

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 106-2006/T

Tassazione della plusvalenza da cessione terreno edificabile pervenuto per donazione

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 26 gennaio 2007

E' stato chiesto se la cessione a titolo oneroso di un terreno edificabile acquistato dal cedente a seguito di due successive donazioni generi una plusvalenza imponibile ed in caso di risposta positiva quale sia il criterio per determinare tale plusvalenza.

Per rispondere correttamente al quesito occorre ricordare che gli artt. 36, comma 2 e 37, commi 38 e 39 D.L. n. 223/2006 convertito nella L. n. 248/2006 sono intervenuti sulla disciplina delle plusvalenze da cessioni di immobili prevedendo, da un lato, una ridefinizione di ciò che si deve intendere per terreno edificabile e dall'altro che - salvo limitati casi di esclusione ⁽¹⁾ - sono imponibili quali redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni, con decorrenza del predetto periodo dalla data di acquisto da parte del donante e determinazione della relativa plusvalenza assumendo come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

In via preliminare è importante evidenziare che la nuova definizione di terreno edificabile imponibile non sembra avere punti di contatto con la disposizione contenuta nei commi 38 e 39 dell'art. 37 del D.L. 223/2006 che - come detto - apportano modifiche alla specifica disciplina della tassazione delle plusvalenze immobiliari di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), prima parte del D.P.R. n. 917/1986 ⁽²⁾.

Per effetto di tali disposizioni anche la cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione genererà una plusvalenza imponibile ai fini delle imposte sui redditi, salvo che dalla data di acquisto da parte del donante e la successiva rivendita da parte del donatario non siano trascorsi più di cinque anni. Nel caso si verifichi un'ipotesi di plusvalenza imponibile ai fini del calcolo della anzidetta plusvalenza

si assumerà come valore iniziale il prezzo di acquisto o costo di costruzione sostenuto dal donante medesimo.

Chiara è la funzione della disposizione in oggetto in quanto diretta a colpire pratiche elusive ⁽³⁾ come quella che attraverso la donazione - generalmente ad un familiare - "affrancava" di fatto la plusvalenza latente sull'immobile; plusvalenza che sarebbe stata realizzata in occasione della successiva rivendita da parte del donatario.

Tuttavia si tratta di una previsione che non tocca direttamente il regime proprio delle plusvalenze sui terreni edificabili. Per questi ultimi, infatti, la tassazione era comunque già prevista in forza dell'inciso "*in ogni caso*" (e quindi a prescindere dal titolo di provenienza) contenuto nell'art. 67, comma 1, lett. b), ult. periodo TUIR.

Pertanto una volta confermata l'imponibilità della plusvalenza determinata dalla cessione a titolo oneroso di un terreno edificabile ⁽⁴⁾ pervenuto per donazione occorre solo chiedersi se sia rimasto immutato anche il criterio di determinazione della plusvalenza imponibile.

In particolare si deve verificare se il nuovo criterio dettato in via generale al comma 1 dell'art. 68 per "*gli immobili di cui alla lettera b) dell'art. 67 acquisiti per donazione*" ⁽⁵⁾ valga anche per quella particolare categoria di beni immobili costituita dai terreni edificabili che prevede all'ultimo periodo dell'art. 68, comma 2 uno specifico criterio. In particolare la disposizione da ultimo citata prevede che "*per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore* ⁽⁶⁾ *dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati* ⁽⁷⁾, *od in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione*".

Ora, non sembra dubbio che sul piano letterale la modifica non ha toccato il criterio specifico esistente per i terreni edificabili e, dunque, che vi sono ragioni per sostenere che resti in vigore il criterio di determinazione specifico previsto dall'ultimo periodo dell'art. 68, comma 2 del TUIR che fissa un valore iniziale pari a quello dichiarato nell'atto di donazione.

Tuttavia non può trascurarsi che sul piano sistematico verrebbe a determinarsi una situazione di favore per i terreni edificabili in quanto per essi - e solo per essi - non varrebbe il principio da ultimo introdotto relativo alla neutralizzazione degli effetti di rivalutazioni surrettizie del costo iniziale mediante la stipula di donazioni intermedie del bene plusvalente. In considerazione di ciò e della circostanza che rimarrebbero di fatto "escluse dalla nuova previsione normativa proprio le ipotesi di maggior rilievo e cioè quelle aventi ad oggetto i beni considerati dall'ultima parte dell'art. 67, comma 1 lett. b) del TUIR (i terreni edificabili)" non è mancato chi ⁽⁸⁾ ha ipotizzato che pur nella mancata modifica del comma 2 dell'art. 68 del TUIR pos-

sa "tuttavia plausibilmente ritenersi che la nuova disposizione contenuta nel citato comma 39, non operando alcuna distinzione tra i beni ivi considerati, trovi applicazione anche per i terreni edificabili, implicitamente abrogando, per effetto appunto di tale successiva disposizione, le regole, incompatibili con quest'ultima, contenute nel comma 2 dell'art. 68 del TUIR".

Tali osservazioni seppur corrette sul piano sistematico trovano però un ostacolo insormontabile nella lettera della norma e nell'evidente mancato intervento da parte del legislatore che, più volte nell'ultimo anno, ha modificato la disciplina della tassazione dei terreni edificabili e soprattutto sulla scorta dell'osservazione che la disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 68 è dettata proprio per i terreni edificabili assumendo una valenza specifica che prevale su quella generale del comma 1 dello stesso articolo. E d'altra parte tale interpretazione trova conforto sia nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 2006 sia nella lettura dei primi commentatori della norma ⁽⁹⁾.

Pertanto nel caso di specie - complicato dalla circostanza che il bene plusvalente proviene da due successive donazioni con la conseguenza di dover accertare a quale donazione far riferimento ⁽¹⁰⁾ - si continuerà ad applicare la previsione contenuta nell'art. 68, comma 2 del TUIR e, dunque, si dovrà risalire al valore iniziale dell'ultima donazione in ordine cronologico in quanto "*valore dichiarato*" nell'atto di donazione di provenienza del bene ⁽¹¹⁾.

Paolo Puri

-
- (1) Sostanzialmente le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.
 - (2) Norma correttamente definita come innovativa e dunque applicabile alle sole cessioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto. Cfr. Circ. min. n. 28/E del 4 agosto 2006.
 - (3) Con la nuova disposizione l'operazione elusiva risulta efficacemente contrastata e per l'Amministrazione non è più necessario ricorrere alla norma antielusiva generale - peraltro di dubbia applicabilità nel caso di specie poiché l'art. 37-*bis* del DPR 600/1973 non comprende le donazioni fra le operazioni la cui esistenza ne condiziona l'applicazione e la stessa L. 21 novembre 2000 n. 342 non sembra consentirne l'applicazione stante l'eliminazione dell'imposta sulle successioni e donazioni - né ricorrere alla strada, irta di ostacoli, dell'interposizione (art. 37, comma 3 del DPR n. 600/1973), imputando, in sede di accertamento, al contribuente-donante i redditi di cui apparivano titolari altri soggetti (i donatari poi alienanti), provando sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che il primo ne era l'effettivo possessore per interposta persona.
 - (4) Per le quali è bene ricordare che a seguito della soppressione nel comma 496 della L. n. 266/2005 delle parole "*e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione*" ad opera dell'art. 1, comma 310 della L. n. 296/2006, non è

più possibile applicare l'imposta sostitutiva.

- (5) E dunque assumendo come costo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante, con conseguente retroazione al momento dell'acquisto originario.
- (6) Si rammenta che a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 328 del 9 luglio 2002 l'art. 82 (ora art. 68) è illegittimo nella parte in cui non prevede la rivalutazione ISTAT del valore dichiarato anche per i terreni acquistati per effetto di successione e donazione. Tale principio è stato recepito dall'Amministrazione Finanziaria nella Circ. n. 81 del 6 novembre 2002.
- (7) Peraltro la soppressione – ora cancellata – dell'imposta di successione non ha comportato il venir meno del riferimento agli atti dichiarativi indicati nell'art. 68, comma 2 (cfr. Circ. n. 81 del 6 novembre 2002) anche perché il valore indicato in tali atti assume comunque rilievo ai fini fiscali in riferimento alle imposte ipotecarie e catastali.
- (8) COLUCCI, *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, in *Atti del Convegno di studio Novità nell'imposizione tributaria relativa agli immobili ed ai trasferimenti per causa di morte o a titolo gratuito* organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato.
- (9) GIOVAGNOLI, RE, REBECCA, *Terreni e fisco*, Milano, 2007, 116; S.M. MESSINA, *Per la tassazione delle plusvalenze realizzate donazione equiparata all'acquisto dell'immobile*, in Guida alle novità fiscali, n. 7/2006, Il Sole 24 Ore, 81; GAVELLI, *La donazione fittizia non offre più vantaggi*, in Il Sole 24 Ore, 7 agosto 2006, 24; CARRITOLO, *Stop alle donazioni simulate*, in Fisco Oggi, 31 agosto 2006.
- (10) Se invece si ritenesse applicabile la diversa tesi sopra avanzata ovvero che anche per i terreni edificabili si deve far riferimento al prezzo sostenuto dal donante nel caso di specie si dovrebbe necessariamente retroagire alla prima donazione, poiché solo il primo donante ha effettivamente sostenuto un prezzo di acquisto (non il secondo che avendo, a sua volta, ricevuto il bene per donazione non ha sostenuto alcun costo).
- (11) In tal senso sembra essere anche COLUCCI (op. ult. cit.) che – pur ritenendo il criterio dell'art. 68, comma 2 implicitamente abrogato – afferma che “ragioni sistematiche sembrano deporre nel senso che, ricorrendo tale fattispecie, non possa ulteriormente ricercarsi la prima provenienza non donativa del bene plusvalente, e che, viceversa, il costo iniziale sia da individuare, secondo la vecchia regola, nel valore dichiarato o accertato nell'atto di donazione in favore del secondo donante”.

(Riproduzione riservata)