindi se possa ritenersi ancora vigente l'art. 68 Tuir secondo comma. In particolare ci si chiede se nella previsione di cui all'art. 68 primo comma del Tuir ove si parla genericamente di "immobili di cui alla lettera b)" possa ricomprendersi anche i terreni edificabili. È stato sottolineato che la modifica all'art. 68 1 comma ha interessato solo i fabbricati e i terreni agricoli e quindi non può ritenersi applicabile anche ai terreni che nel secondo comma dell'art. 68 Tuir conservano una loro specifica trattazione. La valutazione va posta sia su un piano di interpretazione sistematica che su un piano letterale. Sul piano sistematico infatti taluno ha sostenuto l'abrogazione tacita dell'art. 68 Tuir secondo comma e quindi ha ritenuto di poter concludere che la nuova disposizione anti elusione trovi applicazione anche per i terreni edificabili. È stato in sostanza espresso un principio di carattere generale volto a neutralizzare gli effetti di rivalutazioni surrettizie del costo iniziale mediante la stipula di donazioni intermedie del bene plusvalente. Sul piano letterale giuridico (preferito dalla commissione studi tributari) invece si dovrà ritenere tuttora vigente la norma di cui all'art. 68 sec comma TUIR e quindi stante la presumibile coincidenza tra valore di donazione e quello della successiva vendita non emergeranno plusvalenze.(così Leo cit. pag. 1215). La Cassazione n. 22716 del 2.11.2011 ha ritenuto che la donazione di un terreno edificabile da un coniuge all'altro e la successiva cessione dello stesso costituisce ipotesi di abuso del diritto. Il problema riguarda anche gli effetti della rivalutazione effettuata dal donante. (circ n. 81 del 2002 par 2.4). A seconda di come si concluda la questione si avrebbero delle risposte diverse.
- 37)** Sulla rivalutazione del costo di acquisto vedasi infra par.11
- 38)** L. ABRITTA pag. 1217
- 39)** La cessione tuttavia sarebbe soggetta a Iva. La ricorrenza dei tre requisiti per la qualificazione iva della fattispecie consentono di ritenere imponibile la vendita in oggetto. Si avrà la singolare situazione di una vicenda che pur rilevando per l'Iva genera redditi diversi.
- 40)** Sul tema in maniera più ampia Quesito n. 48-2012/T est F. Raponi
- 41)** Su tali temi con riflessioni parzialmente diverse si veda studio CNN 45-2011 cit. pag. 23
- 42)** "Gli aspetti fiscali del trasferimento di cubatura" pag. 1 LUNARDI – RICCI in Il fisco n. 39 del 23.10.2006 in banca dati fiscoonline; anche G. TRAPANI in Studio CNN 671 – 2009 C e PETRELLI studio CNN 24/2002 " Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti dei terreni edificabili" in Studi e Materiali n. 1 2003 Milano
- 43)** Sul tema in maniera più ampia F. Raponi "Profili fiscali della cessione di cubatura e dei diritti edificatori" Atti del convegno di Bari di prossima Pubblicazione a cura della fondazione del notariato-
- 44)** In tal senso G.REBECCA-G.BORRIERO "Cessione di Terreni: ulteriori aspetti" in il Fisco n. 2 del 20.1.2003 pag. 8 consultabile in banca dati fiscoonline. Si precisa inoltre che risulterebbe difficile l'individuazione del costo del diritto cui confrontare il prezzo di vendita al fine di determinare la plusvalenza.

- 45)** A prescindere dell'inquadramento che alla luce del nuovo art. 2643 n. 2 *-bis* c.c. si intenda dare del diritto di cubatura; e quindi nè come bene autonomo né come diritto reale atipico. Tant'è vero che come si vedrà infra la teoria della imponibilità della cessione della cubatura è fondata sulla equiparazione con la costituzione di servitù.
- 46)** A meno che non si ritenga applicabile il principio di surrogazione fiscale di cui all'art. 6 comma 2 del Tuir. Per il quale il provento della cessione di credito assegnato in sostituzione del bene ceduto alla P.A. potrebbe essere assimilato al provento della cessione del bene stesso.
- 47)** V. sopra par 3.2.2 si veda comunque in tal senso anche ris 233 del 20.08.2009 sulla cessione del diritto di rilocalizzazione.
- 48)** Già in tal senso Ris. Min. 250948 del 17.08.1976 e ora ris 233 cit.
- 49)** Un'ipotesi che oggi alla luce della recente novella dell'art. 2643 c.c. n. 2 *-bis* appare discutibile consentirebbe di ricostruire la cessione di cubatura come reddito diverso derivante dalla assunzione di obblighi non fare e permettere (art. 67 lett. l) Tuir) e quindi per tale ragione risultare imponibile piuttosto che solo sul differenziale per l'intero compenso ; salvo poi distinguerlo in una parte risarcitoria (danno emergente) e una reddituale (lucro cessante).
- 50)** Ris 233 del 2009 cit
- 51)** In assenza di una specifica qualificazione normativa la cubatura deve essere valutata alla luce dell'inquadramento giurisprudenziale. Cass 6807/1988 parla di facoltà inerente il diritto dominicale e Cass 10979/2007 parla di facoltà inerente il diritto di proprietà. Da tali posizioni il fisco ne ricava l'assimilazione ai diritti reali di godimento.
- 52)** Ris 233 del 2009 cit
- 53)** Già con lo Studio CNN 1763&1999 pag. 675 est Leo si era prospettata la ricostruzione della cubatura come bene, salvo arrendersi alla tesi della servitù per ottenerne la trascrizione. Oggi l'unico ostacolo a tale ricostruzione sembrerebbe essere stato rimosso.  
Negherebbero senza dubbio alcuno la ricostruzione della cubatura come bene autonomo non essendo lo spazio una cosa ma semplicemente il mezzo in cui si trova l'oggetto del diritto. F. Santoro Passarelli Dottrine Generali del diritto civile Napoli 1989 pag. 56 e F. MESSINEO Manuale di diritto civile e Commerciale Milano 1965 pag. 333.  
Tuttavia muovendo dal presupposto che il bene è una cosa che presenta un valore e ammessa la categoria dei beni immateriali, a norma dell'art. 812 c.c. si potrebbe sostenere che la cubatura è un bene mobile che circola come un bene immobile.  
Diversa è la ricostruzione della cubature come facoltà del diritto di proprietà/utilitas del fondo da esso separabile Leo cit pag. 703  
Muovendo da tale impostazione BUSANI Il sole 24 ore 16.05.2011 parla della opportunità di un "borsino" dove si possono incontrare finanziari e costruttori per quotare e scambiare il bene cubatura
- 54)** BUSANI Il sole 24 ore 16.05.2011 equipara la cubatura a un bene mobile da collocare nella categoria dei beni immateriali come il marchio e il software; lo stesso autore parla comunque di bene mobile di natura immobiliare anche se intangibile.
- 55)** A. PISCHETOLA "la circolazione di cubatura, di crediti edilizi e di diritti edificatori: profili fiscali" in Il Fisco 17/2011 pag. 2667 parla di processo di " transizione dalla micro pianificazione privata a modelli di cd. Amministrazione concordata"
- 56)** La perequazione equivale alla equa ripartizione tra più proprietari dei vantaggi e oneri derivanti dalla trasformazione in senso edificatorio delle aree. Nasce con lo scopo di evitare sperequazioni tra proprietari attraverso la modulazione dei diritti edificatori e della titolarità delle aree.
- 57)** La compensazione è uno strumento che svolge una piena funzione di ristoro per eliminare le conseguenze pregiudizievoli derivanti dalla imposizione dei vincoli sia in senso economico che indennitario.
- 58)** Il credito edilizio è la situazione giuridica soggettiva che porta all'atterraggio della cubatura su un diverso fondo detto accipiente e si estingue al momento del rilascio del permesso di costruire.  
Il credito edilizio consiste in una quantità volumetrica ossia in una volumetria edificabile riconosciuta dalla pubblica amministrazione quale corrispettivo urbanistico. Il credito può nascere a fronte della esecuzione di quegli interventi edilizi che possono determinare un credito edilizio oppure come compensazione dell'esproprio da effettuarsi mediante recupero da parte del cedente di adeguata capacità edificatoria. Il titolare del credito potrà alternativamente o "incassare" il credito utilizzando per se stesso, su un proprio bene, la volumetria che il credito gli riconosce oppure potrà trasferire il credito a terzi. Sul piano fiscale la vicenda è simile a quella indicata per i diritti edificatori..
- 59)** Estesa: consistente nella dematerializzazione della dotazione volumetrica del fondo sorgente cedibile a terzi
- 60)** Nello specifico Trapani op cit pag. 44.

- 61)** Anche il Fisco con la recente risoluzione n. 233 del 2009 ha equiparato la cessione di diritti edificatori alla cessione di cubatura. L'equiparazione tra diritti edificatori e cubatura del resto è stata tracciata dallo stesso legislatore che nello stesso articolo 5 primo comma del dl 70/2011 (ora 2643 c.c. n. 2 -bis) nell'illustrare le modifiche (riferite ai diritti edificatori) fa espresso riferimento alla tipizzazione di un nuovo schema contrattuale diffuso nella prassi: la cessione di cubatura.
- 62)** M. LEO - V. MASTROIACOVO risposta a quesito 254-2007/T e 661-2007/C
- 63)** In tal senso si veda anche PISCHETOLA op. cit. pag. 2669
- 64)** Ris 233 cit.
- 65)** BUSANI "L'Imposta di Registro" Ipsoa Milano 2009 pag. 699
- 66)** A scanso di equivoci per "decollo" si intende il mero riconoscimento del diritto e non lo stacco del diritto che qui si intende coincidente con il volo
- 67)** FALSITTA op cit. pag. 336
- 68)** Risulterebbe più agevole individuare l'area della imponibilità in capo all'ultimo titolare del diritto edificatorio nella fase del volo. Di guisa che risulterà imponibile per le dirette non solo il primo trasferimento dal titolare del fondo sorgente al primo acquirente nella fase del volo, ma anche tutte le successive cessioni inerenti la circolazione del diritto fino all'ultima che condurrà all'atterraggio. Unico discrimine potrà risultare soltanto quello derivante dalle modalità inerenti la circolazione. (es. donazione di diritti edificatori non plusvalente)
- 69)** In tal caso sarebbe più giustificabile l'imposizione in capo all'originario titolare del fondo sorgente ritenendo possibile reperirlo dopo diversi "voli".
- 70)** In questo senso Ris. 1 del 4.1.2012
- 71)** È opportuno a tali fini l'utilizzo di clausole che evidenzino la finalità redistributiva
- 72)** Si veda paragrafi 7.1, 7.2 e 7.3
- 73)** Il riferimento è ai casi indicati nei paragrafi 7.4, 7.5 e 7.6
- 74)** Così espressamente L. ABRITTA cit pag. 1223
- 75)** L. ABRITTA cit pag. 1223)
- 76)** Per ulteriori approfondimenti si veda (quesito CNN n. 212/2009 est. F. Raponi)
- 77)** (si veda al riguardo studio CNN n. 34-2006T par 4 est M. C. CIGNARELLA). Se invece la vendita fosse posta in essere nel quinquennio dall'acquisto si conseguirebbe una plusvalenza determinata dalla differenza del prezzo di vendita meno il costo di acquisto del bene maggiorato delle spese inerenti. Più in particolare dovrà farsi riferimento al costo di acquisizione del bene, ai relativi oneri fiscali e spese notarili, nonché alle spese già sostenute per la demolizione e anche quindi quelle occorse per l'ampliamento se già effettuato al momento della vendita. (su cui si vedano gli studi CNN n. 34-2006T est M.C. Cignarella e n. 60-2006T est Luigi Bellini, in CNN notizie del 25 aprile 2006).
- 78)** Lo si desume anche dalla ris 105 del 2007 tratta del caso della decorrenza del quinquennio anche con riferimento al cambio di destinazione urbanistica ai fini del riconoscimento della natura abitativa del bene.
- 79)** Sul tema in maniera più ampia Quesito n. 62-2012/T est F. RAPONI
- 80)** LEO cit. pag. 1140 È considerato familiare anche il coniuge separato fino a quando interviene sentenza di divorzio Ris 82 del 7.3.2008
- 81)** Va sottolineato che la necessità di una prova certa ai fini della decorrenza del periodo per maturare l'usucapione è stata utilizzata come parametro dal Tribunale di Cassino in una recente sentenza (n. 823 del 2011).
- 82)** Sul tema in maniera più ampia Quesito n. 70-2012/T est F. RAPONI
- 83)** Studio n. 45-2011T pag. 13. Alla luce di ciò si potrebbe ritenere che le assegnazioni di beni connesse alla crisi del matrimonio siano qualificabili come atti fiscalmente neutri e di conseguenza nell'ipotesi di rivendita infraquinquennale di tali beni tali assegnazioni possono essere considerate non rilevanti ai fini del computo del quinquennio. Le assegnazioni sarebbero in definitiva al pari delle donazioni fiscalmente trasparenti. Con riferimento ai terreni edificabili invece potrebbero essere riproposte tutte le problematiche già analizzate con riferimento alla donazione v supra nota 36
- 84)** Ai sensi dell'art. 86 comma 2 del Tuir le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende sono costituite dalla differenza tra i seguenti importi: corrispettivo o indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori. costo non ammortizzato dell'azienda medesima. La plusvalenza realizzata in caso di cessione di azienda non deve essere riferita ai singoli beni che la compongono ma deve essere determinata unitariamente come differenza tra prezzo di cessione dell'azienda e il complesso dei valori netti fiscali che la costituiscono. (è opportuno anche qui una indicazione separata dei singoli valori).
- 85)** Si rinvia a studio n. 45-2011/T pag. 5 per ulteriori approfondimenti
- 86)** In tal senso anche studio n. 45-2011/T pag. 5

- 87)** Si veda anche Studio CNN 213-2011/T est. NICOLA FORTE
- 88)** Si veda più nel dettaglio Studio CNN n. 9/2002/T est. FRANCESCO COLUCCI
- 89)** A. BUSANI il sole 24 ore del 29.10.201
- 90)** In tal senso LEO cit. pag. 1217
- 91)** Una prima applicazione pratica riguarda la rivalutazione del solo usufrutto o della sola nuda proprietà. In tal caso sicuramente ammissibile il costo da contrapporre è calcolato applicando al costo della piena proprietà i coefficienti ex artt. 46 e 48 del tur.
- 92)** In tal senso L. ABRITTA cit. pag. 1302
- 93)** Così ABRITTA cit. pag. 1302
- 94)** Una prima applicazione pratica riguarda la rivalutazione del solo usufrutto o della sola nuda proprietà. In tal caso sicuramente ammissibile il costo da contrapporre è calcolato applicando al costo della piena proprietà i coefficienti ex artt. 46 e 48 del tur.
- 95)** In senso positivo aveva concluso già PETRELLI studio CNN 24/2002 “ Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti dei terreni edificabili” in Studi e Materiali n. 1 2003 Milano pag. 139
- 96)** Circolare n. 81 del 6.11.2002 prevede la possibilità di rivalutazione con apposita perizia anche dei diritti reali di godimento. Si potrebbe seguire lo stesso criterio anche per la cubatura. Vedasi anche il Fisco n. 14 del 3.4.2006
- 97)** Petrelli cit. pag. 138
- 98)** In materia di Ici (Imu) la cubatura sembrerebbe non generare materia tassabile perché difetterebbe il presupposto necessario del possesso del bene. (LUNARDI RICCI op. cit. – cass n. 23347 del 15.12.2004 in fisco online)
- 99)** Studio CNN n. 60-2006/T e Studio CNN 45-2011/T
- 100)** Studio CNN cit 45-2011/T pag. 28 (in senso contrario Colucci “Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva” Relazione al convegno di Roma su “ Novità e problemi nell’imposizione tributaria relativa agli immobili” che ritiene possibile avvalersi della sostitutiva solo per la parte di corrispettivo effettivamente percepita al momento della cessione.
- 101)** In sede giudiziaria i funzionari dell’AF sostengono ormai da tempo la tesi della Cassazione.
- 102)** Sentenza n. 169/44/2011
- 103)** Da ultimo Ord. 7.12.2011 n. 1918
- 104)** Costituiscono reddito non solo i proventi conseguiti in danaro ma anche i proventi conseguiti in natura (beni o servizi). L’art. 9 del Tuir comma 3 definisce il valore normale come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie.  
Il criterio del valore normale viene in risalto non solo allorché si tratta di esprimere monetariamente il valore di beni o servizi ma anche quando manca una contropartita in danaro (conferimento in società o assegnazione di beni)
- 105)** (Art. 85 – comma 2) beni alla cui produzione e scambio è diretta l’attività di impresa
- 106)** FALSITTA cit. pag. 322
- 107)** (Art. 65 comma 1 e art. 86 comma 1 lett. c del Tuir) beni strumentali per l’esercizio dell’impresa diversi dai beni merce
- 108)** FALSITTA pag. 322
- 109)** Tale conclusione è confermata da una recente risoluzione dell’agenzia delle entrate (risoluzione 191 del 23 luglio 2009) che ha trattato la vicenda proprio con riferimento ad un caso di riduzione reale del capitale sociale cui faccia seguito l’attribuzione al socio unico di un cespite patrimoniale.  
Nello specifico si è osservato che l’assegnazione dei beni ai soci non costituisce mai un’operazione fiscalmente neutrale. La risoluzione aggiunge che non essendo presente un corrispettivo in danaro o in natura che compensi l’uscita del bene dal patrimonio della società la “plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni”: ai fini della determinazione del plusvalore occorre contrapporre all’ultimo costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati al socio il valore normale dei beni stessi (valore di mercato in base all’art. 9 del Tuir).

*(Riproduzione riservata)*