

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

**Studio n. 60-2006/T**

## **Finanziaria 2006 - Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 21 aprile 2006*

La legge finanziaria 2006 (legge 23 dicembre 2005 n. 266 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato) ha introdotto con il comma 496 dell'art. 1 <sup>(1)</sup> un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito per le plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, nella misura del 12,50 per cento.

La disposizione che non è a termine, ma a regime, è entrata in vigore l'1 gennaio 2006; pertanto, si applica agli atti pubblici o autenticati da tale data.

Si ritiene opportuno esaminare il campo di operatività della norma.

### **1. Ambito soggettivo di applicazione**

Il comma 1 dell'art. 67 del d.p.r. n. 917/1986, stabilisce che "sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente", i redditi elencati successivamente.

Possono essere interessate oltre le persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali e i soggetti non residenti per i quali si considerano prodotti "i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso..." ex art. 23, comma 1, lettera f), del d.p.r. n. 917/1986.

Sono, conseguentemente, esclusi :

- 1) gli imprenditori individuali relativamente alle cessioni di beni immobili costituenti beni relativi all'impresa ai sensi dell'art. 65 del T.u.i.r., e, quindi, beni

merce, e beni strumentali e beni non strumentali (patrimoniali); per queste due categorie, solo se indicati nell'inventario redatto ai sensi dell'art. 2217 c.c. o, per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili o secondo le modalità previste dall'art. 66, comma 2, del T.u.i.r.;

- 2) le società e gli enti commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b) perché i redditi derivanti da cessione a titolo oneroso di immobili, producono realizzo di ricavi ( ex art. 85) o di plusvalenze ( ex art. 86);
- 3) gli enti non commerciali relativamente alla cessione di immobili relativi all'impresa eventualmente esercitata.

Tuttavia, la cessione di terreno divenuto edificabile effettuata dall'imprenditore agricolo, anche se precedentemente utilizzato dallo stesso per l'esercizio dell'impresa, esula dal normale esercizio dell'impresa agricola e, quindi, rientra nei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) in commento <sup>(2)</sup>.

### ***1.1 Cessione di immobile tra coniugi a seguito di accordi in conseguenza di separazione o di divorzio***

I trasferimenti immobiliari tra coniugi, a seguito di accordi intervenuti tra gli stessi in sede di divorzio o di separazione, anche se non hanno ad oggetto l'abitazione utilizzata in precedenza da essi, hanno una causa negoziale atipica, e in essi manca ordinariamente il presupposto dell'onerosità.

In ogni caso, anche quando in base agli accordi il trasferimento avvenga contro corrispettivo si potrebbe ritenere che si possa invocare l'art. 19, della legge 6 marzo 1987, n. 74, che dispone: "Tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio ..., sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa".

Con tale ultima espressione si riterrebbero escluse dalla tassazione le plusvalenze di cui all'art. 67, lettera b), in commento.

Si ricorda che la Corte Costituzionale <sup>(3)</sup> ha dichiarato l'incostituzionalità di quella parte dell'art. 19 della legge n. 74/1987, che non estendeva l'esenzione in essa prevista a tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi ed ha interpretato la norma nel senso di considerare oggetto dell'esenzione qualsiasi imposizione tributaria.

## **2. Ambito oggettivo di applicazione**

La lettera b), del comma 1, dell'art. 67, considera: "Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più

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

## **2.1 Cessione a titolo oneroso**

Rientrano in tale categoria oltre la compravendita, la permuta, la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento ed il conferimento in società <sup>(4)</sup>.

A seguito dell'art. 11, comma 5, 6 e 7, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, rientrano nella categoria delle plusvalenze di cui all'art. 67 comma 1, lettera b) del T.u.i.r. e, quindi, sono rilevanti ai fini reddituali, sia le somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimento espropriativo sia le indennità di esproprio.

### *2.1.1. Costituzione di servitù*

E' discusso se l'atto costitutivo di servitù generi plusvalenza.

Secondo alcuni, considerato l'art. 9, comma 5 del T.u.i.r. che applica le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso agli atti costitutivi di diritti reali di godimento, anche le costituzioni di servitù possono generare plusvalenza.

Sembra preferibile l'opinione di chi escluda la plusvalenza nella considerazione che la natura di tale diritto appare incompatibile con la categoria reddituale delle plusvalenze.

### *2.1.2. Cessione di cubatura*

Varie soluzioni sono state date in merito alla cessione di cubatura, da chi la considera negozio di tipo obbligatorio a chi la considera negozio costitutivo di diritti reali (diritto reale "atipico" o servitù di non edificare o *altius non tollendi*) <sup>(5)</sup>.

Si ritiene, verosimilmente, che si tratti di costituzione di servitù o di diritto reale atipico.

In tal caso alla tassazione della plusvalenza potrebbe opporsi la stessa considerazione che si è fatta relativamente alla costituzione di servitù.

Tuttavia, data la particolare "tipicità" della costituzione è più probabile ritenere che tale atto possa generare plusvalenza.

Notevoli difficoltà si incontrano per la determinazione della stessa.

### *2.1.3. Immobili usucapiti*

Nulla dice la norma in merito alle plusvalenze a seguito di cessione di immobili usucapito.

Si ritiene di distinguere l'usucapione di terreno edificabile da quella di fabbricato o di terreno agricolo.

1. Se il bene usucapito è un fabbricato o un terreno agricolo, non vi è plusvalenza, poiché la disposizione richiamata include tra i redditi diversi le plusvalenze che derivano dalla rivendita degli stessi entro il quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione, escludendo il caso di cessioni delle unità urbane destinate ad abitazione principale e le cessioni dei beni ricevuti per donazione o successione.

Infatti, l'acquisto per usucapione non è acquisto a titolo oneroso, al quale solo la disposizione riconosce elemento di partenza per tassare la plusvalenza, ma acquisto a titolo originario, derivante da una situazione di fatto alla quale l'ordinamento riconduce tale effetto.

D'altra parte il tempo necessario per il compimento dell'usucapione (20 anni per l'ordinaria e 10 anni per l'abbreviata) è incompatibile con l'altro elemento, quello della cessione entro il quinquennio <sup>(6)</sup>.

2. Invece, se il bene usucapito è un terreno edificabile la cessione genera reddito in quanto sono tassabili "in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria...", quindi, indipendentemente dall'onerosità o gratuità dell'acquisto, anche se l'immobile è stato acquisito per successione o donazione o a titolo originario per usucapione.

Per determinare il prezzo di acquisto si può fare riferimento alla disposizione dell'art. 68, comma 2, che nell'ipotesi di vendita di terreni acquistati a titolo gratuito (successione o donazione) "assume come "prezzo di acquisto" il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito o liquidato..."; nell'ipotesi considerata secondo la circolare n. 78/2003, si deve fare riferimento al valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione <sup>(7)</sup>.

Problema non indifferente è quello della determinazione del valore iniziale allorché venga ceduto un terreno edificabile usucapito in assenza di sentenza dichiarativa che, diversamente, secondo la circolare citata in nota, è quello risultante dal valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione.

### *2.1.4. Cessione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto*

La cessione della nuda proprietà e la cessione del diritto di usufrutto ricadono nella fattispecie dell'art. 67, comma 1, lettera b), mentre la cessione dell'usufrutto costituito dal nudo proprietario rientra nella fattispecie prevista nella lettera h) dello stesso articolo.

## **2.2 Beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni**

Si tratta di fabbricati e di terreni agricoli.

Per tali beni il trascorrere dei cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione esclude la plusvalenza.

Problema interessante è stabilire il *dies a quo* per la determinazione del costo del terreno nel caso di realizzo di costruzione. Si ritiene che possa essere rilevante la data della richiesta del permesso di costruire o quella di presentazione della denuncia di inizio attività (DIA) o quella successiva che provi l'inizio della costruzione (sbancamento del terreno, posa di fondamenta).

Per il *dies ad quem* (termine dei cinque anni) si deve ritenere che sia rilevante l'ultimazione dei lavori provato dalla richiesta del certificato di agibilità ai sensi dell'art. 24, comma 3, del d.p.r. 6 giugno 2001, n. 380. Ma non si può escludere la validità di altri mezzi che provano il termine della costruzione o che il fabbricato ad una certa data era effettivamente utilizzato (per esempio, contratti di fornitura ai servizi Enel, Gas e telefoni ecc.).

## **2.3 Cessioni escluse dalla plusvalenza**

Sono escluse dalla plusvalenza, se riguardano fabbricati o terreni agricoli, le cessioni di:

- a) immobili pervenuti per successione o donazione;
- b) unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione, e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari. Per provare che il periodo intercorso, tra l'acquisto o la costruzione nell'arco dei cinque anni, di utilizzo dell'immobile come abitazione principale è maggiore del periodo di non utilizzo, oltre il certificato di residenza, è idonea una dichiarazione sostitutiva giusta quanto previsto dal decreto del Ministro delle Finanze 30 luglio 1999, n. 311, che per la detraibilità degli interessi passivi e relativi oneri accessori dei mutui ipotecari contratti per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale recita: "Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente dimora abitualmente. A tal fine rilevano le risultanze dei regi-

stri anagrafici o l'autocertificazione effettuata ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, (ora d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445) con la quale il contribuente può attestare anche che dimora abitualmente in luogo diverso da quello dei registri anagrafici".

Analogamente le Istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2005 per le persone fisiche, fascicolo 1, a pag. 82, ripetono l'identica espressione estendendo ai familiari il concetto di abitazione principale.

Per abitazione principale, secondo le predette istruzioni, a pagina 20, è scritto: "Si considera abitazione principale quella nella quale il contribuente o i suoi familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado ed affini entro il secondo grado) dimorano abitualmente".

L'art. 5, comma 5, del T.u.i.r. considera familiari ai fini delle imposte sui redditi le persone suindicate.

#### ***2.4 Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione***

Le cessioni di tali terreni generano plusvalenza e sono soggette a tassazione anche se l'acquisto è avvenuto per successione o donazione e indipendentemente dal tempo trascorso tra esso e la cessione, quindi, anche oltre i cinque anni.

In dottrina e in giurisprudenza si discute sul significato della espressione.

In effetti, la dottrina è ricca di scritti e decisioni anche perché si è fatta una certa confusione tra le diverse espressioni usate dalle varie norme in materia di imposte dirette, di Iva, di registro e di Ici.

Infatti, ai sensi del terzo comma, lettera c) dell'art. 2, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, non sono considerate cessioni di beni, ai fini Iva, le cessioni che hanno per oggetto "terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni"; l'art. 52, comma 4, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 – Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro e, prima della soppressione dell'imposta di successione, anche l'art. 34, comma 5, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, escludono la limitazione al potere di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria "per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

Ed, ancora, il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'Ici, all'art. 2, lettera b), fornisce, primo tentativo normativo, ma limitatamente "ai fini dell'imposta" la definizione di "area fabbricabile" come quella "utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle

possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità"; la lettera c) dello stesso articolo definisce "terreno agricolo il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile"; ma, come si è detto, la definizione è limitata alla relativa imposta <sup>(8)</sup>.

Mentre l'espressione usata dall'art. 81 (ora art. 67), lettera b) del d.p.r. n. 917/1986 è analoga a quella contenuta nell'art. 2, terzo comma, lettera c), del d.p.r. n. 633/1972, diverse sono quelle usate dall'art. 52, comma 4, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, e dall'art. 34 comma 5, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Ad espressioni diverse corrispondono concetti diversi.

Quindi, ai fini delle imposte di registro e sulle successioni si può ritenere che sia rilevante l'edificabilità prevista dal piano regolatore, purché regolarmente approvato e vigente, e che non sia richiesta la possibilità di concreto immediato rilascio della concessione edilizia.

Questo esclude che anche in tali disposizioni si possa intendere edificabile un'area che sia considerata tale da un piano regolatore adottato, ma non ancora approvato <sup>(9)</sup>, ed a maggior ragione un'area che abbia solo una potenzialità futura e di fatto alla edificazione.

Le Sezioni Unite della Cassazione <sup>(10)</sup> si sono pronunciate, ma relativamente all'art. 5-*bis* della legge 359/1992 sull'indennità di esproprio, definendo le "aree edificabili" e le "aree agricole".

Relativamente all'Ici, ultimamente rileva l'art. 11 *quaterdecies*, comma 16 del collegato alla finanziaria 2006 (d.l. 30 settembre 2005, n. 203 – legge 2 dicembre 2005 n. 248) che fornisce un'interpretazione autentica dell'articolo 2, comma 1, lettera b), della legge n. 504/1992, disponendo letteralmente: "Ai fini dell'applicazione del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'art. 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Detto quanto sopra, per quanto riguarda l'espressione usata dall'art. 67, comma 1, lettera b) del d.p.r. n. 917/1986, si deve affermare che si ritiene suscettibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti, un terreno che sia dichiarato edificabile dal piano regolatore generale, integrato da un piano particolareggiato di attuazione o da una valida convenzione per la lottizzazione, e per il quale sia possibile in concreto il rilascio di permesso di costruire o la presentazione della denuncia di inizio attività.

Deve trattarsi, quindi, di terreno direttamente ed immediatamente utilizzabile ai fini edificatori, per il quale si deve solo richiedere il permesso di costruire o pre-

sentare la DIA.

Rileva, pertanto, una destinazione urbanistica di espansione e di completamento o una legale effettiva utilizzabilità edificatoria, attuabile direttamente ed immediatamente senza che siano necessari piani regolatori particolareggiati, programmi di attuazione, piani di fabbricazione, o convenzioni di lottizzazione o, se necessari, solo quando questi strumenti siano già perfezionati.

Devono escludersi i terreni agricoli e tutti quelli che non sono "suscettibili di utilizzazione edificatoria" per essere soggetti a vincoli di inedificabilità imposti non solo dagli strumenti urbanistici, ma anche da leggi statali e regionali a tutela di interessi storici, artistici, architettonici, archeologici, paesaggistici, ambientali, idrogeologici, di difesa ecc.; aree destinate a verde pubblico, a servizi o ad attrezzature scolastiche ed in genere ad attrezzature ed a impianti di interesse generale.

L'attualità dell'utilizzazione edificatoria deve risultare da strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Per cui, se lo strumento urbanistico o la variante allo stesso è solamente in itinere per essere stato adottato, ma non ancora approvato, non si ha riguardo ad esso, ma a quello ancora in vigore <sup>(11)</sup>.

### **3. Determinazione della plusvalenza**

Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1, dell'art. 67, sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (art. 68, comma 1).

Si passa all'esame della disposizione.

#### ***3.1. Corrispettivi percepiti nel periodo di imposta (art. 68, comma 7, lettera f).***

La plusvalenza tassabile si realizza con riferimento al momento in cui si percepisce il corrispettivo, quindi, secondo il criterio di cassa.

Conseguentemente, se a seguito di un atto di trasferimento il prezzo viene dilazionato nel tempo, la plusvalenza con il relativo obbligo di denuncia e di pagamento dell'imposta, matura in relazione al corrispettivo via via incassato, e ciò può verificarsi in diversi periodi di imposta.

Per il calcolo della plusvalenza si deve tener conto del valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo di imposta <sup>(12)</sup>.

Nella permuta di cosa presente con cosa futura (terreno contro unità immobi-

liari da costruire), la plusvalenza (nel caso di specie, in capo al cedente) si realizza con il venire ad esistenza del bene futuro e non al momento della stipulazione del contratto; è pertanto in quel momento che la plusvalenza diventa tassabile <sup>(13)</sup>.

Secondo alcuni si potrebbe anche ipotizzare la richiesta al notaio da parte del contribuente, di operare subito, al momento della permuta, la ritenuta.

### ***3.2. Plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati (o costruiti) da non più di cinque anni***

Al prezzo di acquisto, che è quello risultante dall'atto di acquisto, e non l'eventuale maggior valore risultante dall'accertamento dell'Agenzia delle entrate <sup>(14)</sup>, si aggiungono tutte le spese sostenute per lo stesso: l'onorario del notaio e le altre spese accessorie, le imposte di registro, l'Iva (se non detratta), le imposte di trascrizione e catastale, le spese per ricorso necessario ad effettuare l'acquisto per persona incapace, le spese sostenute in occasione dell'acquisto effettuato nell'ambito di procedure esecutive, le spese di mediazione, le spese necessarie per sistemare e recingere il terreno, per il terreno agricolo le spese di impianto di vigneto, di oliveto o di altre colture, le spese per liberare l'immobile da servitù e da altri oneri e per indennizzi pagati al coltivatore diretto o al locatore per liberare l'immobile.

Per i costi in aumento del prezzo di acquisto tradizionalmente si fa riferimento, pur mancando un testuale rinvio tecnico a tale disposizione, all'art. 13 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 643 – Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, che fornisce una definizione delle spese di costruzione ed incrementative come "quelle specificamente relative ad opere e utilità esistenti alla data di determinazione del valore finale, comprese le spese effettuate per liberare l'immobile da servitù, oneri e altri vincoli e per demolire le costruzioni esistenti sulle aree utilizzate a fini edificatori...Per le aree fabbricabili la cui edificazione è subordinata a norma di legge all'accollo delle spese per l'urbanizzazione primaria o secondaria, il valore iniziale è maggiorato anche della quota parte di tali spese, ancorché non eseguite alla data del trasferimento, da computarsi, con riferimento alla edificabilità specifica dell'area, in base all'importo risultante dalle convenzioni o da altri atti di impegno stipulati con i comuni ovvero dalle delibere adottate in merito dai comuni stessi".

Si ritiene, inoltre, che siano da considerarsi anche le spese di manutenzione straordinaria sostenute per i fabbricati.

### ***3.3. Immobili costruiti da non più di cinque anni***

A tutti i costi sopra elencati (nel paragrafo 3.2.) si aggiungono le spese di costruzione e, quindi, le spese di progettazione, gli oneri di urbanizzazione, il valore delle aree eventualmente cedute al comune, le consulenze professionali, le spese relative al contratto di appalto, le spese di demolizione dei manufatti sul terreno da edificare.

Come si è detto nel paragrafo che precede, le spese di urbanizzazione sono considerate, anche se non ancora eseguite alla data del trasferimento, purché risultino da convenzioni o da altri atti di impegno stipulati con i comuni o dalle delibere degli stessi.

Anche se la norma non considera espressamente il caso, il costo del terreno acquisito gratuitamente su cui sia stato costruito un fabbricato è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della costruzione ( ex art. 68, comma 2, secondo periodo). Questo perché l'incremento di valore maturato dal terreno prima di quella data non assume rilevanza reddituale.

Per lo stesso motivo si ritiene che se il terreno è stato acquistato a titolo oneroso, qualora l'acquisto sia avvenuto prima dei cinque anni, si assume come costo di acquisto il valore normale del terreno nel quinto anno anteriore (che secondo quanto detto nel paragrafo 2.2. coincide con la data della richiesta del permesso di costruire o con quella di presentazione della DIA o quella successiva che provi l'inizio della costruzione, sbancamento del terreno, posa di fondamenta); qualora, invece, l'acquisto sia avvenuto nei cinque anni, si assume come costo quello risultante dall'atto di acquisto.

Il concetto di valore normale è indicato nel comma 3 dell'art. 9 del T.u.i.r..

### ***3.4. Plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria***

#### *3.4.1. Terreni acquistati a titolo oneroso*

Per i terreni acquistati a titolo oneroso si assume il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo sostenuto (indicato nel paragrafo 3.2.), nonché dell'eventuale imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili <sup>(15)</sup>.

Il prezzo di acquisto aumentato di tutti gli altri costi inerenti deve essere rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

E' importante tenere presente che la rivalutazione va operata non solo per il prezzo di acquisto, ma anche per gli altri costi, alla stessa data di esso, anche se sostenuti in date successive a quella dell'acquisto; solo l'eventuale Invim pagata non va rivalutata.

Tale sistema di calcolo è confermato anche dalle istruzioni al modello UNICO per le persone fisiche 2005, fascicolo 2, Appendice, pag. 38, paragrafo "Calcolo delle plusvalenze", in cui è espressamente detto: "Ai fini del calcolo delle plusvalenze dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e delle indennità di esproprio e simili il costo di acquisto deve essere prima aumentato di tutti gli altri costi inerenti e poi rivalutato sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Al costo così determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale Invim pagata".

#### *3.4.2. Terreni acquistati per successione e donazione*

Per i terreni acquistati per effetto di successione e donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, o in seguito definito o liquidato <sup>(16)</sup>, aumentato di ogni altro costo inerente (spese indicate nel paragrafo 3.2.), dell'Invim e dell'imposta di successione pagate.

Nella disposizione, l'art. 68, comma 2, ultimo periodo, del d.p.r. n. 917/1986, non è previsto, ma a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 328 del 9 luglio 2002, si rivaluta sulla base dell'indice Istat anche il valore iniziale dei terreni acquistati per successione o donazione e delle altre spese inerenti.

#### *3.4.3. Terreni con valore rideterminato*

Per i terreni per i quali il valore sia stato rideterminato in forza della disposizione di cui all'art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive, al prezzo di acquisto o al valore dichiarato, definito o liquidato, verrà sostituito il valore rideterminato.

Detto valore rideterminato potrà essere rivalutato in base agli indici Istat, giusta il paragrafo 11.4 della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/E del 13 febbraio 2006, avente per oggetto "Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata", per il periodo intercorrente tra la data considerata ai fini della rivalutazione e quella della successiva cessione.

#### *3.4.4. Tassazione separata*

Per le plusvalenze di cui al paragrafo 3.4. (plusvalenze per cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria), ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera *g-bis*), del d.p.r. n. 917/1981, è prevista la tassazione separata.

Tuttavia, il contribuente, ai sensi del successivo comma 3, può optare per la tassazione ordinaria, facendolo constare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione.

#### **4. Imposta sostitutiva**

Dopo aver esposto l'impianto della normativa sulle plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), si può esaminare la novella portata dall'art. 1, comma 496, della legge finanziaria 2006.

Nel caso delle plusvalenze richiamate il contribuente può optare per un'imposta sostitutiva sul reddito, del 12,50 per cento.

Egli manifesta una richiesta in tal senso al notaio il quale provvede all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva, ricevendo la provvista dal cedente.

Se vi sono più proprietari o titolari di diritti reali sull'immobile ceduto, ognuno può, per la sua quota o per il suo diritto, separatamente e indipendentemente dagli altri, richiedere al notaio la tassazione con l'imposta sostitutiva <sup>(17)</sup>.

Il notaio successivamente comunica all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni, secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Tale è lo scarno contenuto della disposizione sulla quale si fanno alcune considerazioni.

##### **4.1 Funzione del notaio**

La prima riguarda la funzione del notaio in tale operazione <sup>(18)</sup>.

Il notaio non è responsabile di imposta di cui al comma 3, dell'art. 64, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, né sostituto di imposta di cui al precedente comma 1, ma, nell'ambito di una delegazione di pagamento, mandatario *ex lege* nell'interesse del Fisco.

Ricevuta la richiesta da parte del contribuente per l'applicazione dell'imposta sostitutiva e la relativa provvista, il notaio non può sottrarsi all'obbligo di adempiere alla stessa, sia nei rapporti con il contribuente (delegante), sia nei rapporti con il Fisco (terzo beneficiario).

Conseguentemente, nell'ipotesi di inadempimento, il notaio potrebbe essere responsabile nei riguardi del mandante per inadempimento dell'incarico e per appropriazione indebita e nei riguardi del Fisco per il pagamento delle imposte.

Considerata la natura dell'opzione e della delegazione di pagamento, l'incarico da parte del contribuente si ritiene irrevocabile nell'interesse del Fisco, anche se tale natura lascia perplessi nel caso in cui, successivamente alla richiesta, risulti con certezza che la cessione non integri il presupposto di cui al citato comma 496.

Si ritiene che la richiesta al notaio risulti dall'atto, anche se vi è chi ammette una richiesta esterna allo stesso.

## **4.2 Applicazione dell'imposta**

Il contribuente, a seguito della sua richiesta, deve fornire al notaio tutti gli elementi necessari per l'adempimento della stessa.

La norma recita: "A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva...".

Pertanto, il cedente è tenuto a fornire gli elementi per la determinazione della base imponibile sulla quale il notaio applicherà l'imposta.

Il notaio, ovviamente, non è tenuto a determinare la base imponibile (che è onere del contribuente), né al controllo degli elementi forniti dal contribuente, a meno che non riceva un incarico specifico in tal senso.

Per il Consiglio Nazionale del Notariato: "Qualora il contribuente non abbia fornito al notaio, all'atto della cessione, i dati e le informazioni necessarie per l'applicazione dell'imposta e/o versato la provvista al medesimo, deve intendersi non integrata la fattispecie di cui al comma 496 e, pertanto, non sorta la delegazione di pagamento" <sup>(19)</sup>.

## **4.3 Versamento dell'imposta**

Con la circolare n. 1/E del 5 gennaio 2006 l'Agenzia delle entrate ha istituito il codice tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

Il codice è "1107" denominato "Imp. sostitutiva su plusvalenze da cessione a titolo oneroso di beni immobili acquist. o costruit. da non più di 5 anni e di terreni suscettib. di utilizz. edificatoria secondo strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione – L. 266/2005 ART. 1, co 496".

La circolare precisa che nel compilare il modello F24 nella colonna "Anno di riferimento" deve essere indicato l'anno in cui è avvenuta la cessione del bene, con conseguente realizzo della plusvalenza, espresso nella forma "AAAA".

Nella risoluzione non vi sono altre indicazioni.

Si ritiene che il soggetto da indicare nella delega sia il contribuente-cedente, al quale viene imputato il reddito; nel caso di più cedenti per ognuno deve essere compilato il modello F24.

Per quanto riguarda il termine entro il quale il notaio deve effettuare il versamento, si ritiene, salvo diverse istruzioni dell'Agenzia delle entrate, di "allineare il suddetto termine con quello stabilito dalla legge per la registrazione ed il versamento delle imposte indirette relative agli atti di cessione in esame" <sup>(20)</sup>.

Nel modello F24 – codice tributo 1107 – scaricato dalla Documentazione

dell'Agenzia delle entrate nei richiami ai vari campi è riportato quanto segue:

(9) codice ufficio: non compilare;

(10) codice atto: non compilare.

#### ***4.4. Comunicazione delle cessioni all'Agenzia delle entrate***

Il Consiglio Nazionale del Notariato ritiene che il notaio sia tenuto ad effettuare la comunicazione delle sole cessioni per le quali gli sia stata richiesta di applicare l'imposta sostitutiva, salvo diversa determinazione nell'emanando provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

#### ***4.5. Sanzioni***

Non essendo prevista alcuna sanzione dalla norma, si ritiene applicabile la sola sanzione relativa all'incompletezza dei documenti di versamento, di cui all'art. 15, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che recita: "Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata si applica la sanzione amministrativa da lire 200.000 (Euro 103) a lire 1.000.000 (Euro 516)".

#### ***4.6. Corrispettivo dilazionato rispetto all'atto di cessione***

Ci si chiede, se verificatasi la richiesta al notaio della parte cedente di applicare l'imposta sostitutiva a seguito di cessione per la quale il corrispettivo o parte dello stesso venga dilazionato, possa applicarsi l'imposta sostitutiva sulla parte di corrispettivo non ancora riscosso.

Si ritiene che poiché la norma non modifica sul punto ma parla di "plusvalenze realizzate" per la determinazione delle quali, come si è detto, vale il "corrispettivo percepito" (art. 68, comma 1) nel periodo di imposta, e, quindi, il principio di cassa, l'imposta sostitutiva verrà applicata solo sulla parte di corrispettivo effettivamente percepito.

Per il resto dovrebbe essere dovuta, con riferimento al momento della riscossione, l'imposta ordinaria <sup>(21)</sup>.

Tuttavia, non si può escludere che l'imposta sostitutiva, su richiesta del cedente, venga applicata subito anche sulla parte di corrispettivo non ancora riscosso.

Da alcuni si potrebbe anche ipotizzare che la ritenuta venga applicata all'atto di ogni riscossione, su segnalazione della stessa al notaio da parte del cedente.

## **5. Plusvalenze per percezione di indennità di esproprio o di somme liquidate a seguito di cessioni volontarie nel caso di procedimenti espropriativi.**

Il comma 5, dell'art. 11, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha ampliato, come si è detto, le ipotesi di plusvalenze alle indennità di esproprio ed alle somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi.

Per quanto concerne la situazione oggettiva dei terreni, la norma non li qualifica come "suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", ma, poiché è la pubblica utilità dell'opera che qualifica il terreno, li individua come "destinati ad opere pubbliche o a infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 97 del 16 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici <sup>(22)</sup> ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni" <sup>(23)</sup>.

E' prevista la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento che gli enti eroganti devono operare all'atto del pagamento delle somme.

La ritenuta va operata sull'intera somma erogata.

Il contribuente ha la facoltà di optare per la tassazione ordinaria. In tal caso la ritenuta si considera effettuata a titolo di acconto ed il contribuente per il calcolo della plusvalenza applica le norme già esaminate relativamente alle plusvalenze da cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili, con gli opportuni aggiustamenti.

Ci si chiede, se in occasione di una cessione volontaria nel corso di un procedimento espropriativo, il cedente possa chiedere all'ente erogante di non operare la ritenuta del 20 per cento, che, come si è detto va operata sull'intera somma erogata, ed, invece, richiedere al notaio di applicare l'imposta sostitutiva del 12,50 per cento, che è in misura inferiore e va operata solo sulla plusvalenza.

Stando alla lettera della legge, non si vede come l'ente erogante possa sottrarsi all'obbligo di operare la ritenuta, ma appare evidente il danno per il contribuente, che nella situazione diversa di cessione al di fuori di un procedimento espropriativo, può richiedere al notaio l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 12,50 per cento.

## **6. Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola.**

La legge 28 dicembre 2001, n. 448, all'art. 7, ha stabilito la facoltà di rideter-

minare sulla base di una perizia di stima, al posto del costo o valore di acquisto, il valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002, agli effetti della determinazione della plusvalenza di cui all'art. 67, comma 1, lettere a) e b), a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 4 per cento.

Il comma 6 dello stesso articolo ha disposto che il valore così rideterminato, aumentato del costo per la relazione giurata di stima, ai sensi del comma 5, costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.

I termini per la rivalutazione sono stati successivamente riaperti con il comma 2, art. 2, del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con legge 21 febbraio 2003, n. 27, con l'art. 6-*bis* della legge 27 febbraio 2004, n. 47, con l'art. 1 comma 376, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, (legge finanziaria 2005) ed infine con il comma 4, dell'art. 11 *quaterdecies* del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito nella legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Pertanto, fino al 30 giugno 2006 si può ancora procedere a detta rivalutazione per i terreni posseduti al 1° gennaio 2005; la perizia di stima ed il versamento dell'imposta sostitutiva, con possibilità di rateizzazione, devono essere effettuati entro il 30 giugno 2006.

Inoltre, chi ha già rivalutato in base alle disposizioni precedenti può, se interessato, effettuare una nuova rivalutazione nei termini dell'ultima disposizione; tuttavia, secondo l'Agenzia delle entrate <sup>(24)</sup>, l'importo dell'imposta da versare non può essere né parziale, cioè fino a concorrenza dell'imposta già versata, né è compensabile, ma si deve versare l'intera imposta calcolata e richiedere il rimborso per quella precedentemente versata, ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

Il valore rideterminato del terreno può essere rivalutato secondo l'indice Istat per il periodo intercorrente dalla data considerata ai fini della rivalutazione e quella della successiva cessione <sup>(25)</sup>.

Se vi sono più proprietari o titolari di diritti reali su un terreno, ognuno può per la sua quota o per il suo diritto, operare la rivalutazione.

Inoltre la rivalutazione della piena proprietà o della nuda proprietà operata dal *de cuius* o dal donante ha effetto per l'erede e per il donatario.

In relazione a tale possibilità si potrebbe obiettare che per l'erede ed il donatario ai fini del calcolo della plusvalenza rileva il valore dichiarato o accertato nella dichiarazione di successione o nella donazione e non la rivalutazione operata dal *de cuius* o dal donante.

Ma, da un lato non si considera che è proprio la disposizione sulla rideterminazione del valore che esclude, una volta utilizzata, il riferimento ai criteri di deter-

minazione portati dall'art. 68 del T.u.i.r., e dall'altro che l'erede o il donatario può scegliere tra la rideterminazione operata dal dante causa, se porta ad un valore maggiore, ed il valore risultante dalla dichiarazione di successione o dalla donazione.

D'altra parte, il principio è riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria che esclude solo per l'usufrutto l'utilizzo della valutazione operata dal *de cuius*.

Infatti, secondo l'Agenzia delle entrate non ha effetto la rivalutazione dell'usufrutto <sup>(26)</sup>; perché secondo il Ministero se un soggetto eredita un terreno, del quale sia stato rivalutato dall'usufruttuario il diritto di usufrutto, non può assumere come costo dello stesso il valore rideterminato del detto diritto, perché il bene è acquistato a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.

Ma tale risoluzione non tiene conto del fatto che per la rideterminazione del valore di quel diritto (usufrutto) è stata pagata un'imposta che dovrebbe, fino a quel valore, affrancare la plusvalenza <sup>(27)</sup>.

### **6.1 Rivalutazione del diritto di nuda proprietà e di usufrutto**

Se il nudo proprietario è divenuto successivamente alla data di riferimento e di rideterminazione del valore della nuda proprietà (1° gennaio 2002, 1° luglio 2003 e 1° gennaio 2005, a seconda della norma utilizzata) pieno proprietario per consolidamento, poiché il consolidamento non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà, il titolare può rivalutare solo il diritto di nuda proprietà, utilizzando i coefficienti indicati nel prospetto allegato al Testo unico d.p.r. n. 131/1986, e nello stesso modo si opera per la rivalutazione del diritto di usufrutto <sup>(28)</sup>.

## **7. Rivalutazione ed imposta sostitutiva**

A questo punto vi è da chiedersi se convenga utilizzare tale rivalutazione, rispetto alla disposizione dell'imposta sostitutiva del 12,50 per cento portata dalla finanziaria 2006 e in che rapporto si ponga la prima rispetto a quest'ultima.

Per rispondere al primo punto bisogna esaminare caso per caso e fare un calcolo di convenienza.

E' vero che con le disposizioni sulla rivalutazione si paga il 4 per cento sull'intero importo risultante dalla perizia, mentre l'imposta sostitutiva del 12,50 per cento si applica solo sulla plusvalenza, ma, nonostante questo, può verificarsi che in qualche caso sia più conveniente la rivalutazione.

Relativamente alla cumulabilità delle norme sulla rivalutazione dei terreni e di

quelle relative all'imposta sostitutiva, non vi è dubbio che se, dopo aver rivalutato il terreno, si procede a una cessione per un corrispettivo superiore al valore risultante dalla rivalutazione, l'imposta del 12,50 per cento dovrà essere applicata solo sulla differenza <sup>(29)</sup>.

## **8. Esclusione dai controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria**

I contribuenti che esercitano l'opzione in esame, ai sensi del successivo comma 498, dell'art. 1, della finanziaria 2006, sono esclusi dai controlli sulle vendite immobiliari disposti dal precedente comma 495 nel quadro delle attività di controllo dell'evasione fiscale e nei loro confronti non si applicano le disposizioni di cui all'art. 38, terzo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in forza del quale: "L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

Inoltre, nei riguardi degli stessi non si applica l'art. 52, comma 1, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, sulla rettifica di valore degli immobili.

## **Considerazioni conclusive**

L'imposta sostitutiva costituisce certamente notevole vantaggio in termini di risparmio di imposta per il cedente, in quanto essa è inferiore all'aliquota più bassa applicata ai redditi delle persone fisiche nella misura del 23 per cento fino a Euro 15.000, a meno che, oltre a un reddito basso, non vi sia anche diritto a detrazioni e deduzioni.

*Luigi Bellini*

---

1) Art. 1 "496. In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successi-

ve modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia".

- 2) Così la risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso, n. 137/E del 7 maggio 2002, che, invece, considera soggetta ad Iva la relativa cessione. N. Forte nello studio della Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato in data 11 novembre 2005, n.1/2005/T, "L'imprenditore agricolo: la disciplina Iva delle cessioni dei terreni edificabili", esamina il problema solo sotto l'aspetto della imponibilità Iva.
- 3) Con la sentenza n. 154 del 10 maggio 1999.
- 4) Infatti, ai sensi del comma 5 dell'art. 9 del T.u.i.r. "Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società".
- 5) Per un esame del problema si fa riferimento a G. Petrelli "Cessione di cubatura e trattamento tributario dei trasferimenti di terreni edificabili", nello studio per la Commissione studi tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato n. 24/2002/T del 17 maggio 2002.
- 6) Né, la disposizione dell'imposta di registro introdotta dall'art. 23, comma 2, della legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, che ha equiparato gli acquisti per usucapione agli atti traslativi, norma dettata per reprimere pratiche elusive che mascheravano gli atti di vendita o di donazione, con l'accertamento dell'acquisto per usucapione, può essere invocata per analogia.
- 7) Infatti la circolare n. 78 del 31 marzo 2003, recita: "Tenuto conto che le sentenze dichiarative di usucapione ai fini dell'imposta di registro sono soggette a tassazione come trasferimenti, secondo quanto disposto dalla nota II-*bis* all'art. 8 della Tariffa, parte prima, del d.p.r. n. 131/1986, e che quindi hanno un valore dichiarato e liquidato, costituito dal valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione, si deve ritenere che tale valore costituisca il termine iniziale per determinare il valore da assoggettare a tassazione ai sensi dell'art. 82 del T.u.i.r. (ora art. 68).
- 8) Sul diverso significato delle espressioni usate nel d.p.r. 633/1972, e n. 131/1986, M. Cicala, nella nota alla decisione della Comm.Trib., 1° grado, Milano in Boll. Trib, n. 11, 1989, 931; nello stesso senso C. Berliri "Cessioni ed espropriazioni di aree fabbricabili", in il Fisco, 31, 1992, 7584 e Bellini "Cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria", commento a Comm. Trib., 2° grado, Milano, Sez. XVII, 13 gennaio 1993, in Corr. Trib. 9, 1993, 590.  
Per una recente panoramica sulle interpretazioni delle varie disposizioni, G. Gavelli in "Plusvalenza da cessione di terreni edificabili secondo strumenti urbanistici non ancora vigenti", in il Fisco, 16, 2005, 6515.
- 9) In tal senso, G. Monteleone nello studio della Commissione tributaria del Consiglio Nazionale del Notariato n. 258bis del 18 febbraio 1995, in cui l'Autore esamina il problema del contrasto tra strumento urbanistico vigente e strumento urbanistico adottato ma non ancora approvato. La Sezione tributaria della Corte di Cassazione, con sentenza n. 2387 del 15 novembre 2005, relativamente all'art. 52 del d.p.r. n.171/1986, ha confermato che "la destinazione edificatoria non può risultare da nessun elemento se non dalla previsione di uno strumento urbanistico "perfetto", che abbia cioè completato il proprio iter di formazione mediante l'approvazione della Regione".
- 10) Con sentenza n. 172/01 del 23 aprile 2001, in Corr. Giurid., 6, 2001, 747.
- 11) Così il citato studio n. 258bis di G. Monteleone.
- 12) Così anche la risoluzione n. 104/E del 29 marzo 2002, dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso.
- 13) Così Cassazione, Sez. trib. Sentenza n. 1427, del 25 novembre 2005, in il fisco, 2006, 11, 1, 4366.

Infatti, nel caso di contratto di permuta di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria a fronte di cessione di porzione di immobile da costruire, vi è il trasferimento del terreno dietro corrispettivo di cessione di cosa futura, per la quale l'acquisto della proprietà si verifica non appena la cosa viene ad esistenza (arg. ex art. 1472 c.c.).

E' evidente che se il valore di acquisto del terreno ed il prezzo della sua cessione (valore della porzione di fabbricato, che è costituito dal "valore normale") sono uguali, non si verifica plusvalenza. Qualora il prezzo di cessione del terreno superi il valore dell'immobile ceduto in permuta si genera plusvalenza. Ma, poiché per la sua determinazione vige il principio di cassa non si deve guardare alla data di stipula dell'atto di permuta, ma a quella successiva in cui l'immobile viene ad esistenza, che verosimilmente potrebbe corrispondere con il momento in cui il bene viene ad esistenza secondo il comma 6 dell'art. 2645-*bis* del codice civile, o , al limite, con quello successivo in cui si sia conseguita l'agibilità. Così G. A. Ventimiglia in "La permuta di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria a fronte della cessione di porzione dei costruendi immobili" in il fisco, 2006, 11, 1, 4337.

- 14) "I principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare; sicché, quando si discute di imposta di registro, si ha riguardo al valore di mercato del bene, mentre quando si discute di una plusvalenza realizzata nell'ambito di una impresa, occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di cessione" così Cassazione, Sez. Trib. Sentenza n. 2005 dell'11 gennaio 2006, in il fisco, 2006, 14, 1, 5331; "Il valore del terreno concordato agli effetti dell'imposta di registro, rappresentando un'entità (valore venale) economica distinta dal prezzo di effettivo realizzo, non può essere automaticamente applicato per la tassazione della plusvalenza, ma può costituire soltanto elemento di presunzione utile all'accertamento induttivo del prezzo effettivamente realizzato", così la Comm. Trib. Centrale Sez. XXX del 19 dicembre 1991, n. 9043 e Comm. Trib. Centrale, Sez. III del 19 novembre 1987, n. 8392.
- 15) Soppressa formalmente con effetto dal 1° gennaio 1993, dall'art. 17, comma 6, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, (istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili), ma, in effetti, tenuta in vita fino al 31 dicembre 2000 per le successioni e donazioni, alle quali non si è più applicata in forza dell'art. 69, comma 6, della legge 21 novembre 2000, n. 342, e fino al 31 dicembre 2001 per gli atti a titolo oneroso, in forza dell'art. 8, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.
- 16) Si noti come nell'ipotesi di provenienza per successione o donazione è rilevante l'eventuale maggior valore accertato o definito poiché è il valore dell'immobile che viene considerato come base per il calcolo, mentre nel caso di provenienza a titolo oneroso è rilevante il prezzo di acquisto, che risulta essere il "corrispettivo" e non l'eventuale maggior valore accertato.
- 17) Così la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, al paragrafo 11.8.
- 18) Funzione che è stata esaminata e messa a fuoco nello studio della Commissione studi tributaria del Consiglio Nazionale del Notariato n. 3/2006/T del 13 gennaio 2006, in CNN NOTIZIE del 17 gennaio 2006, intitolato: "Legge finanziaria 2006. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze".
- 19) Lo studio citato del CNN n. 3/2006 recita: "Occorre precisare che per "applicazione" dell'imposta si deve intendere l'operazione in base alla quale l'aliquota viene rapportata alla base imponibile e determinato in concreto il tributo da pagare (non già la determinazione della base imponibile che è operazione decisamente diversa). Del resto lo stesso legislatore al primo periodo del comma 496, ha precisato che l'imposta del 12,50 si applica alle plusvalenze realizzate (sembrando sottintendere che l'ammontare della plusvalenza va determinato dal contribuente sulla base dell'art. 68 del Tuir secondo le regole ordinarie) e successivamente che, a tale operazione di "applicazione" dell'imposta provvede il notaio".

Anche se nella fattispecie il notaio , come si è detto, non è sostituto di imposta, si ritiene applicabile per analogia il comma 3, dell'art. 6 del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461, che recita: "Qualora tali soggetti (quelli tenuti ad applicare l'imposta sostitutiva) non siano in possesso dei dati e delle informazioni necessarie per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 1 sulle plusvalenze e gli altri redditi ivi indicati, devono richiederle al contribuente, anteriormente

all'effettuazione delle operazioni; il contribuente comunica al soggetto incaricato dell'applicazione dell'imposta i dati e le informazioni richieste, consegnando , anche in copia, la relativa documentazione, o in mancanza, una dichiarazione sostitutiva in cui attesti i predetti dati ed informazioni. I soggetti di cui al comma 1 sospendono l'esecuzione delle operazioni a cui sono tenuti in relazione al rapporto, fino a che non ottengono i dati e le informazioni necessarie all'applicazione dell'imposta".

- 20) Così la Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato nel "Comunicato in tema di modalità di versamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari ex art.1, comma 496, legge finanziaria 2006", in CNN NOTIZIE del 15 febbraio 2006.
- 21) E' evidente che, poiché ordinariamente vi è una notevole convenienza di applicare l'imposta sostitutiva rispetto a quella ordinaria, il cedente, trovando un opportuno accordo con l'acquirente, farà in modo che con l'atto di cessione riscuota l'intero corrispettivo.
- 22) Quindi, se si tratta di terreni all'interno delle zone omogenee di tipo E ed F le indennità di esproprio o le somme percepite a seguito di cessioni volontarie non generano plusvalenza.
- 23) La definizione tassativa delle categorie di terreni per le quali opera, in caso di esproprio o di cessione bonaria il comma 5 dell'art. 11 della legge n. 413/1991, esclude che vi siano compresi gli espropri e le cessioni di terreni che abbiano una destinazione differente da quella prevista dalla normativa, come quelli destinati ad insediamenti produttivi. In tal senso anche la Sez. Trib. della Corte di Cassazione nella sentenza n. 21733 del 9 novembre 2005.
- 24) In tal senso la Circolare dell'Agenzia delle entrate, n. 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 1. Tuttavia, dal momento che sono state istituzionalizzate le compensazioni di imposta, anche di imposte diverse, non si comprende come il Ministero richieda il versamento *ex novo* dell'intera imposta calcolata sulla nuova rideterminazione di valore e non accetti il versamento della differenza o la compensazione, verificandosi in tal modo una duplicazione di imposta. Come al solito, solo esigenze di cassa spiegano una tale presa di posizione.
- 25) Così la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, paragrafo 11.4.
- 26) Così la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, paragrafo 8.1.
- 27) Se si ritiene che anche tale plusvalenza sia affrancata, la rideterminazione del valore dovrebbe avere effetto relativamente alla quota di usufrutto calcolata, secondo il prospetto dei coefficienti allegato al d.p.r. 131/1986.
- 28) Così la C.M. n. 27/E del 9 maggio 2003, paragrafo 2.2.
- 29) A tal proposito si ricorda, come già detto, che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 al paragrafo 11.4. ha affermato: "La circostanza di aver provveduto alla rivalutazione dei terreni non è di impedimento all'applicazione della rivalutazione secondo l'indice Istat per il periodo intercorrente tra la data considerata ai fini della rivalutazione (ad esempio 1° gennaio 2005 per le rivalutazioni effettuate ai sensi dell'art. 11 *quaterdecies*, comma 4, del decreto legge 203 del 2005) e quello della successiva cessione".

*(Riproduzione riservata)*