

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio 182-2019/T

“PLUSVALENZE IMMOBILIARI: ANALISI DI RECENTI DOCUMENTI DI PRASSI E ARRESTI GIURISPRUDENZIALI”

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 31/01/2020)

Abstract

Lo studio intende approfondire alcuni temi di rilevanza notarile riguardanti le plusvalenze immobiliari oggetto di alcuni recenti documenti di prassi e arresti giurisprudenziali. Si analizzerà pertanto la qualifica del soggetto alienante in relazione alla produzione di plusvalenze rilevanti come redditi diversi e/o quali componenti di reddito d'impresa. Verranno approfondite inoltre le criticità che sono emerse nella applicazione di alcune cause di esclusione di cui all'art. 67 lett. b) del Tuir ed infine si verificheranno le particolari modalità che possono essere richieste nella determinazione del costo fiscale del bene oggetto di vendita.

Indice: Introduzione - 1. Qualifica del soggetto alienante - 1.1 Plusvalenze immobiliari: nel reddito d'impresa e nei redditi diversi - 2. Qualifica del soggetto alienante e delle cause di esclusione da plusvalenze in relazione all'attività edilizia propedeutica al trasferimento oneroso - 2.1 Attività edilizia e qualificazione del reddito - 2.2 Attività edilizia: rilevanza nella determinazione ed emersione delle plusvalenze immobiliari nei redditi diversi - 2.2.1 Redditi diversi: cessione infraquinquennale a seguito di frazionamento edilizio - 2.2.2 Redditi diversi: cessione infraquinquennale a seguito di modifica di destinazione d'uso - 3. Accertamento della sussistenza di cause di esclusione - 3.1.1 Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo 5 anni dall'acquisto: vendita di fabbricati destinati alla demolizione - 3.1.2. Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo 5 anni dall'acquisto: Vendita con riserva della proprietà; vendita a rate 3.1.3 Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo 5 anni dall'acquisto: vendita autonoma di pertinenza di abitazione principale costituente box auto - 3.1.4 Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo 5 anni dall'acquisto: vendita di abitazione dopo l'atto di "trasformazione" della proprietà superficaria in piena proprietà - 3.2 Vendita avente ad oggetto fabbricati pervenuti per successione anche se posta in essere nei cinque anni dal decesso del dante causa - 3.3 Vendita di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e di fabbricati pervenuti per usucapione accertata in sede di mediazione - 4. Elementi costitutivi della fattispecie - Costo di acquisto del bene oggetto dell'operazione - 4.1. Beni pervenuti per donazione - 4.2 Applicazione della disciplina anche agli altri atti a titolo gratuito e alla categoria più ampia degli atti senza corrispettivo - 4.3 Operazioni concluse per un corrispettivo diverso dal danaro - 4.4 Vendita della piena proprietà dopo l'acquisto separato di nuda proprietà e di usufrutto.

INTRODUZIONE

Il tema delle plusvalenze immobiliari conseguite da un soggetto persona fisica non esercente attività di impresa¹ è stato oggetto di alcuni recenti documenti di prassi e arresti giurisprudenziali.

Si è ritenuto pertanto opportuno approfondirne gli aspetti più rilevanti, integrando² i precedenti studi dedicati allo stesso argomento³.

Il lavoro è sviluppato analizzando il materiale secondo la sequela di attività⁴ che, al fine di stabilire se possa valere come presupposto d'imposta per il conseguimento di plusvalenze imponibili, deve precedere un trasferimento a titolo oneroso di beni immobili⁵.

1. QUALIFICA DEL SOGGETTO ALIENANTE

1.1 Plusvalenze immobiliari: nel reddito d'impresa e nei redditi diversi

Si analizza innanzitutto la qualifica del soggetto alienante.

¹ Le plusvalenze conseguite nella rivendita di beni immobili strumentali da parte di un professionista potranno rilevare quali componenti del reddito da lavoro autonomo solo per i redditi maturati in relazione ad acquisti eseguiti nel biennio 2007/2009. Per le operazioni immobiliari riferite agli altri periodi d'imposta troverà applicazione il regime dei redditi diversi. Sul tema si veda Studio Cnn n. 64-2011/T "Beni strumentali nell'esercizio di arti e professioni: ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze", est. N. Forte.

² Le conclusioni cui si perverrà potranno valere in termini generali per la società semplice, l'ente non commerciale ed i soggetti non residenti. Con riferimento a tale ultima categoria 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 tur risulterà residente fiscalmente in Italia la plusvalenza conseguita sarà imponibile in Italia; le convenzioni internazionali regoleranno i problemi di doppia imposizione. Studio Cnn n.45-2011/T "Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte", est. M. Basilavecchia - M. Cignarella, pag. 5 e 6. Fattispecie diversa è quella del cittadino italiano che vendendo un bene ubicato all'estero può conseguire plusvalenze imponibili; tuttavia, nel caso che l'atto non sia ricevuto da notaio italiano (ris. n.143 del 22 giugno 2007) non potrà avvalersi della modalità di estinzione mediante versamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 1, comma 496, legge 23.12.2005 n. 266.

³ Si veda Studio Cnn n.45-2011/T cit.; Studio Cnn n. 21-2012/T "Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili", est. F. Raponi; Studio Cnn n.32-2017/T "Novità in materia di plusvalenze immobiliari: aspetti notarili", est. F. Raponi

⁴ La prima verifica è relativa all'accertamento della qualifica del soggetto alienante, con la precisazione che, in chiave notarile, si porrà l'esigenza di un approfondimento più specifico solo se tale soggetto possa conseguire plusvalenze immobiliari rilevanti come redditi diversi. La seconda attività in ordine temporale concerne l'accertamento della ricorrenza di cause di esclusione del relativo presupposto imponibile previste dalla legge oppure nelle variabili elaborate dal Fisco o dalla giurisprudenza. In caso di riscontro negativo, e specie se al notaio sia stata avanzata la richiesta di liquidazione dell'imposta sostitutiva, si renderà necessaria anche la terza verifica che riguarda l'individuazione degli elementi che concorrono a formare il differenziale da assoggettare ad imposizione ed in particolare l'esatta quantificazione del costo fiscale del bene oggetto di trasferimento. Le verifiche si pongono come step di avanzamento in modo che a seconda di come si risolvano si porrà la necessità di proseguire o meno con la fase successiva.

⁵ Come noto solo un trasferimento a titolo oneroso può costituire il presupposto per l'emersione di plusvalenze immobiliari imponibili. Si veda F. Tesoro "Istituzioni di diritto Tributario" Parte speciale, Ottava edizione, Utet 2010, pag.20. L'Autore argomenta dal concetto di reddito prodotto: un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva, il che implica che il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa. Questa precisazione si pone solo come opportuna nell'economia del presente lavoro e non deve essere intesa come una presa di posizione nella discussione sul concetto di "reddito" e della distinzione tra "reddito prodotto" e "reddito entrata".

In via preliminare va ricordato che il trasferimento a titolo oneroso di beni immobili⁶ effettuato da una persona fisica potrebbe far maturare ricavi o plusvalenze⁷, rilevanti quali componenti di reddito d'impresa, oppure rappresentare il presupposto per il conseguimento di plusvalenze immobiliari rientranti tra i redditi diversi⁸. Occorre precisare inoltre che allo stesso soggetto⁹ potranno essere imputati sia redditi d'impresa che redditi diversi o anche entrambi e per giunta nello stesso periodo d'imposta.

Diventa dunque necessario stabilire quando la cessione onerosa possa far emergere l'una o l'altra tipologia di reddito, dovendosi comunque sottolineare che specie in alcuni casi tale attività dipende dalla combinazione di diversi fattori. Per tale ragione e comunque anche perché la verifica normalmente precede la stipula dell'atto di cessione il compito non potrà¹⁰ spettare al notaio¹¹.

⁶ L'attività di compravendita immobiliare non è annoverata tra le attività commerciali elencate nell'art. 2195 c.c. e non rappresenta un'attività imprenditoriale di per sé produttiva di reddito d'impresa e rilevante ai fini Iva.

⁷ A seconda se iscritti in contabilità come beni merce (ricavo ex art. 85 tuir) oppure come beni strumentali (plusvalenza ex art. 86 tuir).

⁸ In quanto "non realizzate nel contesto di un'attività economica di tipo continuativo come quella d'impresa". Così testualmente F.Tesoro "Istituzioni di diritto tributario", Utet 2010, Parte Speciale, Il vol., pag. 86.

⁹ Muovendo dalla distinzione tra "impresa civilistica" e "impresa fiscale" (i cui elementi distintivi avanti appariranno più chiari) è possibile ipotizzare due tipologie di gestione immobiliare. La prima, consistente in una attività posta in essere in modo non occasionale, con sistematicità e con una organizzazione volta a realizzare un risultato economico stabile, produttivo di reddito d'impresa. La seconda, relativa alla mera gestione del patrimonio immobiliare, che potrà risultare ugualmente assoggettata a reddito d'impresa perché svolta in via non occasionale. In tale ultima accezione, tuttavia, in mancanza dei requisiti di sistematicità e di organizzazione intesa quale predisposizione di un'idonea struttura destinata allo svolgimento della gestione di beni immobili, il Fisco potrebbe eccepire la mancanza di attività d'impresa con conseguente emersione di materia imponibile ex artt. 85, comma 2, 86, comma 1 lett. c), e 58, comma 3, del Tuir. (Ris. n.169 dell'1 luglio 2009 e Cass. 8 gennaio 2010 n.75). Al contrario, se il soggetto passivo svolge per professione abituale un'attività di gestione immobiliare che, a prescindere dalla componente soggettiva, farebbe effettivamente maturare solo redditi d'impresa, pur decidendo di applicare il regime dei redditi diversi rischierebbe la futura riqualificazione del proprio reddito come reddito d'impresa.

¹⁰ Risulterà solo opportuno che la sintesi finale sia fatta risultare da una dichiarazione espressa da rendersi dal soggetto alienante. Pur potendosi ravvisare infatti in capo al notaio un obbligo di informazione nei confronti del soggetto cedente, non può essere ritenuta di competenza notarile la definizione di tale specifica problematica, che dovrà investire l'operato di altri professionisti. Nello stesso senso peraltro depone il ruolo assegnato al notaio nella liquidazione dell'imposta sostitutiva delle plusvalenze immobiliari, ex art.1, comma 496, Legge 23 dicembre 2005 n.266, che non può essere apprezzato oltre i confini previsti dalla stessa normativa, che disciplina solo un suo intervento nella fase della liquidazione dell'imposta e non anche in quella relativa alla determinazione della stessa. Non potrà configurarsi una responsabilità del Notaio sul piano fiscale e neanche su quello professionale, se liquidata la plusvalenza con applicazione dell'imposta sostitutiva, in seguito il Fisco riqualifichi il reddito maturato dal soggetto alienante come reddito d'impresa. Alla stessa conclusione, in mancanza di una chiara e puntuale informazione da parte del soggetto alienante in funzione di un inquadramento preventivo della fattispecie, dovrà pervenirsi anche nel caso in cui il notaio, alla luce di evidenti riscontri oggettivi, ritenga di non poter accettare la richiesta di liquidazione dell'imposta sostitutiva. La questione comunque, specie nei casi dubbi, andrebbe risolta caso per caso. Potranno infatti emergere solo profili di responsabilità professionale, ma non anche di natura fiscale, solo quando il notaio abbia assunto direttamente l'obbligo della verifica della qualifica del reddito e della eventuale relativa liquidazione dell'imposta, assicurando un determinato risultato che in seguito venga contestato dalla Agenzia delle Entrate. Tuttavia in tal caso il grado di responsabilità potrà comunque risultare ridotto dal possibile scomputo dell'imposta già versata tramite l'operato dello stesso notaio.

¹¹ Ad ogni modo l'argomento risulta rilevante in ottica notarile perché solo con riferimento alle plusvalenze qualificabili come redditi diversi l'obbligazione tributaria potrà essere estinta in via anticipata, limitatamente alla

A tali fini è richiesta un'analisi specifica¹², che dovrà essere articolata muovendo dalla definizione di "imprenditore fiscale", che nel regime delle imposte sui redditi non è coincidente con quella civilistica¹³, risultando rispetto ad essa più ampia¹⁴, atteso che chiunque potrà essere considerato soggetto passivo di reddito d'impresa anche se non sia un imprenditore nel senso richiesto dall'art. 2082 c.c.¹⁵.

In particolare occorre muovere dal combinato disposto degli artt. 55 e 67 lett. i) del Tuir¹⁶ e stabilire caso per caso quando l'alienazione onerosa e/o le attività ad essa propedeutiche possano essere definite abituali e quando invece occasionali¹⁷ e così qualificare la fattispecie traslativa rispettivamente per la produzione di un reddito d'impresa o di un reddito diverso. Il che equivale a determinare se l'acquisto e la rivendita possano essere considerate o meno attività di impresa esercitate stabilmente in funzione di un risultato economico duraturo.

In tale ottica potrà soccorrere ad esempio l'apprezzamento della ripetitività delle medesime operazioni in relazione alle quali il soggetto che abitualmente effettua attività di trading immobiliare¹⁸, benché non risulti organizzato come imprenditore dal punto di vista civilistico, potrà comunque essere considerato un soggetto passivo di reddito d'impresa e le plusvalenze

vendita di fabbricati e di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria (arg. ex art. 1 comma 496 cit.), mediante il versamento dell'imposta sostitutiva da eseguirsi tramite l'intervento del notaio (viceversa se il soggetto persona fisica vendesse beni appartenenti alla sua sfera imprenditoriale le plusvalenze immobiliari che eventualmente conseguisse potrebbero essere "neutralizzate" in tutto o in parte solo da componenti negativi del proprio reddito d'impresa), ed anche perché solo riguardo a tali ultimi redditi sono previste specifiche modalità di determinazione del costo fiscale del bene che formi oggetto della alienazione per la cui applicazione potrebbe risultare opportuna una espressa previsione nell'atto notarile. Ci si riferisce alla rideterminazione del costo fiscale dei terreni che seguendo le indicazioni del Fisco potranno essere utilizzate dal venditore solo in caso se ne faccia menzione nell'atto di cessione. Si veda per una ricostruzione critica Studio n. 32-2017/T cit.. Il tema è stato sviluppato, in contrasto con le conclusioni cui era giunta l'Agenzia delle Entrate, dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n. 2321 del 31.1.2020.

¹² Solo per l'impresa agricola è prevista una qualificazione del reddito desumibile anche da elementi quantitativi e per talune società dalla forma giuridica adottata.

¹³ Cass. n.27605 del 28.09.2005: la nozione di "impresa commerciale civilistica" e quella di "impresa commerciale fiscale" non sono coincidenti. Nell'ambito dell'impresa fiscale sono attratte una serie di attività che civilisticamente non possono essere apprezzate come impresa: l'elemento della organizzazione dei fattori produttivi e della combinazione di capitale e lavoro divengono del tutto irrilevanti (T.Tassani, Commento art. 55 Tuir in "Codice delle Leggi Tributarie" a cura di A.Fedele, G.Mariconda e V. Mastroiacovo, Utet 2014, pag. 1349).

¹⁴ La definizione di imprenditore nel sistema tributario è più ampia di quella dettata dal codice civile. L'art. 55 del Tuir infatti qualifica il soggetto a prescindere dalla organizzazione e della produzione o scambio di beni o servizi richiesti dall'art. 2082 c.c.. La nuova disciplina della crisi d'impresa peraltro ha rimarcato ancora di più le distanze.

¹⁵ Non ricorrendo gli elementi per poterlo considerare tale. Nello studio se ne analizzano i riflessi nel campo immobiliare ma la differenza può rilevare anche con riferimento ad altri settori (es. commercio).

¹⁶ Tale norma distingue il reddito maturato da una persona fisica nell'esercizio di un'attività commerciale come reddito d'impresa se sia conseguito per professione abituale o come reddito diverso se invece sia maturato in via occasionale, prescindendo da qualsiasi qualificazione sul piano formale. Come previsto invece ad esempio per le società di persone (arg. ex art. 6, comma 3, Tuir).

¹⁷ Tale distinzione risulta decisiva per la definizione delle due tipologie di reddito perché manca un'espressa previsione di legge che fondi la differenza su base quantitativa come invece previsto dall'art. 55 Tuir per il reddito dell'impresa agraria.

¹⁸ Ad esempio mediante l'acquisto di numerosi beni in sede di esecuzione immobiliare, seguito dalla rivendita degli stessi non solo nel quinquennio ma anche oltre il quinquennio dallo stesso acquisto.

realizzate (ri)qualificate come componenti positivi dello stesso. Al contrario la vendita¹⁹ occasionale di un bene appartenente alla sfera personale del soggetto alienante potrebbe far maturare soltanto redditi diversi anche se il venditore fosse un imprenditore nel senso richiesto dall'art. 2082 c.c. oppure risulti titolare di altri redditi d'impresa²⁰. Proprio in tali ultimi casi, ove il soggetto alienante possa risultare potenzialmente titolare di entrambe le tipologie di reddito, bisognerà prestare una attenzione maggiore. Al riguardo potrà risultare utile l'analisi dell'atto di provenienza, che consentirà di stabilire se il venditore abbia acquistato il bene a titolo personale oppure facendone ricadere gli effetti nella propria sfera imprenditoriale; potrà giovare inoltre la verifica dei libri contabili, che potrà consentire di appurare se in seguito all'acquisto il cedente si sia avvalso della facoltà di estromettere²¹ il bene immobile dal patrimonio dell'impresa²², oppure se lo stesso bene, acquistato a titolo personale, sia stato successivamente conferito nell'impresa facente capo al medesimo soggetto²³. Sempre utilizzando i libri contabili si potrà infine controllare se il bene oggetto di vendita risulti iscritto nel libro dei cespiti o nel libro inventari perché se non vi compaia con tutta probabilità apparterrà alla sfera personale del soggetto cedente.

2. QUALIFICA DEL SOGGETTO ALIENANTE E DELLE CAUSE DI ESCLUSIONE DA PLUSVALENZE IN RELAZIONE ALL'ATTIVITÀ EDILIZIA PROPEDEUTICA AL TRASFERIMENTO ONEROSO

Al fine di stabilire se il reddito maturato dalla persona fisica che alieni in tutto o in parte un fabbricato appartenga alla categoria dei redditi d'impresa oppure a quella dei redditi diversi può risultare determinante anche la qualificazione della attività edilizia eseguita sul bene in vista della stessa operazione.

Peraltro, come si vedrà meglio più avanti, la verifica della tipologia di intervento edilizio eseguito sul bene prima della sua vendita può risultare decisiva anche per stabilire se, nell'ambito dei redditi

¹⁹ Il riferimento deve essere inteso non solo alla vendita ma anche a tutti i trasferimenti di diritti reali a titolo oneroso.

²⁰ L'attività di impresa fiscale può avere diversi oggetti e può anche non essere l'unica ad essere esercitata dal medesimo soggetto e potrà anche essere svolta in contemporanea ad altre attività fiscali commerciali ed altre fiscalmente non commerciali. V. commento art. 55 Tuir in "Commentario breve alle Leggi Tributarie", Tomo II, Falsitta-Falsitta-Marongiu-Moschetti, Cedam 2010, pag. 293.

²¹ Il passaggio del bene dalla sfera imprenditoriale a quella personale potrebbe realizzare un'ipotesi di destinazione a finalità estranee rilevante fiscalmente sia per le imposte dirette che ai fini iva come un'ipotesi di autoconsumo. L'estromissione operata da un soggetto in regime forfettario tuttavia non fa emergere plusvalenze imponibili (Risposte A.E. nn.391 e 392 del 2019). Va rimarcato comunque che, in caso di successiva rivendita, ai fini del decorso del quinquennio, non rileva l'estromissione dell'immobile, anche se agevolata, operata dall'imprenditore a favore di se stesso. Dunque, la rivendita eseguita dopo l'assegnazione, se sono decorsi cinque anni dall'acquisto originario, non genera plusvalenza imponibile. Le osservazioni valgono anche per il caso opposto. Il passaggio dei beni dalla sfera personale alla sfera imprenditoriale della persona fisica non genera materia imponibile, anche perché non si ha la perdita di disponibilità del bene. Il bene rimane nella titolarità giuridica del soggetto e pertanto non costituisce una operazione rilevante ai fini delle imposte dirette (Risoluzione AE n. 188/1998). Ulteriore elemento a riscontro deriva dal fatto che non si tratta di un conferimento in senso tecnico ma di una mera registrazione nell'inventario dell'impresa che non produce nuova ricchezza tassabile.

²² Ad esempio se il bene sia stato acquistato qualificandosi come imprenditore e lo si voglia trasferire a titolo personale.

²³ Occorre precisare che tale riscontro potrà essere effettuato solo mediante l'analisi dei libri contabili in quanto sia per l'estromissione che per il conferimento nell'impresa individuale non è prevista l'adozione di particolari formalismi né tantomeno di atti in forma notarile.

diversi, ricorra la causa di esclusione per decorrenza di un quinquennio dalla ultimazione della costruzione.

2.1 Attività edilizia e qualificazione del reddito

Ai fini dell'inquadramento della fattispecie occorre muovere dalla considerazione iniziale in forza della quale la cessione onerosa di un bene immobile preceduta da un intervento edilizio, che comporti un minimo di organizzazione, non fa maturare plusvalenze riconducibili solo per tale specifica ragione nei redditi d'impresa. Tale alienazione, infatti, può costituire il presupposto anche per il conseguimento di redditi diversi, nell'ambito della cui categoria risultano ugualmente disciplinate ipotesi di cessione effettuate dopo un'attività edilizia operata dal cedente; in particolare, nella lett. a) dell'art.67 tuir, ove si ipotizza una vendita di "edifici realizzati" su aree lottizzate, e nella lett. b) dell'art.67 tuir, laddove si fa riferimento alla cessione onerosa di fabbricati "costruiti" da non più di cinque anni²⁴.

Ciò premesso, la collocazione del reddito nell'una o nell'altra categoria non dipende soltanto dalla interpretazione dei concetti di edificazione e di costruzione, che comunque vanno intesi in senso ampio e non limitati solo alla "nuova costruzione", ma soprattutto dalle modalità con cui tali attività verranno eseguite e dalla organizzazione a ciò necessaria, misurata anche in funzione della stabilità del risultato economico che si vuole realizzare. Infatti, anche con riguardo ai casi in questione, per stabilire se il reddito prodotto possa essere qualificato come reddito d'impresa o reddito diverso, oltre che verificare se ricorrano i fattori costituenti gli elementi distintivi di una fattispecie plusvalente, occorrerà anche valutare se lo specifico intervento edilizio eseguito sul bene prima della vendita²⁵ possa aver inciso, e in quale misura, sulla qualificazione della attività del cedente, concorrendo a farla rilevare come "abituale" o "occasionale" nel senso richiesto dagli artt. 55 e 67 lett. i) del tuir.

Applicando tali principi pertanto potrebbe maturare un reddito classificabile ai sensi dell'art. 67 del tuir come "reddito diverso" non solo il soggetto che, eseguite alcune opere edilizie di manutenzione straordinaria, rivenda lo stesso bene in tutto o in parte a terzi²⁶ ma anche colui che,

²⁴ Nello stesso senso, per qualificare il reddito del cedente come reddito d'impresa, non possono neanche rilevare i riferimenti (di cui alla risposta A.E. n.426/2019) alla necessità di avvalersi di "un'organizzazione produttiva idonea e svolgendo un'attività protrattasi nel tempo". La necessità di doversi avvalere di un'impresa, che esegua specifici lavori e che impieghi del tempo per eseguirli, non è un argomento che può essere utilizzato a sostegno della soluzione positiva, in quanto rischia di provare troppo. E' agevole rilevare infatti che anche il cedente che non eserciti attività d'impresa, per eseguire lavori sui propri beni immobili ed a prescindere se saranno oggetto di vendita, si dovrà avvalere di un'impresa, a meno che non si voglia ipotizzare il caso piuttosto raro di un'attività edilizia eseguita in proprio.

²⁵ La specifica attività edilizia non potrà incidere in via autonoma ed esclusiva sulla qualificazione della fattispecie in chiave reddituale, ai cui fini andrebbe invece apprezzata solo congiuntamente agli altri elementi concorrenti. A tal fine potrà risultare utile anche verificare quale sia stato il relativo titolo abilitativo, atteso che, ad esempio, con una semplice Cila non potrà essere eseguito un intervento qualificabile come nuova costruzione o risanamento o ristrutturazione edilizia.

²⁶ Si vedrà meglio più avanti che piuttosto potrà porsi una differente problematica, rimanendo però sempre nell'ambito applicativo dei redditi diversi, relativa all'inquadramento della alienazione onerosa che abbia ad oggetto una porzione e non l'intero fabbricato oppure se quanto venduto risulti in tutto o in parte la risultante di una modifica di destinazione d'uso.

effettuata la ristrutturazione edilizia di un bene immobile, proceda²⁷ a rivenderlo²⁸, atteso che a tal fine non è sempre necessario strutturarsi come imprenditori nel senso fiscale del termine.

Viceversa potrebbe risultare qualificata quale componente di “reddito d’impresa” la plusvalenza conseguita da colui che, a prescindere dalla propria attività effettivamente svolta, anche se di natura imprenditoriale, rivenda beni immobili realizzati a seguito di una attività edilizia di nuova costruzione, risanamento o ristrutturazione edilizia²⁹, quando tali interventi richiedano³⁰, anche in considerazione della rilevanza economica³¹ delle operazioni e dell’organizzazione aziendale occorrente per il relativo svolgimento³², una vera e propria attività di impresa, stabile e volta al conseguimento di un risultato economico duraturo.

Va inquadrata in questa ultima accezione anche la posizione assunta di recente dal Fisco³³, sostenendo “che l’attività deve ponderarsi imprenditoriale dal momento che l’intervento sul complesso immobiliare posto in essere risulta finalizzato non al proprio uso o a quello della propria famiglia bensì alla realizzazione e successiva vendita delle unità immobiliari, garage e posti auto a terzi, avvalendosi di un’organizzazione produttiva idonea e svolgendo un’attività protrattasi nel tempo”³⁴.

2.2 Attività edilizia: rilevanza nella determinazione ed emersione delle plusvalenze immobiliari nei redditi diversi

Come già anticipato, la tipologia di intervento edilizio potrà risultare determinante anche per stabilire, nell’ambito dei soli redditi diversi, se ricorra o meno la specifica causa di esclusione della decorrenza di un quinquennio dalla ultimazione dei lavori, ai cui fini andrà anche valorizzato il

²⁷ La stessa Agenzia delle Entrate peraltro aveva già espresso un concetto simile nella Ris. n.219/2008, ove si sosteneva: “Le conclusioni sopra rappresentate restano valide ove l’attività di compravendita e costruzione di immobili posta in essere dal contribuente non assuma caratteri di sistematicità e ripetitività tali da configurare l’esercizio di un’impresa. In tali ipotesi i proventi conseguiti dovrebbero essere attratti al reddito d’impresa, con i conseguenti effetti anche ai fini dell’Iva.”

²⁸ Sintetizzando il concetto sul piano pratico, potrà dunque essere qualificato imprenditore, nel significato più ampio di quello civilistico di cui all’art. 55 tuir, solo il soggetto che rivenda numerosi beni realizzati a seguito di importanti opere edilizie di risanamento conservativo e di frazionamento eseguite mediante una effettiva organizzazione imprenditoriale (Ris. n.204/2002 cit.) oppure che si caratterizzi in considerazione della rilevanza economica delle operazioni e dell’organizzazione aziendale occorsa per il relativo svolgimento (Cass. n. 8193/1997). Solo in tali specifici casi potrebbe ritenersi che l’attività, benché posta in essere da un privato che non eserciti impresa, possa risultare comunque produttiva di redditi d’impresa. In caso di dubbio ci si potrà avvalere dell’istituto dell’interpello preventivo.

²⁹ Ris. n.273 del 7 agosto 2002.

³⁰ A prescindere da quella che potrà essere stata la qualificazione operata dal soggetto cedente

³¹ Orientamento costante della Cassazione (per tutte Cass. 29.8.1997 n. 8193)

³² Ris. n.204 del 20 giugno 2002.

³³ Risposta n. 426 del 2019. Il caso riguardava un privato cittadino non imprenditore che, utilizzando la legge regionale Emilia Romagna n.20/2000, intendeva ristrutturare un fabbricato urbano con la realizzazione di 5 appartamenti, 8 garage e 3 posti auto ed in seguito procedere alla alienazione degli stessi.

³⁴ Il Fisco giunge alla conclusione ricordando tra l’altro propri precedenti (Risoluzione AE n. 204 del 20.6.2002) ed alcune sentenze della Cassazione (Cass. n. 8193 del 29.8.1997; Cass. n. 3690 del 31.5.1986; Cass. n. 267 del 20.1.1973).

medesimo concetto di costruzione cui si è già fatto riferimento e più in generale la specifica attività che sia occorsa a tal fine.

In particolare, si dovrà stabilire se il bene oggetto di alienazione possa essere apprezzato come un bene nuovo e differente rispetto a quello acquistato in origine, perché solo in tal caso potrà porsi la problematica della verifica della causa di esclusione per la decorrenza del termine quinquennale dalla ultimazione dei lavori.

Se viceversa, benché assoggettato ad un intervento edilizio, il fabbricato non risulti modificato rispetto a come era in origine, al punto da poter essere definito come un bene nuovo, non potrebbe emergere una questione analoga di decorrenza del termine quinquennale dalla ultimazione dei lavori, ma solo quella relativa alla ricorrenza della causa di esclusione per decorso del quinquennio dall'acquisto.

2.2.1 Redditi diversi: cessione infraquinquennale a seguito di frazionamento edilizio

Una specifica applicazione dei concetti esposti nel paragrafo che precede ricorre nel caso di rivendita di un bene a seguito di frazionamento edilizio³⁵.

La problematica nello specifico riguarda l'imponibilità della plusvalenza che si consegua quale reddito diverso mediante la cessione onerosa, avvenuta dopo i cinque anni dall'acquisto del fabbricato originario, che abbia ad oggetto solo una parte dello stesso, ottenuta a seguito di un frazionamento edilizio eseguito negli ultimi cinque anni³⁶.

Si pone la questione se la decorrenza dei cinque anni debba essere considerata in relazione all'acquisto o diversamente dalla data del frazionamento del bene. Se si valorizzasse il termine dei cinque anni dalla prima delle due date, infatti, si dovrebbe concludere che il cedente non abbia conseguito alcuna plusvalenza; viceversa, se la decorrenza dei cinque anni fosse apprezzata dalla ultimazione delle opere di frazionamento, potrebbero emergere a suo carico plusvalenze imponibili.

L'argomento, peraltro, è stato risolto in maniera equivoca dall'Agenzia delle Entrate³⁷, sostenendo che "la vendita delle unità immobiliari risultanti dal frazionamento dell'appartamento non determina plusvalenza tassabile, sempreché lo stesso sia stato destinato ad abitazione principale dal contribuente o dai suoi familiari per la maggior parte del tempo intercorrente tra la data d'acquisto dell'immobile, successivamente frazionato, e la data di vendita di entrambi gli appartamenti risultanti dal frazionamento ovvero le date delle singole cessioni, se effettuate separatamente". Tale affermazione, infatti, potrebbe essere letta nel senso che la vendita dell'appartamento frazionato non faccia emergere plusvalenze imponibili, ma potrebbe anche equivalere a dire che, se non fosse ricorsa la causa di esclusione, la stessa vendita del bene frazionato avrebbe potuto far conseguire un reddito tassabile.

³⁵ La medesima fattispecie può rilevare, come visto più sopra nel testo, anche per la produzione di reddito d'impresa.

³⁶ Per inquadrare meglio la problematica si indica di seguito un esempio pratico: Tizio ha acquistato un appartamento nel 2013 e lo ha pagato euro 50.000. Nel 2018 ha presentato una CILA per il frazionamento di tale bene in due unità mediante l'elevazione di una semplice parete in cartongesso. Oggi intende rivendere uno dei due appartamenti al prezzo di euro 60.000. Avrebbe maturato una plusvalenza di euro 35.000.

³⁷ Ris. AE n. 219/2008.

Per formulare una soluzione risulta allora preferibile argomentare dalla diversa tipologia di intervento edilizio, in forza del quale è stato eseguito il frazionamento, tenendo presenti le considerazioni svolte più sopra, che, come visto, potrebbero anche comportare una differente classificazione del reddito e della plusvalenza realizzata.

Rimanendo comunque nell'ambito dei redditi diversi, occorrerebbe distinguere la vendita posta in essere a seguito di un'attività edilizia più ampia, definita "pesante", di cui il frazionamento potrà rappresentare solo una fase³⁸, rispetto ad un'operazione di alienazione onerosa nella quale il frazionamento sia stato l'unico intervento edilizio ad essa finalizzato³⁹.

Solo nel primo caso l'appartamento rivenduto nel quinquennio successivo al frazionamento potrebbe essere considerato come un "quid novi" e la relativa cessione risultare idonea a far conseguire plusvalenze⁴⁰, in quanto collocabile nello spazio applicativo proprio della vendita infraquinquennale di bene "costruito" di cui all'art. 67 lett. b) tuir⁴¹.

Viceversa, nel secondo caso di vendita durante i cinque anni successivi ad un intervento di "solo" frazionamento, potrebbe essere fatta valere la causa di esclusione relativa al decorso del quinquennio dall'acquisto, perché sostanzialmente la cessione riguarderebbe, sia pur soltanto in minor consistenza, lo stesso bene di cui il cedente risultava già proprietario da tale data⁴².

2.2.2. Redditi diversi: cessione infraquinquennale a seguito di modifica di destinazione d'uso

Anche nel caso di vendita che faccia seguito ad un intervento di modifica di destinazione d'uso occorrerebbe apprezzarne l'imponibilità o meno, se posta in essere nei cinque anni dalla ultimazione dei lavori, in base al tipo di intervento edilizio eseguito e concludere in maniera analoga a quanto sopra precisato in ordine alla rivendita che faccia seguito ad un frazionamento edilizio. In definitiva, occorrerebbe dare il giusto rilievo all'attività edilizia che ha comportato la modifica d'uso, come sembrerebbe richiesto dal tenore letterale dell'art. 67 tuir, laddove si valorizza una particolare modalità di "costruzione" in relazione alla decorrenza temporale per la emersione di plusvalenze.

³⁸ Studio Cnn n.57-2016/T "Iva: vendita nel quinquennio a seguito di frazionamento", est. Raponi, ove sono analizzati gli aspetti urbanistici analizzati nel testo.

³⁹ Si tratterebbe di un intervento edilizio eseguito con opere minime, quale ad esempio la realizzazione di semplice parete di separazione in cartongesso.

⁴⁰ Un criterio orientativo potrebbe essere il riferimento alla tipologia di titolo abilitativo edilizio. Se il frazionamento fosse stato autorizzato con una semplice Cila, ci troveremmo di fronte a un frazionamento autonomo e di portata "minore" e potremmo ritenere la relativa cessione come non plusvalente. Si potrebbe concludere in senso opposto in relazione alla fattispecie del frazionamento che sia il risultato di un intervento edilizio di più ampia portata (risanamento o ristrutturazione), perché in tal caso l'appartamento potrebbe risultare "costruito" ai sensi dell'art. 67 tuir.

⁴¹ Tale fattispecie peraltro potrebbe rilevare anche per la produzione di redditi d'impresa nel senso spiegato nel testo se ricorrano gli elementi che la qualificano in tal senso.

⁴² Bisogna prestare attenzione infatti a non confondere la "novità" rappresentata solo dalla particella catastale che indicherà un nuovo subalterno rispetto alla "novità" costituita dal bene inteso come nuova costruzione. Benché la porzione di fabbricato oggetto di vendita non fosse catastalmente individuabile prima del frazionamento e del relativo accatastamento, non potrà parlarsi di un bene di nuova costruzione quando l'ingombro e gli spazi siano rimasti della medesima consistenza essendo mutata solo la distribuzione interna con il risultato di generare due subalterni catastali al posto di uno.

Peraltro, anche in relazione al caso in questione, il Fisco⁴³ ha assunto una posizione non definitiva, ritenendo che l'immobile risultante dalla modifica d'uso da C2 ad A7 "possa essere considerato idoneo all'uso abitativo solo dalla data in cui sia stato effettivamente iscritto nella categoria catastale A7". Pur escludendosi, infatti, correttamente ogni possibilità di utilizzo di parametri soggettivi, non si fa riferimento anche alla specifica tipologia di intervento da cui sia scaturita la modifica di destinazione d'uso ma soltanto alla variazione della classificazione catastale, dalla quale però non risulterebbe possibile stabilire con la certezza richiesta dal sistema se ci sia stata una "effettiva ultimazione della costruzione" nel senso richiesto dall'art. 67 lett. b) del Tuir.

3. ACCERTAMENTO DELLA SUSSISTENZA DI CAUSE DI ESCLUSIONE

Si analizzano di seguito le cause di esclusione in relazione alle quali sono emerse criticità. Gli argomenti sono raggruppati in base alla specifica causa di esclusione.

3.1.1. Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo cinque anni dall'acquisto: vendita di fabbricati destinati alla demolizione

La prima ipotesi, rispetto alla quale si pone il dubbio se possa applicarsi la causa di esclusione della decorrenza di un quinquennio dall'acquisto, è quella relativa alla cessione di fabbricati destinati alla demolizione. La problematica risulta complessa perché potrebbe riguardare non solo la cessione onerosa di fabbricati ubicati in piani di recupero⁴⁴ ma anche quella avente ad oggetto fabbricati diruti e allo stato di totale abbandono, che sono già in una fase di naturale demolizione e che sarebbero in ogni caso destinati alla demolizione.

Sul tema si registrano due posizioni completamente opposte tra loro.

Secondo l'Agenzia delle Entrate⁴⁵ l'oggetto della cessione sarebbe l'area su cui insistono i fabbricati da demolire e, dunque, la fattispecie dovrebbe essere classificata come idonea "in ogni caso" (arg. ex art. 67 lett. b) tuir) a generare plusvalenze immobiliari imponibili⁴⁶.

Viceversa, la Cassazione⁴⁷ ha affermato, con una interpretazione condivisibile, che se la cessione ha ad oggetto un fabbricato, a prescindere se sia destinato alla demolizione, occorrerà rifarsi sempre al regime fiscale proprio di tale bene e non a quello relativo ai terreni. Inoltre⁴⁸, muovendo dalla ratio dell'art. 67 tuir, la Cassazione ha sostenuto che ciò che rileva è la

⁴³ Ris. AE n.105 del 21.5.2007

⁴⁴ Ris. n.395 del 22.10.2008

⁴⁵ Ris. n. 395 ult.cit.

⁴⁶ Di conseguenza il costo di acquisto risulterebbe rivalutabile (in tal senso Risposta del Min. Fin. n. 5-01881 del 7.10.2009), come se oggetto del trasferimento fosse un terreno e non potrebbero rilevare le cause di esclusione relative ai fabbricati. Nello specifico non rilevarebbe che il fabbricato oggetto della vendita sia pervenuto per successione così come non assumerebbe alcun rilievo che lo stesso sia stato costruito da oltre cinque anni o che sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari

⁴⁷ Sentenza Cass. n. 4150/2014

⁴⁸ Sentenze Cass. nn. 15629, 15630 e 15631 del 2014

destinazione edificatoria originaria dell'area⁴⁹ e non quella ripristinata in seguito alla demolizione del fabbricato che vi era stato costruito⁵⁰.

3.1.2. Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo cinque anni dall'acquisto: Vendita con riserva della proprietà; vendita a rate

Anche la vendita con riserva della proprietà presenta delle caratteristiche strutturali che hanno un impatto rilevante in relazione alla causa di esclusione per decorrenza del quinquennio.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato a tal proposito che, in caso di rivendita di un bene acquistato a seguito di una vendita con riserva della proprietà, la decorrenza dei cinque anni richiesti dall'art. 67, comma 1 lett. b), Tuir, deve essere individuata con la data di pagamento dell'ultima rata, in coincidenza della quale si è verificato l'effetto traslativo, non avendo a tal fine alcuna rilevanza il momento di stipula dell'atto di compravendita⁵¹.

Per coerenza si deve quindi concludere che non risulterà mai plusvalente la vendita con riserva della proprietà, conclusa durante i cinque anni successivi all'acquisto del bene venduto, nella quale sia stabilita la scadenza dell'ultima rata, e quindi l'effetto traslativo, dopo il decorso dei cinque anni dalla data di acquisto. In tal caso infatti il trasferimento oneroso si verificherà in un momento nel quale, per espressa disposizione normativa, non potrà più valere come fatto generatore di plusvalenze immobiliari, essendo a quella data già decorso il quinquennio esentativo⁵².

Al fine di un migliore inquadramento, deve essere colta la differenza di trattamento con la vendita a rate, che prevede, in assenza della clausola di riservato dominio, il trasferimento immediato della proprietà in capo all'acquirente⁵³. La fattispecie è regolata dall'art. 68 lett. f) Tuir, in forza del

⁴⁹ La Cassazione è tornata sul punto recentemente e con la sentenza n.23409/2018 ha precisato che la cessione di un fabbricato non può essere riqualificata in cessione di area edificabile anche in presenza di permesso alla demolizione e alla successiva ricostruzione. Sempre la Cassazione con la sent. n. 5088 del 21.02.2019 ha chiarito che l'Agenzia delle Entrate non può riqualificare la cessione di un fabbricato vetusto in cambio di due appartamenti da costruire come se fosse la cessione di un'area. La Suprema Corte ha ribadito inoltre che sussiste una differenza tra destinazione edificatoria originariamente conferita all'area (che può essere plusvalente) e destinazione ripristinata (non plusvalente) conseguente all'intervento edilizio di demolizione. Si è pronunciata nello stesso senso anche la recente ordinanza della Corte di Cassazione n.10393/2019. Tale orientamento è stato infine confermato dalla S.C. con ordinanza n. 22409 del 6.9.2019, ove è stato precisato che se il terreno è già edificato, l'Agenzia delle Entrate non può applicare la diversa tassazione prevista per le aree. In questo senso anche Cass. n. 19642/2019.

⁵⁰ La Cassazione sul punto è pertanto favorevole al contribuente. Con la sentenza n.15629/2014 la Cassazione ha ritenuto che la plusvalenza ultraquinquennale riguarda solo le aree e non anche i fabbricati. L'accatastamento del fabbricato nel catasto urbano vale dunque a escluderne la rilevanza ai fini della emersione delle plusvalenze.

⁵¹ Così Ris. AE n. 28 del 30.1.2009, secondo la quale i cinque anni decorrono dalla data di pagamento dell'ultima rata. Il concetto è ribadito nella risposta ad interpello AE n. 296/2019.

⁵² In sostanza nella vendita con riserva della proprietà, il cui pagamento dell'ultima rata è convenuto oltre i cinque anni dall'acquisto, non si verificherà mai una plusvalenza (Così C.T.R. Lazio n. 171 del 22.1.2019). Bisognerà comunque prestare attenzione agli eventuali profili elusivi che potrebbero spingere il fisco ad una riqualificazione della fattispecie.

⁵³ Nella vendita a rate con pagamento del prezzo dopo cinque anni, il presupposto di imposta si verifica al momento del trasferimento della proprietà e quindi in via immediata; solo il momento impositivo avverrà in coincidenza con il pagamento del prezzo che, nel caso prospettato, si avrà dopo cinque anni.

quale sarà assoggettata ad imposizione⁵⁴ la parte di corrispettivo percepita nel singolo periodo d'imposta secondo il principio di cassa⁵⁵.

3.1.3. Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo cinque anni dall'acquisto - Vendita autonoma di pertinenza di abitazione principale costituente box auto.

Secondo l'Agenzia delle Entrate⁵⁶ la cessione separata ed autonoma effettuata entro cinque anni dall'acquisto, avente ad oggetto la pertinenza di un'abitazione principale, non è esente da plusvalenza, come lo sarebbe la vendita dell'abitazione principale, ma risulterebbe imponibile quale reddito diverso ai sensi dell'art. 67 lett. b) tuir.

L'Agenzia delle Entrate sostiene al riguardo che, nel momento in cui la pertinenza viene venduta, cessa di essere tale e, quindi, elidendosi il vincolo pertinenziale, non potrebbe invocarsi l'irrilevanza della plusvalenza conseguita a seguito di tale operazione.

Si deve tuttavia osservare che, come la cessazione della natura di bene destinato ad abitazione principale si ha solo "dopo" la vendita e non "con" la vendita che lo abbia ad oggetto, alla medesima conclusione si dovrebbe arrivare anche in relazione alla cessione del bene pertinenziale, tanto più se si consideri che alla pertinenza è riservato dall'art.10, comma 3-bis, tuir il medesimo trattamento previsto per il bene principale, creando pertanto un vincolo che non cesserebbe con la sua vendita autonoma⁵⁷.

3.1.4 Cessione onerosa di fabbricati effettuata dopo cinque anni dall'acquisto - Vendita di abitazione dopo l'atto di "trasformazione" della proprietà superficaria in piena proprietà.

Si ritiene che la rivendita della piena proprietà effettuata subito dopo (nei cinque anni) la stipula dell'atto di "trasformazione" della proprietà superficaria in piena proprietà non generi plusvalenze imponibili.

Occorre chiarire preliminarmente che il caso riguarda la vendita di un appartamento successivamente alla "trasformazione" del diritto di superficie in piena proprietà, recata dalla cessione di aree comprese nei piani approvati a norma della legge 18.4.1962 n. 167 ovvero

⁵⁴ Va considerato in ottica notarile che nella vendita a rate sarà possibile avvalersi della liquidazione dell'imposta sulle plusvalenze tramite il versamento dell'imposta sostitutiva solo in misura integrale e non in relazione al pagamento delle singole rate. Depone in tal senso anche la considerazione che non è consentita la stipula di un atto successivo integrativo con cui si preveda l'opzione alla scadenza delle successive singole rate.

⁵⁵ 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. Si rinvia in proposito allo Studio Cnn n. 45-2011/T, pag. 5, per ulteriori approfondimenti. L'aliquota ordinaria sarà quella riferita al reddito del soggetto alienante al momento del singolo periodo d'imposta.

⁵⁶ Risposta AE n. 83/2018.

⁵⁷ Ipotesi diversa è quella avente ad oggetto la vendita di pertinenza costituente un'area pertinenziale autonoma. La Cassazione con sentenza n.17792 del 6 luglio 2018 ha affermato che la cessione autonoma di un'area destinata a pertinenza deve essere assoggettata a plusvalenza in quanto non se ne può escludere la potenzialità edificatoria secondo gli strumenti urbanistici. La stessa sentenza precisa invece che l'area non rileva ai fini Imu e Tasi.

delimitate ai sensi dell'art. 51 della legge 22.10.1971 n. 865 e già concesse in diritto di superficie ai sensi dell'art. 35, 4° comma, della medesima legge n.865/1971.

Il dubbio⁵⁸ si pone perché la fattispecie integra una vera e propria cessione a titolo oneroso, sia pure per una quota millesimale, di un diritto reale immobiliare; dunque potenzialmente la rivendita nel successivo quinquennio potrebbe far ipotizzare il conseguimento di plusvalenze imponibili.

Tuttavia occorre considerare, a sostegno della soluzione negativa, che nel caso specifico il diritto/bene oggetto del trasferimento sarebbe la piena proprietà dell'appartamento mentre il diritto/bene acquistato nell'ultimo quinquennio è il diritto di superficie sull'area che viene "trasformata" ed apprezzata in via autonoma.

La fattispecie in definitiva si pone in maniera differente rispetto al caso, redditualmente rilevante⁵⁹, di rivendita della piena proprietà che si effettui dopo l'acquisto posto in essere dal "nudo proprietario" avente ad oggetto diritti reali parziali relativi al medesimo bene oggetto di vendita⁶⁰, proprio perché nell'ipotesi in esame l'oggetto della rivendita, l'appartamento, non coincide neanche parzialmente con quanto acquistato ovvero i diritti sull'area di sedime dell'intero stabile.

3.2. Vendita avente ad oggetto fabbricati pervenuti per successione anche se posta in essere nei cinque anni dal decesso del dante causa

La causa di esclusione da plusvalenze immobiliari relativa alla vendita di un bene ereditario unitamente a quella connessa alla decorrenza dei cinque anni dalla data di acquisto sono state oggetto di un recente documento di prassi⁶¹. Il caso riguarda la rivendita posta in essere da un legittimario pretermesso che, all'esito di una transazione, abbia ricevuto a tacitazione di ogni sua pretesa un bene immobile e che proceda a rivendere durante il quinquennio successivo.

L'Agenzia delle Entrate⁶² ritiene che tale vendita possa far emergere plusvalenze imponibili perché il cedente non avrebbe mai acquisito la qualifica di erede ed anche perché il bene che ne forma

⁵⁸ A parte la considerazione iniziale che comunque andrebbe prima vagliata la ricorrenza della causa di esclusione della destinazione del bene ad abitazione principale.

⁵⁹ Si pensi al caso del titolare di una proprietà superficaria su un appartamento acquisti la "nuda proprietà" relativa allo stesso appartamento e nel quinquennio successivo rivenda l'intera piena proprietà del medesimo bene.

⁶⁰ Vanno considerate infine ulteriori ragioni di opportunità in quanto lo scenario si presterebbe a comportamenti elusivi potendosi realizzare lo stesso risultato invertendo l'ordine di stipula tra compravendita ed atto di "trasformazione" neutralizzando quindi l'eventuale plusvalenza.

⁶¹ La vicenda nasce da un caso reale. Nel 2010 muore Tizio. La sua successione è regolata da un testamento con cui nomina suo unico erede universale il figlio Caio, pretermettendo completamente l'altro figlio Sempronio, il quale a tutela delle sue ragioni ereditarie esperisce l'azione di riduzione. Nelle more del processo Caio e Sempronio nel 2018 transigono la lite mediante un accordo in forza del quale, a tacitazione di ogni sua pretesa e a fronte della sua rinuncia al giudizio, al figlio pretermesso Sempronio viene trasferito in proprietà un appartamento cui viene attribuito il valore di euro 100.000. Nel corso del 2019 lo stesso Sempronio vende l'appartamento per un corrispettivo di euro 150.000". Si pone il problema se il differenziale di euro 50.000 possa essere ritenuto escluso da imposizione in quanto il bene oggetto di vendita potrebbe essere ritenuto pervenuto per successione.

⁶² Risposta a Interpello AE n.129 del 27.12.2018. Si sottolinea inoltre che l'erede che, a fronte della rinuncia a proseguire il giudizio, abbia ricevuto un bene immobile secondo il Fisco dovrà assoggettare a tassazione anche il valore

oggetto sarebbe divenuto di sua proprietà a titolo diverso da quello ereditario. L'eventuale plusvalenza dovrebbe essere pertanto assoggettata ad imposta come reddito diverso ai sensi dell'art. 67 lett. b) Tuir non essendo decorsi cinque anni dalla transazione stessa.

Va tuttavia osservato che la posizione del fisco potrebbe non risultare del tutto condivisibile perché sembrerebbe far dipendere la qualifica di erede dalla transazione con cui si regolarizzano di massima i rapporti dipendenti dal subentro mortis causa anziché, come sarebbe corretto, dalla successione. A riprova di ciò si consideri inoltre che la specifica causa di esclusione connessa alla provenienza ereditaria viene declinata dall'art. 67 Tuir con riferimento alla natura del bene e non alla qualifica del soggetto alienante.

Aderendo all'orientamento dell'Agenzia delle Entrate si dovrebbe coerentemente ritenere che le conclusioni possano valere solo nei confronti del legittimario totalmente pretermesso, e non anche per il soggetto che invece risulti leso solo in parte nella quota di legittima, e soprattutto soltanto nel caso in cui gli siano stati attribuiti beni (oggetto di rivendita) di natura diversa da quella ereditaria.

3.3. Vendita di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e di fabbricati pervenuti per usucapione accertata in sede di mediazione

La rivendita di fabbricati e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria posta in essere nei cinque anni dalla data di deposito del verbale di mediazione che ne accerti l'avvenuta usucapione ai fini della trascrizione ex art. 2643 n.12-bis c.c. necessita di un approfondimento in materia di plusvalenze immobiliari.

La problematica in particolare concerne la possibilità di applicare anche al caso in questione le conclusioni cui è giunta l'Amministrazione finanziaria⁶³ quando ha escluso l'emersione di plusvalenze imponibili nel caso della rivendita che abbia ad oggetto tali beni, anche se posta in essere entro i cinque anni dall'accertamento della proprietà per usucapione "giudiziale", perché l'acquisto sarebbe avvenuto a titolo originario e non risulterebbe possibile neanche l'individuazione del relativo costo fiscale.

La questione non è di agevole soluzione, e quella prospettata con riferimento alla rivendita da usucapione giudiziale non può essere accolta senza riserve perché l'acquisto che segua l'accertamento della usucapione in sede di mediazione è considerato⁶⁴ parte a titolo derivativo e parte a titolo originario.

risultante dal medesimo atto transattivo come componente reddituale riconducibile alla disposizione di all'art. 67, comma 1, lettera L) del Tuir. L'AE nello specifico ha precisato che lo stesso cedente avrebbe dovuto assoggettare ad imposizione anche il "valore economico" dell'appartamento ricevuto in cambio della rinuncia all'esercizio della azione di riduzione, qualificandolo come un caso riconducibile alla "assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere". Per una analisi critica della applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. L) Tuir si veda Studio Cnn n. 32/2017 cit.

⁶³ Ris. AE n. 78 del 31.3.2003.

⁶⁴ Studio Cnn n.718-2013/C "La trascrizione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione", est. M. Krogh.

4.ELEMENTI COSTITUTIVI DELLA FATTISPECIE - COSTO DI ACQUISTO DEL BENE OGGETTO DELL'OPERAZIONE.

Occorre a questo punto analizzare il materiale relativo al costo fiscale di acquisto del bene o del diritto oggetto di alienazione e, laddove non sia pattuito in danaro, anche il corrispettivo della cessione.

4.1. Beni pervenuti per donazione

In ordine ai beni pervenuti per donazione è opportuno ricordare che la novella operata sugli artt. 67 e 68 tuir ha introdotto delle nuove regole in ordine al computo del quinquennio ed alla individuazione del costo di acquisto dei beni pervenuti per donazione, alla luce delle quali le donazioni intermedie sono considerate irrilevanti sul piano fiscale.

Le novità riguardano solo i fabbricati e i terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria⁶⁵, rispetto ai quali il titolo di provenienza consistente in una donazione risulta “trasparente” nel senso che la cessione che li abbia ad oggetto è come se fosse stata posta in essere dal donante anziché dal donatario. Dunque la plusvalenza realizzata andrebbe assoggettata a tassazione solo se fosse rilevante fiscalmente in capo al donante. Per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria invece occorrerà rifarsi alla disciplina previgente⁶⁶.

⁶⁵ Il legislatore è intervenuto allo scopo di scongiurare l'utilizzo della donazione di beni per effettuare rivalutazioni surrettizie del costo di acquisto. Prima della novella, nel caso di bene pervenuto per donazione, essendo il costo di acquisto coincidente con il valore dichiarato nell'atto di donazione, non era difficile far precedere alla vendita una donazione del medesimo bene, a pari valore del corrispettivo di vendita, proprio per “rivalutarne” il prezzo di acquisto.

⁶⁶ Non è possibile per espressa previsione normativa che la regola della neutralità della donazione sia estesa anche alla cessione onerosa di terreni edificabili differenti da quelli oggetto di lottizzazione. E' stato osservato che la modifica all'art. 68, comma 1, tuir ha interessato solo i fabbricati e i terreni agricoli e quindi non può ritenersi applicabile anche ai terreni, che nell'art.68, comma 2, tuir conservano una loro specifica trattazione, in quanto la norma dice che occorre aver riguardo al valore dichiarato nella donazione o nella successione. 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, comma 2, tuir e quindi ha ritenuto di poter concludere che la nuova disposizione anti elusione trovi applicazione anche per i terreni edificabili. Sarebbe stato espresso in sostanza 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 del Cnn nello Studio n.265-2005/T - “Sull'imponibilità derivante dalla vendita di un terreno edificabile in un momento immediatamente successivo alla donazione dello stesso”, est. Puri) invece si dovrebbe ritenere tuttora vigente la norma di cui all'art.68, comma 2, tuir e quindi, stante la presumibile coincidenza tra il valore di donazione e quello della successiva vendita, la fattispecie non farebbe emergere plusvalenze imponibili (così Leo, cit. pag.1215). Il Fisco è orientato a sostenere l'interpretazione letterale, salvo individuare un termine congruo e la rilevanza del soggetto che incassi effettivamente il corrispettivo per ritenere esclusa la rilevanza elusiva dell'atto di donazione. Alcuni esempi di seguito tuttavia indicano quanto la situazione ancora oggi non risulti pacifica. A livello giurisprudenziale il tema è trattato con orientamenti non conformi tra loro. Da un lato, alcuni arresti sono per la qualificazione della fattispecie come elusiva: la Corte di Cassazione, con sentenza 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 costituisca ipotesi di abuso del diritto. Nella sentenza la Cassazione introduce il lasso temporale come elemento discriminante. L'imputazione al contribuente di redditi formalmente intestati ad un altro soggetto ai sensi dell'art.37 dpr. n. 600/1973 (interposizione fittizia) può provarsi a mezzo di presunzioni gravi, precise e concordanti (Cass. n.27781/2017). Altri invece ritengono che l'operazione possa configurare un legittimo risparmio d'imposta: in considerazione della libertà di pianificazione della propria successione, la donazione che preceda la permuta non è sine causa (Cass. n. 29182/2017). Assume rilievo il rapporto patrimoniale tra genitori e figlio e la circostanza che il corrispettivo della cessione dell'area sia rimasto in capo al donatario e non retrocesso al donante (Cass. n. 5937/2015).

Occorre precisare che il rinvio alla posizione del donante dovrebbe essere inteso in maniera assoluta e non limitata solo alle ipotesi disciplinate⁶⁷.

Seguendo tale impostazione tutte le cause di esclusione rilevanti in capo al donante potrebbero essere fatte valere anche dal donatario che proceda alla rivendita.

Non si realizzerebbe quindi un presupposto imponible, oltre che per la decorrenza del quinquennio dalla data di acquisto o costruzione da parte del donante, anche nel caso in cui un bene sia stato usato dal medesimo donante o suoi familiari, individuabili ex art. 4 tuir, come propria abitazione principale oppure nel caso in cui formi oggetto di vendita un fabbricato o un terreno agricolo pervenuti allo stesso donante per successione.

4.2. Applicazione della disciplina anche agli altri atti a titolo gratuito e alla categoria più ampia degli atti senza corrispettivo.

Le novità di cui agli artt. 67 e 68 Tuir possono essere ritenute applicabili anche a tutti gli altri atti a titolo gratuito e non alle sole donazioni.

Pertanto possono essere considerati negozi neutri per il calcolo della plusvalenza, al pari della donazione, anche gli altri atti gratuiti aventi ad oggetto beni immobili, quali ad esempio la rinuncia gratuita alla proprietà o a diritti reali.

Nello stesso senso devono essere risolte le analoghe situazioni caratterizzate dalla assenza di un corrispettivo⁶⁸, pur non essendo inquadrabili tra gli atti gratuiti. Si pensi al ritrasferimento di un bene operato da uno dei coniugi che ne sia divenuto proprietario a seguito di un negozio di adempimento di obblighi assunti in sede di separazione o divorzio⁶⁹.

⁶⁷ Se si seguisse la tesi della “sostituzione” del donante al donatario limitata solo alle ipotesi disciplinate, la donazione risulterebbe neutra solamente ai fini del computo del quinquennio ai sensi dell’art. 67 lett. b) ult. capoverso tuir e per la individuazione del costo di acquisto o del costo di costruzione come previsto nell’art. 68, 1° comma, ultimo periodo, tuir. Le altre eccezioni, quali la destinazione del bene ad abitazione principale del donante e dei suoi familiari oppure la provenienza ereditaria in capo allo stesso donante, non rilevarebbero. In tal caso tuttavia potrebbero rilevare se sussistenti in capo al donatario. Esempio: Tizio nel 2018 riceve in donazione un appartamento da Sempronio, che a sua volta lo aveva acquistato nel 2017, pagandolo euro 100.000 e destinandolo a sua abitazione principale. Tizio (donatario) intende rivendere ad euro 150.000. Matura una plusvalenza di euro 50.000. Può invocare l’eccezione della destinazione ad abitazione principale in capo al donante? La risposta dipende dalla soluzione che si adotta in ordine alla natura del rinvio alla donazione contenuto negli artt. 67 e 68 tuir. Il problema potrebbe trovare una soluzione positiva basata su presupposti diversi nel caso più probabile che il donante Sempronio sia il padre del donatario-venditore. In tal caso l’eccezione della natura di abitazione principale potrebbe rilevare già in capo al donatario-venditore, in quanto l’eccezione rileva anche in capo ai parenti più prossimi individuati dalla norma. Cosa diversa nel caso in cui il donante sia un estraneo.

⁶⁸ I negozi giuridici caratterizzati dall’assenza di un corrispettivo non possono costituire un presupposto d’imposta a causa dell’assenza dell’onerosità e dell’effetto realizzativo ad essa connesso e potranno rilevare nello scenario che ci occupa solo con riferimento alla definizione del costo fiscale del bene e, aderendo alla tesi più ampia, alla determinazione delle cause di esclusione.

⁶⁹ Un caso particolare riguarda la rivendita operata dal donante originario in caso di risoluzione della donazione per mutuo dissenso. Il mutuo dissenso è considerato dal fisco come un negozio eliminativo che ha efficacia retroattiva. La risoluzione AE n.20 del 14.02.2014 ha concluso in tal modo e ha precisato che determinare il momento dal quale decorrono gli effetti del mutuo consenso ha una diretta incidenza sulla determinazione della data in cui si considera acquisito l’immobile. Aderendo alla tesi dell’effetto risolutorio e ripristinatorio, il bene torna in capo al donante; ne consegue che ai fini dell’art. 67 lett. b) tuir deve essere considerata la data di acquisto in capo all’originario donante. Ai

Tale ricostruzione inoltre consente di ritenere applicabili, nella accezione più ampia, anche tutte le cause di esclusione configurabili in capo al soggetto che risulti essere il dante causa sul piano fiscale, come lo sarebbe stato il donante se in luogo del negozio adottato fosse stata posta in essere una donazione.

4.3 Operazioni concluse per un corrispettivo diverso dal danaro

A conclusioni differenti rispetto a quelle appena raggiunte si dovrà pervenire invece in relazione ai negozi conclusi per un corrispettivo diverso dal danaro, che potranno rilevare sia quali atti direttamente imponibili che quali titoli da cui desumere il costo fiscale e la decorrenza del quinquennio.

In mancanza di una contropartita in danaro, l'art. 9, comma 3, del Tuir indica un criterio sostitutivo, facendo espresso riferimento al "valore normale" del bene trasferito, definito come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie.

In caso di permuta, conferimento in natura o cessione in luogo di adempimento dunque, per determinare l'eventuale plusvalenza fiscale, occorrerà prendere in considerazione la differenza tra valore normale, anziché il corrispettivo in danaro, e il costo di acquisto del bene.

Ciò comporta che volta per volta bisognerebbe coordinare la base imponibile determinata ai fini della applicazione dell'imposta di registro con il valore normale da assumere per il calcolo della plusvalenza⁷⁰.

4.4 Vendita della piena proprietà dopo l'acquisto separato di nuda proprietà e di usufrutto.

Una riflessione ulteriore va fatta infine con riferimento ai due valori da contrapporre, ai fini della emersione della plusvalenza, in caso di trasferimento oneroso della piena proprietà dopo l'acquisto separato di nuda proprietà e di usufrutto⁷¹.

Ai fini fiscali i due diritti reali rilevano separatamente l'uno dall'altro e la vicenda andrà analizzata come se la vendita riguardasse due trasferimenti tra loro distinti.

sensi dell'art. 68 tuir occorrerà fare riferimento al costo sostenuto dall'originario donante. Viceversa, il mutuo dissenso avrebbe avuto rilievo diverso ai fini della plusvalenza se fosse stata ritenuta prevalente la tesi dell'atto contrario, non dotato di causa propria.

⁷⁰ Specie se per l'applicazione dell'imposta di registro risulti applicabile il valore catastale dei beni, la soluzione preferibile è che dall'atto risultino entrambi i valori; oltre a quello catastale anche quello normale, meglio se documentabile tramite una perizia giurata. Lo scenario richiede una particolare attenzione anche perché, rispetto alle ipotesi di cessione onerosa a fronte di un corrispettivo in danaro, le fattispecie in argomento risultano maggiormente assoggettabili a verifica da parte del Fisco. Prendiamo ad esempio la permuta, la cui base imponibile nell'imposta di registro come noto è data dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta calcolata in relazione al singolo trasferimento (circolare AE n.2/ 2014). Per i fabbricati la base imponibile sarà costituita comunque dal valore catastale nel caso sia possibile applicare il prezzo valore.

⁷¹ Per le altre fattispecie relative alla cessione o alla costituzione di usufrutto si rinvia allo Studio Cnn n. 32/2017, cit.

Tale criterio andrà utilizzato sia per stabilire il periodo di tempo che intercorra tra la data di acquisto e la data di rivendita in funzione della verifica del quinquennio che per il calcolo della plusvalenza.

Il conteggio andrà effettuato valutando separatamente la nuda proprietà e l'usufrutto, il tutto tramite l'applicazione al solo prezzo di vendita dei coefficienti previsti ai fini dell'imposta di registro⁷², tenendo presente che il calcolo andrà effettuato con riferimento all'età del cedente.

E' opportuno sottolineare però che potrà essere calibrato in relazione all'età del cedente⁷³ solo il corrispettivo e non anche il costo di acquisto.

La soluzione trova il suo fondamento nell'espressa previsione dell'art. 68 tuir, che non contiene disposizioni volte ad adeguare i valori iniziali in funzione omogenea.

In ordine alla determinazione del costo di acquisto occorrerà rifarsi pertanto a quello risultante dall'atto di provenienza trattandosi di un dato noto e non modificabile o adeguabile in alcun modo. Al più potrà essere incrementato dei costi inerenti (es. spese notarili) o, se si tratti di un terreno, potrà essere oggetto di rivalutazione⁷⁴.

Francesco Raponi

⁷² Ris. AE n.188/2009

⁷³ In relazione al quale l'AE con la ris. n.188 del 2009 sostiene testualmente che "si applicheranno al prezzo di vendita i coefficienti per la determinazione dell'usufrutto determinati in base all'età del cedente"

⁷⁴ Ad ulteriore riprova di quanto sopra si consideri che l'AE nella Ris. n.213/E dell'8.8.2007, in merito alla vendita infraquinquennale della piena proprietà di un bene acquistato per la sola nuda proprietà, ha ritenuto (anche se in via indiretta) che il costo di acquisto fosse quello pagato per acquistare la nuda proprietà senza che il costo stesso potesse essere maggiorato o sostituito in alcun modo. E' ovviamente fatta salva la ricorrenza delle esenzioni ex art. 67 Tuir o della facoltà di avvalersi del versamento dell'imposta sostitutiva.