Università degli Studi di Padova

Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto

Corso di Laurea in Consulente del Lavoro

a.a. 2022/2023

Titolo tesi: Plusvalenze nei redditi diversi

Relatore: Professor Roberto Schiavolin

Studente: Sebastiano Minto

Matricola n. 1222271

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I - La Plusvalenza nel sistema tributario

1 definizione di plusvalenza

1.1 Ambito di applicazione dell'articolo 67 del TUIR

CAPITOLO II – Plusvalenze Immobiliari: casi disciplinati

- 2 introduzione casi disciplinati
- 2.1 Esclusioni determinate dal termine quinquennale
- 2.2 Esclusioni di immobili adibiti ad abitazione principale del proprietario o dei suoi familiari
- 2.3 Cessione di immobili ricevuti per donazione
- 2.4 Cessione di immobile acquisito per usucapione
- 2.5 cessione di appartamenti ricavati dal frazionamento di un immobile e cessione di unita immobiliari costruite in sopraelevazione
- 2.6 Cessione di immobile a seguito di separazione o divorzio
- 2.7 Cessione dell'immobile nel quinquennio di consolidazione dell'usufrutto
- 2.8 Cessione di immobile acquistato con le agevolazioni prima casa e cessione di immobile non censito al catasto fabbricati in una delle tipologie abitativi
- 2.9 Cessione di fabbricati rientranti in un piano di recupero
- 2.10 Permuta e datio in solutum
- 2.11 contratto di mantenimento e rendita vitalizia
- 2.12 Contratto preliminare stipulato nel quinquennio antecedente l'acquisto
- 2.13 Vendita con riserva di proprietà
- 2.14 Rinuncia a servitù non aedificandi
- 2.15 Assegnazione in godimento di alloggio da parte di cooperativa edilizia
- 2.16 Locazione con patto di futura vendita
- 2.17 Cessione di lastrico solare

- 2.18 Cessione di parcheggi a raso o interrati
- 2.19 Cessione di scantinato pertinenziale
- 2.20 Cessione di terreno rientrante in zona agricola produttiva Conclusioni

CAPITOLO III - BASE IMPONIBILE E TASSAZIONE

- 3 base imponibile
- 3.1 tassazione ordinaria
- 3.3 tassazione sostitutiva

CAPITOLO IV – LE PLUSVALENZE FINANZIARIE

INTRODUZIONE

Il Legislatore tributario con il DPR n. 917 del 22 dicembre 1986, Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), disciplina l'assoggettamento ad imposta del reddito, tra le manifestazioni del quale vi sono le plusvalenze.

In termini economici viene definito come il flusso di moneta, beni o servizi, ricevuto da singoli individui, collettività, imprese o dall'economia nazionale nel suo complesso, in un dato periodo di tempo. Le plusvalenze rappresentano una componente di reddito data dall'aumento di valore di beni immobili e di valori mobiliari entro un determinato periodo di tempo, ottenuto mediante l'alienazione a titolo oneroso dei beni.

Il reddito ai fini della tassazione viene suddiviso in 6 categorie:

- Redditi fondiari;
- Redditi di capitale;
- Redditi di lavoro dipendente;
- Redditi di lavoro autonomo:
- Redditi di impresa;
- Redditi diversi;

Le plusvalenze sono rilevanti anche nei redditi di lavoro autonomo e di impresa, ma in questa sede ci occuperemo soltanto di quelle comprese tra i redditi diversi, ove il legislatore ha raggruppato una serie di ipotesi reddituali, non riconducibili alle altre categorie, meritevoli d'essere tassate.

Tali fattispecie imponibili sono elencate tassativamente dall' art. 67 del TUIR, ma varie plusvalenze sono soggette ad imposte sostitutive non regolate dal TUIR, perciò con la sola trattazione del suddetto articolo, l'argomento non si esaurirebbe. In realtà quest'ultimo è molto complesso e vasto, quindi dati i limiti del presente elaborato, esso ha come obiettivo quello di dare una panoramica generale sulla disciplina delle già menzionate plusvalenze.

L'elaborato si sviluppa in tal modo:

- Nel primo capitolo si tratta la definizione generale di plusvalenza, soffermandosi su alcuni concetti intrinseci nella definizione di plusvalenza nell'ambito giuridico tributario, e l'ambito di applicazione dell'articolo 67 del TUIR;
- Nel secondo capitolo si approfondiscono i casi disciplinati dalla legge con riferimento alle plusvalenze immobiliari;
- Nel terzo capitolo vengono esposte le diverse modalità di calcolo della plusvalenza, e le differenze tra la tassazione ordinaria e quella sostitutiva;
- Nel quarto e ultimo capitolo vengono trattate le plusvalenze finanziarie.

CAPITOLO I LA PLUSVALENZA NEL SISTEMA TRIBUTARIO

1 definizione di plusvalenza – 1.1 ambito di applicazione dell'articolo 67 del TUIR

1 Definizione di plusvalenza

La plusvalenza nel linguaggio corrente è la differenza tra prezzo d'acquisto e prezzo di vendita.

In termini economici, viene definita come l'incremento di valore di un bene, ovvero la differenza positiva fra due valori dello stesso bene, riferiti a momenti successivi. ¹

La plusvalenza non dev'essere confusa con l'incremento quantitativo delle numerose entità economicamente valutabili che compongono il patrimonio.

Il concetto di plusvalenza implica quindi una variazione qualitativa e non quantitativa² dei beni posseduti, ciò significa che si produce una plusvalenza quando, rimanendo invariati i rapporti giuridici costitutivi del patrimonio del soggetto, aumenta il valore di scambio di un bene. Detta plusvalenza rimane latente (ma potrebbe aumentare o ridursi) fino a quando il proprietario non la realizzi, p.es. cedendo il bene.

Al fine di comprendere meglio tali nozioni è opportuno approfondire le nozioni di beni rientranti nel patrimonio, soggetto passivo, periodo di riferimento dell'imposta e valore fiscalmente riconosciuto.

Il patrimonio consiste nel complesso dei beni che una persona giuridica o fisica possiede.³ La realizzazione della plusvalenza, per i beni patrimoniali può concretizzarsi per ciascun elemento costitutivo del patrimonio; ad esempio, i beni mobili, immobili, materiali o immateriali, titoli azionari, obbligazionari e rappresentativi di merci.

L'idoneità a produrre plusvalenza non è esclusiva di una determinata categoria di beni, questo però non implica che ogni incremento di valore prodottosi in capo a tali beni sia assoggettabile ad imposta; non sempre le plusvalenze prodotte dai beni patrimoniali hanno i requisiti richiesti dalla legge per l'imponibilità.

¹ https://www.treccani.it/vocabolario/plusvalenza/

² G. FALSITTA, corso istituzionale di diritto tributario. Cedam, 2009, pagina 430

³ https://www.treccani.it/vocabolario/patrimonio/

Per determinare la plusvalenza, il prezzo di vendita (o il valore finale) deve essere confrontato con un valore costituito dal costo di acquisizione, aumentato degli eventuali costi accessori e sussidiari (per esempio: il trasporto, spese notarili, tributi concernenti l'acquisto), incrementato delle eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti.⁴, e sottratte le quote di ammortamento e le svalutazioni fiscalmente rilevanti.⁵

1.1 ambito di applicazione dell'articolo 67 del TUIR

Partendo dal presupposto che il TUIR classifica i redditi in sei categorie, soltanto quelle dei redditi d'impresa e dei redditi diversi sono coinvolte dalla questione delle plusvalenze realizzate attraverso la cessione di immobili. Ai redditi d'impresa è dedicato il capo VI del TUIR, dall'articolo 54 al 66.

Tali articoli non riportano un'elencazione puntuale dei beni relativi all'impresa dalla cui cessione si produca una plusvalenza, ma vengono definiti soltanto in via residuale rispetto a quelli la cui cessione genera ricavi.

Perciò occorre risalire alla definizione di" beni relativi all'impresa" di cui all' art. 65 TUIR⁶ ed escluderne i beni di cui all' art. 85.⁷ I redditi diversi sono disciplinati dal capo VII ovvero gli articoli da 67 a 71 del TUIR, che individuano una serie di redditi classificati come "diversi"; questo comporta che non vi rientrano quelli prodotti nell'esercizio di arti o professioni, di imprese commerciali, di società in nome collettivo o in accomandita semplice, né in qualità di lavoratore dipendente.⁸

L'art 67 del TUIR elenca in modo tassativo una serie di fattispecie imponibili, esse sono plusvalenze e vari redditi di diverso tipo.

Sono tassabili soltanto le plusvalenze su determinati tipi di beni, per i quali sono stabiliti criteri distinti di rilevanza e di determinazione, tra cui:

⁴ P. Boria, il sistema tributario, 2008

⁵ P. Boria, il sistema tributario, utet giuridica, 2008.

⁶ https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-i/capo-vi/art65.html

⁷ https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-ii/sezione-i/art85.html

⁸ art 67 co.1 TUIR

- "Le plusvalenze realizzate mediante lottizzazione⁹ di terreni, o l'esecuzione di opere intese a rendere edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici" ¹⁰.
- "Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari...", precisandosi che "in caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".
- "...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". ¹¹.

9 La lottizzazione è subordinata all'approvazione del piano regolatore generale (P.R.G.) o del programma di fabbricazione di cui all'art. 34 della Legge Urbanistica (Legge n. 1150/1942 modificata dalla Legge 765/1967). Ai sensi della Circolare del Ministero dei lavori pubblici n. 3210 del 1967 costituisce lottizzazione qualsiasi utilizzazione del suolo che preveda la realizzazione di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, di conseguenza comporti la realizzazione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. 380/2011 la lottizzazione è qualsiasi "trasformazione urbanistica od edilizia dei terreni, realizzata anche attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed il rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denuncino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio".

La giurisprudenza sostiene che per integrare la fattispecie dell'art. 67 del TUIR la lottizzazione dei terreni debba consistere non solo nell'attività meramente amministrativa ma anche nella fase esecutiva di realizzazione delle opere.

In tal senso le seguenti pronunce: Sent. Corte di Cassazione n. 2880/1977 in Riv. Dir. Finan. e scienza F., 1978, II, 253; Sent. Corte di Cassazione n. 2469 del 28 aprile 1979 in Commissione Tributaria Centrale, 1979, 1262, II; Sent. Commissione tributaria Centrale n. 3212/1995 in Giurisprudenza delle imposte, 1996, 36; Sent. Commissione tributaria Centrale n. 3857/1995 in Giurisprudenza delle imposte, 1996, 46.

Anche l'Amministrazione Finanziaria, nella risoluzione n. 319/E del 24 luglio 2008 sostiene che la "cessione di terreni lottizzati può di conseguenza configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, lettera a), del TUIR, quando il Comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all'urbanizzazione dell'area, completa l'iter amministrativo".

10 Art 67 c 1 lettera a) TUIR

11 Art 67 c.1 lett. b) TUIR https://www.dichiarativo.com/tuir-art-67-redditi-diversi/

- Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali¹² e strumenti finanziari.¹³
- "Le plusvalenze realizzate in caso di cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art 58 ¹⁴" ¹⁵.

12 Art 67 c.1 lett. c) TUIR. "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle già menzionate partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante: 1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio; 2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto; 3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le già menzionate partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante: 1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; 2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47".

¹³ Art. 67 TUIR, comma 1 lett. c-bis), c-ter), c-quarter), c-quinques).

¹⁴ Art 58 TUIR prevede il caso di plusvalenze derivanti da trasferimenti *mortis causa* o per donazione 15 Art 67 TUIR, comma 1 lett. h-bis.

All'interno della lettera B del comma 1 dell'art 67 del TUIR troviamo due previsioni diverse, la prima riferita alla "cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni" e la successiva relativa alle "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria".

La prima ipotesi di imponibilità è basata su elementi come il lasso temporale (cinque anni) e l'acquisto a titolo oneroso o la costruzione, nei quali rimane la ratio espressa dal previgente requisito dell'intento speculativo.

Per quanto riguarda i terreni l'inciso "in ogni caso" esclude l'applicabilità di detti requisiti quindi, la plusvalenza realizzata in caso di cessione di terreno edificabile sarà imponibile anche dopo cinque anni dall'acquisto ed anche se questo sia stato a titolo gratuito.

Nel capitolo seguente, si approfondisce l'ipotesi degli immobili diversi dai terreni edificabili.

I soggetti in capo ai quali può verificarsi una plusvalenza immobiliare, di conseguenza classificabile come reddito diverso sono:

- Persone fisiche (residenti e non residenti) se la plusvalenza sia estranea all'esercizio d'impresa o di arti e/o professioni;
- Le società semplice;
- Gli enti non commerciali;
- I soggetti non residenti.

Per quanto riguarda la territorialità delle plusvalenze non è determinante l'ubicazione del bene o il luogo dove avviene la cessione ma bensì la residenza del soggetto cedente.

In base all'art 2 del TUIR, se il cedente del bene immobile è residente fiscalmente in Italia, la plusvalenza è imponibile in Italia, e ciò vale anche nel caso in cui l'immobile sia situato all'estero.

I problemi riguardanti la doppia imposizione vengono risolti dalle convenzioni internazionali, le quali in via generale adottano la regola della tassazione delle plusvalenze

immobiliari nel paese di ubicazione dell'immobile¹⁶, quindi se il soggetto è residente all'estero e l'immobile è situato nel territorio dello Stato italiano, l'eventuale plusvalenza realizzata, verrà tassata da quest'ultimo.

Questo non esclude che vi possa essere concorrenza alla tassazione di tale reddito da parte dello Stato estero.¹⁷

L'art. 67 al comma 1, lett. B, parla di "cessione a titolo oneroso", con riferimento agli immobili, tale concetto deve essere inteso in senso ampio, vale a dire che ci deve essere il trasferimento di un diritto reale sull'immobile dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro.

Dunque, nel caso in cui vi sia un trasferimento di beni dalla sfera personale alla sfera imprenditoriale della persona fisica, il bene rimane nella titolarità giuridica del soggetto, quindi non costituisce un'operazione rilevante.

¹⁶ L'agenzia delle Entrate sostiene che il criterio di tassazione nel paese di ubicazione dell'immobile non esclude la concorrente imponibilità nello stato di residenza

¹⁷ BAGGIO-TOSI, Lineamenti di diritto tributario internazionale, terza edizione, Padova, 2011, pag 116

CAPITOLO II PLUSVALENZE: casi disciplinati ed interpretazioni

2 introduzione casi disciplinati - 2.1 Esclusioni determinate dal termine quinquennale - 2.2 Esclusioni di immobili adibiti ad abitazione principale del proprietario o dei suoi familiari - 2.3 Cessione di immobili ricevuti per donazione - 2.4 Cessione di immobile acquisito per usucapione - 2.5 cessione di appartamenti ricavati dal frazionamento di un immobile - 2.6 Cessione di immobile a seguito di separazione o divorzio - 2.7 Cessione dell'immobile nel quinquennio di consolidazione dell'usufrutto - 2.8 Cessione di immobile acquistato con le agevolazioni prima casa e cessione di immobile non censito al catasto fabbricati in una delle tipologie abitativi - 2.9 Cessione di fabbricati rientranti in un piano di recupero - 2.10 Permuta e datio in solutum - 2.11 contratto di mantenimento e rendita vitalizia - 2.12 Contratto preliminare stipulato nel quinquennio antecedente l'acquisto - 2.13 Vendita con riserva di proprietà - 2.14 Rinuncia a servitù non aedificandi - 2.15 Assegnazione in godimento di alloggio da parte di cooperativa edilizia - 2.16 Locazione con patto di futura vendita - 2.17 Cessione di lastrico solare - 2.18 Cessione di parcheggi a raso o interrati - 2.19 Cessione di scantinato pertinenziale - 2.20 Cessione di terreno rientrante in zona agricola produttiva - Conclusioni- Riepilogo.

2 introduzione casi disciplinati.

Le fattispecie individuate dal Legislatore come imponibili nell'art. 67 del TUIR. sono tassative.

Le plusvalenze immobiliari elencate, come si è detto, sono quelle consistenti in cessioni a titolo oneroso di:

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

2.1 Esclusioni determinate dal termine quinquennale

Il Legislatore esclude da tassazione le plusvalenze dei fabbricati venduti dopo i cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione¹⁸, tranne nel caso di cessione di un fabbricato edificato dopo avere lottizzato l'area.

Per quanto riguarda i fabbricati in via di costruzione, l'Agenzia delle Entrate¹⁹ stabilisce che il termine dei cinque anni decorre dal momento in cui l'immobile può essere definito completato. Se sono decorsi i cinque anni, può non generare una plusvalenza tassabile anche la cessione di un fabbricato al rustico (per fabbricato al rustico si intende un'opera mancante solo delle finiture, come per esempio gli infissi, pavimentazione).

Affinché un fabbricato possa dirsi ultimato, bisogna che via sia la "sostanziale fruizione o utilizzazione economica del bene"²⁰, ovvero deve essere destinato al consumo.

Un'interpretazione più ampia del concetto di ultimazione, con particolare riferimento ai fabbricati al rustico, è stata formulata dal fisco, stabilendo che l'immobile può considerarsi costruito se ha almeno le mura perimetrali e se è stata completata almeno la copertura²¹, il quinquennio così, inizierà a decorrere dal momento in cui il fabbricato presenti le caratteristiche dell'art 2654-bis, comma 6 del Codice civile²².

I fabbricati ristrutturati non vengono disciplinati in modo specifico, perciò, questa problematica può essere trattata attraverso due interpretazioni:

- Se il fabbricato ristrutturato si identifica con quello demolito, senza soluzione di continuità, il quinquennio decorrerà dalla data di acquisto dell'originario fabbricato;
- Se invece si intende il termine "ristrutturazione" come "costruzione", si conteggerà il quinquennio a decorrere dalla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione.

A mio parere, ritengo che l'interpretazione da seguire sia la prima perché reputo il termine "ristrutturazione" rispetto a quello di "costruzione" letteralmente diverso.

¹⁸ Sono esclusi tutti i tipi di fabbricato, oltre alle abitazioni anche le cantine, garage soffitte e capannoni.

¹⁹ Ris. Agenzia delle Entrate n. 231/E del 6 giugno 2008

²⁰ Ris. Agenzia delle Entrate n. 231/E del 6 giugno 2008.

²¹ Ris. Agenzia delle Entrate n. 23/E del 28 gennaio 2009.

²² Il comma 6 dell'art. 2645-bis del C.C.

Un'altra problematica da trattare riferita al termine quinquennale è quella relativa alla vendita di un immobile del quale è stata cambiata la destinazione d'uso.

In questo caso, l'Agenzia delle Entrate è orientata verso l'ipotesi che il quinquennio andrebbe computato dalla data di acquisto dell'immobile.²³

2.2 Esclusioni di immobili adibiti ad abitazione principale del proprietario o dei suoi familiari

Le plusvalenze realizzate da cessioni di immobili sono escluse dalla tassazione, se adibiti ad abitazione principale²⁴ per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la vendita. Nel caso avvenga una cessione, con atto separato, di una pertinenza²⁵ dell'abitazione principale, la stessa costituisce reddito diverso ed è soggetta ad IRPEF, questo perché viene a mancare il vincolo pertinenziale tra la cosa principale e la cosa accessoria.²⁶

2.3 Cessione di immobili ricevuti per donazione

Nell'ipotesi di vendita di un immobile ricevuto per donazione²⁷ si realizza una plusvalenza tassabile se:

- l'immobile era stato acquistato da parte del donante da non più di cinque anni quando è stato venduto dal donatario;
- l'immobile non è stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita.

Per quest'ipotesi di donazione, l'Amministrazione Finanziaria afferma che: "è stato uniformato il trattamento fiscale previsto nel caso di cessioni di immobili acquistati a titolo oneroso

²³ Ris. Agenzia delle Entrate n. 105 del 21 maggio 2007.

²⁴ ai sensi dell'art. 43 del Codice civile l'abitazione principale è il luogo in cui il soggetto dimora abitualmente.

²⁵pertinenze dell'abitazione principale: immobili rientranti nelle seguenti categorie catastali: C/2, magazzini e locali di deposito, cantine, soffitti, solai; C/6, stalle, scuderie, rimesse, posti auto, autorimesse (senza fine di lucro); C/7, tettoie chiuse o aperte.

²⁶ Ris. Agenzia delle Entrate n. 83 del 22 novembre 2018.

²⁷https://www.corriere.it/economia/Speciale_Dichiarazione_dei_redditi/esperto_fisco/914426_5da73 9ce-6490-11de-91da-00144f02aabc.shtml

a quello stabilito nell'ipotesi in cui l'acquisizione è avvenuta per donazione". ²⁸ La regola secondo la quale per la determinazione del termine quinquennale bisogna fare riferimento alla data di acquisto da parte del donante, introdotta dal comma 38 dell'art. ²⁹ 37, D. L. n. 223 del 4 luglio 2006, secondo l'amministrazione finanziaria sarebbe diretta ad evitare eventuali manovre elusive. Infatti, poiché la previgente disciplina normativa escludeva la tassabilità delle cessioni di immobili acquistati per donazione, con la nuova previsione il Legislatore del 2006 dimostra l'intento di non consentire più che il proprietario di un immobile, che non abbia ancora maturato il quinquennio di possesso e che non lo abbia destinato ad abitazione principale propria o dei suoi familiari, si sottragga all'imponibilità della plusvalenza donando l'immobile ad un familiare, il quale successivamente lo venda.

Il Legislatore individua come prezzo di acquisto o costo di costruzione dell'immobile ottenuto per donazione quello sostenuto dal donante³⁰,dato che il donatario non sostiene detti costi.

Le persone fisiche che decidono di fare delle donazioni, possono scegliere tra deduzione e detrazione. La deduzione incide sul reddito imponibile riducendolo, invece la detrazione incide direttamente sull'imposta da pagare.

Il donante può scegliere se optare per una detrazione del 30% dell'importo donato (per un massimo di € 30.000,00 di donazione), oppure per una deduzione entro il 10% del reddito complessivo dichiarato.

2.4 Cessione di immobile acquisito per usucapione.

L' usucapione viene disciplinata dagli artt. 1158 e seguenti del Codice civile³¹, è definito come un metodo d'acquisizione della proprietà a titolo originario basato sul perdurare del

²⁸ Circ. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 04 agosto 2006.

²⁹ Il comma 38 dell'art 37 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 ha modificato il disposto del Testo Unico delle Imposte sui redditi (DPR n. 917 del 29 dicembre 1986) sopprimendo l'ipotesi della donazione e aggiungendo che il periodo quinquennale decorra dalla data di acquisto del bene da parte donante nel caso di cessione di immobili ricevuti per donazione.

³⁰ Il comma 39 dell'art. 37 del D.L. 223/2006 infatti aggiungeva all'art. 68 del TUIR che nel caso di immobili rientranti nell'ipotesi di cui alla lettera b) dell'art. 67 ricevuti per donazione si assuma come costo d'acquisto o costruzione quello sostenuto dal donante.

³¹ https://www.brocardi.it/codice-civile/libro-terzo/titolo-viii/capo-ii/sezione-iii/art1158.html

possesso su una cosa per un determinato periodo di tempo, che va da 10 anni in caso di usucapione abbreviata a 20 anni in caso di usucapione ordinaria.

L'Amministrazione Finanziaria esaminando l'ipotesi di cessione di immobile acquisito per usucapione ha precisato che "a differenza della previsione di cui all'art. 76 ³²del DPR n. 597 del 1973, il quale considerava imponibili tutte le plusvalenze caratterizzate da "intento speculativo", l'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR riduce l'imponibilità delle plusvalenze alle sole ipotesi specificamente indicate"³³.

Inoltre l'Agenzia delle Entrate esplicita che "la rivendita di fabbricati acquistati per usucapione non è quindi riconducibile alla previsione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, in quanto l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo di carattere oneroso. Inoltre, il tempo richiesto per il compimento dell'usucapione (20 anni in caso di usucapione ordinaria e 10 anni in caso di usucapione abbreviata) risulta concettualmente incompatibile con l'intento speculativo che è sottinteso dalla previsione di cui al richiamato art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, secondo cui si evidenzia un incremento di ricchezza imponibile

_

³² L'art. 76 del D.P.R. n. 597 del 29 settembre 1973 stabilisce che concorrono a formare il reddito complessivo, del periodo d'imposta nel quale si sono concluse le operazioni, anche le plusvalenze realizzate azioni poste in essere con fini speculativi e non collocabili fra i redditi d'impresa. La plusvalenza è da calcolarsi quale differenza tra il costo d'acquisto aumentato dei costi inerenti al bene e il prezzo realizzato con la vendita al netto dell'INVIM. Lo stesso articolo indica anche alcuni casi di operazioni poste in essere con fini speculativi per le quali non vi è possibilità di dare dimostrazione della prova contraria. Le ipotesi sono:

⁻ l'urbanizzazione o l'esecuzione di opere volte a rendere edificabili i terreni rientranti nei piani regolatori, quando tra l'acquisto e la successiva vendita siano trascorsi meno di cinque anni. Se il terreno è acquistato dopo che siano trascorsi 5 anni dall'inserimento dello stesso nel piano regolatore si assume come costo d'acquisto il valore di mercato del bene nel quinto anno antecedente all'inclusione nel piano regolatore. Se il terreno è acquistato dopo il quinquennio dall'inserimento nel piano regolatore il costo da assumere è quello reale d'acquisto o il valore determinato ai fini dell'imposta di successione o donazione;

⁻ l'acquisto e la cessione infraquinquennale di immobili non destinati ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. Ciò è valido anche nel caso di plusvalenze realizzate attraverso l'acquisto e la rivendita di quote o azioni non quotate di società il cui patrimonio risulta investito in beni immobili;

⁻ l'acquisto e la rivendita, se non sono trascorsi due anni, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

³³ Ris. Agenzia delle Entrate n. 78/E del 31 marzo 2003. In tal senso anche FORTE, Tassabili le plusvalenze realizzate di terreni edificabili acquisiti per usucapione, in Corriere tributario n. 23/2003, 1924 ss.

solo nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto e rivendita si realizzi nell'arco di un quinquennio"³⁴.

2.5 Cessione di appartamenti ricavati dal frazionamento di un immobile.

La risoluzione³⁵ dell'Agenzia delle Entrate numero 219/E, in risposta ad una richiesta di interpello di un contribuente, ha stabilito che la vendita delle unità immobiliari derivanti dal frazionamento di un appartamento non determinano plusvalenza tassabile, nel caso in cui l'immobile originario sia stato adibito ad abitazione principale dal contribuente o dai suoi familiari per la maggior parte del tempo intercorrente tra la data di acquisto dell'immobile, successivamente frazionato, e la data di vendita degli appartamenti risultanti dal frazionamento, ovvero le date delle singole cessioni se effettuate separatamente.

La risoluzione adottata dall'Agenzia delle Entrate rispondeva alla richiesta del contribuente che precedentemente, nel 2005, aveva acquistato un immobile (stabilendo la propria residenza) successivamente frazionato ricavandone due appartamenti ed una mansarda. Venne così in essere, la questione riguardante l'eventuale plusvalenza ricavata dalla cessione dell'immobile frazionato, se dovesse essere assoggettata o meno a tassazione ai sensi dell'art 67, comma 1 lett. B) del TUIR o se si potesse optare per quella con imposta sostitutiva del 20%.

2.6 Cessione di immobile a seguito di separazione o divorzio

In sede di separazione personale o divorzio dei coniugi, i trasferimenti conseguiti avvengono in assenza di un corrispettivo distinguibile quantitativamente ma vengono riconosciuti come atti traslativi a titolo gratuito. In mancanza del presupposto dell'onerosità non può esservi plusvalenza.

Nell'ipotesi inversa, di trasferimento verso corrispettivo, ai sensi dell'art. 19 della legge n. 74/1987, può probabilmente ritenersi esclusa da tassazione la plusvalenza perché tale norma esonera da "ogni altra tassa" gli atti ed i provvedimenti relativi al divorzio.

In caso di successiva rivendita dell'immobile in questione:

³⁴ Ris. Agenzia delle Entrate n. 78/E del 31 marzo 2003.

³⁵ Ris Agenzia delle Entrate n.219/E del 30 maggio 2008

- Nel caso di acquisto titolo gratuito, questo può essere ai fini della tassazione della plusvalenza equiparato alla donazione (salva l'ipotesi in cui si tratti di terreno edificabile, in cui la plusvalenza è imponibile in ogni caso);
- Nell'ipotesi di acquisto a titolo oneroso, non essendo indicato nel relativo atto alcun valore ai fini fiscali (posto che l'atto era agevolato ai sensi della legge n. 74/1987), si farà riferimento al valore venale nel momento dell'atto di acquisto.

2.7 Cessione dell'immobile nel quinquennio dalla consolidazione dell'usufrutto

Non necessariamente l'oggetto del trasferimento a titolo oneroso dev'essere il diritto di proprietà, ma possono determinare una plusvalenza imponibile anche gli atti a titolo oneroso di costituzione o di trasferimento di diritti reali di godimento.

Su questo punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 188/E del 2009³⁶, affrontando la questione della cessione di un immobile, il cui acquisto è avvenuto a titolo oneroso in momenti differenti per quanto riguarda la nuda proprietà e l'usufrutto. Per verificare se la plusvalenza sia imponibile o meno si dovrà far riferimento alla data d'acquisto della nuda proprietà e non alla data di estinzione del diritto di usufrutto se quest'ultimo si è concretizzato in maniera "naturale" (con la morte dell'usufruttuario, ovvero con il ricongiungimento "naturale"); quindi, se la vendita dell'immobile avviene dopo il quinquennio, l'eventuale plusvalenza realizzata non sarà soggetta a tassazione. In caso contrario, di vendita all'interno del quinquennio, l'eventuale plusvalenza realizzata risulterà essere tassabile ad eccezione del caso in cui l'immobile è stato destinato ad abitazione principale per la maggior parte del periodo intercorso dalla data d'acquisto della nuda proprietà alla data di cessione dell'immobile da parte dell'usufruttuario che in tal caso deve avere vincoli di parentela con il nudo proprietario; la plusvalenza generata così non sarà assoggettata a tassazione anche se la cessione è avvenuta all'interno dei cinque anni dall'acquisto.

³⁶ Ris. Agenzia delle Entrate n.188/E del 20 luglio 2009

Nel caso di cessione della piena proprietà di immobile a seguito del ricongiungimento oneroso della nuda proprietà e del diritto di usufrutto, il discorso relativo all'imponibilità della plusvalenza risulta essere differente rispetto a quello precedente.

Nell'atto di compravendita viene solitamente indicato un unico prezzo di cessione, creando così problemi di determinazione dell'effettivo prezzo riferito alla nuda proprietà e di quello relativo all'usufrutto. La plusvalenza in quest'ultima ipotesi deve essere individuata facendo riferimento alla data d'acquisto della nuda proprietà ma anche alla data di estinzione del diritto di usufrutto (ricongiungimento oneroso). In conclusione, la plusvalenza risulterà essere tassabile con riferimento alla cessione della nuda proprietà e al diritto di usufrutto, se per entrambi i diritti dalla data di acquisto a quella di vendita non decorre il termine quinquennale.

2.8 Cessione di immobile acquistato con le agevolazioni prima casa e cessione di immobile non censito al catasto fabbricati in una delle tipologie abitative.

L'articolo 67 TUIR stabilisce che è tassabile la plusvalenza realizzata dalla cessione infraquinquennale di un immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni "prima casa"; nel solo caso in cui l'immobile non sia stato adibito ad abitazione principale per la maggior parte del periodo intercorso dal momento dell'acquisto alla cessione.

Il regime agevolato previsto per l'acquisto di "prima casa" non interferisce con la lettera b), comma 1 dell'art. 67 del TUIR, poiché i requisiti richiesti per far si che un immobile venga adibito alla funzione di "abitazione principale" ai fini delle imposte sui redditi sono differenti rispetto ai requisiti richiesti ai fini della possibilità di beneficiare delle agevolazioni "prima casa".

Per quanto concerne il caso in cui l'immobile venga ceduto senza il decorrere dei cinque anni, ma sia stato effettivamente adibito ad abitazione principale senza essere censito al catasto fabbricati in una delle tipologie abitative, ai sensi dell'art 68 comma 1 lettera b) del TUIR, l'eventuale plusvalenza generata risulterà essere tassabile. L'Amministrazione finanziaria sostiene che non ricorra l'ipotesi di esclusione da tassazione della plusvalenza perché

opera soltanto nel caso in cui sussista un'oggettiva "destinazione ad uso abitativo" dell'immobile.³⁷

2.9 Cessione di fabbricati rientranti in un piano di recupero

Nel caso in cui vi sia la cessione ultra-quinquennale a titolo oneroso di due fabbricati, uno ad uso abitativo ed uno ad uso industriale, rientranti in un'area soggetta ad un Piano di recupero approvato dal Comune, l'Amministrazione Finanziaria sostiene che "la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui, come è noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alle potenzialità edificatorie in corso di definizione" In virtù della precedente risposta dell'Agenzia delle Entrate è possibile ricondurre la cessione di fabbricati rientranti in un piano di recupero alle fattispecie individuate dalla lettera b), comma 1 dell'art. 67 del TUIR, in quanto trattasi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria. 39

In conclusione, si realizzerà una plusvalenza imponibile se si considera prevalente l'attività edificatoria. Non è invece tassabile la plusvalenza generata dalla cessione dei fabbricati se acquistati dal cessionario al fine di dare esecuzione al Piano di recupero pure se al momento della cessione avevano "la natura e le caratteristiche di fabbricati integri nella loro struttura ed in grado di essere utilizzati secondo le proprie caratteristiche" ⁴⁰.

2.10 Permuta e datio in solutum

L'articolo 76 del D.P.R. n. 597 del 1973 stabiliva espressamente il realizzarsi di plusvalenza in caso di "vendita di beni immobili non destinati all'utilizzazione personale da parte del

³⁷ Ris. Agenzia delle Entrate n. 105/E del 21 maggio 2007.

³⁸ Ris Agenzia delle Entrate n.395/E del 22 ottobre 2008

³⁹ Art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

⁴⁰ Ris. Agenzia delle Entrate n.395/E del 22 ottobre 2008

cedente o dei familiari, se il periodo di tempo intercorso tra acquisto e vendita non è superiore a cinque anni".

Il legislatore nell'articolo 67 TUIR ha riformulato la norma, ed ha sostituito nella nuova disposizione il termine "vendita" con l'espressione "cessione a titolo oneroso", in cui quest'ultima risulta avere un significato più ampio.

Rientreranno conseguentemente nell'ambito applicativo dell'attuale disciplina le ipotesi di compravendita, ma anche tutte quelle di cessione a titolo oneroso di diritti reali di godimento, cosicché anche alle ipotesi di permuta e di datio in solutum trova applicazione l'art. 67, comma 1 lett. b) del TUIR.

La permuta viene disciplinata dall'art. 1552 del Codice civile, il quale stabilisce "la permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro"⁴¹. Di norma la compravendita immobiliare prevede uno scambio a titolo oneroso, la permuta di un immobile invece non prevede il pagamento di un prezzo in denaro (però solo nel caso di permuta pura). Dall'art. 1555⁴² del Codice civile risulta però la vicinanza tra i contratti traslativi della vendita e della permuta.

La datio in solutum in base a quanto stabilito dall'art. 1197 del Codice civile⁴³, consiste nell'estinzione di un debito pecuniario attraverso il trasferimento della proprietà di un bene. Ai fini della possibile generazione di plusvalenza, tale fattispecie viene equiparata alle cessioni a titolo oneroso. Perciò sarà necessario far riferimento al valore normale del bene immobile ceduto, dal quale andrà detratto il valore fiscalmente riconosciuto. L'eventuale differenza costituirà la plusvalenza.⁴⁴

2.11 contratto di mantenimento e rendita vitalizia

⁴¹ Art 1552 del Codice civile

⁴² L'articolo 1555 del Codice civile stabilisce che alla permuta siano applicabili le norme valide per la vendita, se compatibili con la disciplina della permuta.

⁴³ L'art. 1197 del Codice civile stabilisce che "Il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore consenta. In questo caso l'obbligazione si estingue quando la diversa prestazione è eseguita.

Se la prestazione consiste nel trasferimento della proprietà o di un altro diritto, il debitore è tenuto alla garanzia per l'evizione e per i vizi della cosa secondo le norme della vendita, salvo che il creditore preferisca esigere la prestazione originaria e il risarcimento del danno".

⁴⁴ https://www.fiscooggi.it/posta/datio-solutum-e-plusvalenza

Il contratto di mantenimento ed assistenza con cessione dell'immobile è una figura contrattuale atipica. Si tratta di un contratto che prevede il trasferimento di un immobile ad una persona (acquirente) in cambio dell'obbligo di occuparsi ed assistere sotto il profilo economico, sanitario e psicologico del cedente (beneficiario).

Tale tipologia di contratto può essere ritenuta valida se sussiste un'obiettiva incertezza iniziale circa la durata di vita dei beneficiari. Si verrà a creare una situazione di incertezza tra il vantaggio e la correlativa perdita economica dalla parte del cessionario, mentre dall'altra l'imprevedibile durata della sopravvivenza del beneficiario.

In conclusione, dal momento che risulta essere impossibile quantificare il corrispettivo derivante dagli obblighi di *facere* (relativi all'assistenza personale), la cessione della proprietà di un bene a fronte di un corrispettivo rappresentato da un'obbligazione di mantenimento non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie trattate dall'art 67 comma 1 lettera b) del TUIR. Per quanto riguarda l'interpretazione in base alla quale ci sarebbero dei punti di contatto tra il contratto di mantenimento e la rendita vitalizia, si sono pronunciate la corte di cassazione e l'agenzia delle entrate. La Corte di Cassazione sostiene che "la plusvalenza può sussistere ove il corrispettivo sia costituito da una rendita vitalizia che dovrà essere valutata secondo le tabelle di capitalizzazione inserite nella legislazione fiscale" 45. L'agenzia delle entrate ha anch'essa riaffermato che "pur non essendo il corrispettivo espresso in misura fissa, esso è

pur sempre determinabile attraverso la capitalizzazione della rendita vitalizia, cioè attraverso l'individuazione del suo valore normale, facendo ricorso a procedure proprie della matematica attuariale".

I criteri indicati da questi due enti non possono essere applicati al contratto di mantenimento.

2.12 Contratto preliminare stipulato nel quinquennio antecedente l'acquisto

Il contratto preliminare è un vero e proprio contatto che vincola le parti alla stipula del contratto definitivo. In questo contratto devono essere indicati gli elementi principali della vendita: il prezzo, l'immobile, l'indirizzo, descrizione dell'immobile, gli obblighi da adempiere

⁴⁵ Sent. Corte di Cassazione n. 10801 dell'11 maggio 2007

⁴⁶ Ris. Direzione Regionale Campania, n. 5792 del 29 luglio 1997.

prima della consegna dell'immobile, con i dati aggiornati del Catasto e la data del contratto definitivo. Ai fini della tutela nei confronti del futuro acquirente, il contratto preliminare dev'essere stipulato da un notaio con scrittura privata autenticata o atto pubblico, cosicché venga trascritto nei Registri Immobiliari; solo a questo punto il contratto non è più soltanto un accordo privato tra le parti, ma risulterà essere legalmente valido verso chiunque, ovvero opponibile nei confronti dei terzi.

Ai fini della plusvalenza tassabile, risulta essere lecito chiedersi se la stipula del contratto preliminare nei cinque anni dall'acquisto o la costruzione dell'immobile faccia sorgere o meno una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR. Il Legislatore, con riferimento alla cessione, richiama espressamente l'effetto traslativo che è proprio del contratto definitivo; ragion per cui possiamo escludere che il contratto preliminare possa assumere rilevanza ai fini dell'imponibilità.

Ne consegue, che per quanto riguarda il computo del quinquennio per il calcolo della plusvalenza, bisognerà far riferimento alla data in cui viene stipulato il contratto definitivo, perché soltanto in tale data si concretizzerà il trasferimento della titolarità del diritto sul bene.

Nel caso in cui invece venga stipulato un contratto "pseudo-preliminare", ovvero una tipologia di contratto preliminare che comporta un'anticipazione, al momento della sua conclusione, di alcuni effetti tipici del contratto definitivo di vendita, ad esempio il pagamento parziale o totale del prezzo dell'immobile e il godimento immediato del bene da parte dell'acquirente, le plusvalenze risulteranno essere tassabili alla stipula di quest'ultima tipologia contrattuale ai sensi dell'art. 67, comma l lett. b) se tale contratto ha gli stessi effetti del contratto definitivo.

2.13 Vendita con riserva di proprietà

La vendita con riserva di proprietà o con patto di riservato dominio consiste nella vendita di un bene mobile o immobile, ed il trasferimento di tale proprietà avverrà soltanto con il pagamento dell'ultima rata del prezzo. Questo comporta che il prospettato acquirente non può alienare il bene a terzi prima del pagamento dell'ultima rata, in caso di inadempimento a tale obbligo, il prospettato acquirente è perseguibile per il reato di appropriazione indebita⁴⁷.

Tale tipologia contrattuale viene disciplinata dall'art. 1523 del Codice civile, la sua natura giuridica è stato oggetto di molte discussioni, tantoché si possono evidenziare due orientamenti prevalenti:

- Il primo orientamento esclude che la vendita con riserva di proprietà produca l'effetto dell'immediato trasferimento in capo al compratore di un diritto;
- Il secondo orientamento sostiene il contrario, cioè che tale tipologia di vendita produca come effetto l'immediata traslazione in capo all'acquirente di un diritto reale (per esempio, la proprietà)

Con riferimento alla vendita con riserva di proprietà, l'amministrazione Finanziaria ha espresso un suo orientamento, andando ad escludere che in tale fattispecie "il c.d. effetto traslativo si possa verificare prima del pagamento dell'ultima rata (...) ancorché il compratore acquisti immediatamente il godimento del bene assumendosi i rischi relativi ad un eventuale perimento o deterioramento dell'oggetto"⁴⁸, ritenendo così "naturale individuare il termine di decorrenza dei cinque anni richiesti dall'art. 67, comma 1, lettera b) del TUIR, per la tassazione o meno della plusvalenza eventualmente realizzata, all'atto del verificarsi dell'effetto traslativo, ⁴⁹non avendo rilevanza alcuna, a tal fine, il momento della stipula dell'atto di compravendita"⁵⁰

In conclusione, risulterà essere tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR l'eventuale plusvalenza, facendo riferimento per il quinquennio alla data in cui si verifica l'effetto traslativo, ovvero con il pagamento dell'ultima rata.

⁴⁷ Art. 646 del Codice penale.

⁴⁸ Ris. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 30 gennaio 2009. L'Agenzia delle Entrate arriva a tale conclusione muovendo dal dato normativo e richiamando la sentenza della Cassazione n. 11450/1992 in banca dati De Jure.

⁴⁹ STUDIO TRIBUTARIO N. 45-2011/T PLUSVALENZE IMMOBILIARI, Massimo Basilavecchia - Maria Concetta Cignarella

⁵⁰ Ris. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 30 gennaio 2009.

2.14 Rinuncia a servitù non aedificandi

La rinuncia a servitù non aedificandi fa venir meno il vincolo di natura reale sul fondo dominante con efficacia erga omnes, questo comporta che il proprietario del fondo dominante (e i suoi aventi causa) non potranno più far valere i diritti nascenti dalla servitù.

Anche per quanto riguarda questa casistica è dovuta intervenire l'Amministrazione Finanziaria per chiarire se l'eventuale plusvalenza conseguente alla rinuncia ad una servitù di non
edificare sia riconducibile alle fattispecie imponibili dell'art. 67, comma1, lett. b) del TUIR.

Attraverso istanza di interpello riguardante l'interpretazione dell'art. 67 del TUIR, il contribuente ha dichiarato di aver acquistato nel 1991 la proprietà di un fondo a favore del quale
esisteva una servitù non aedificandi, gravante su un confinante terreno di proprietà di terzi.

Tale servitù consisteva nel divieto di costruire ad una distanza inferiore ad 80 metri. Il contribuente avendo l'intenzione di rinunciarvi, voleva conoscere il trattamento fiscale ai fini
delle imposte dirette applicabili al corrispettivo che avrebbe incassato per rinunciare a tale
servitù (l'istante riteneva che la cessione non fosse soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 67
del TUIR).

L'amministrazione Finanziaria nel suo parere fece riferimento alla disciplina del comma 5 dell'art. 9 del TUIR, sostenendo che anche questa casistica vada ad integrare il presupposto impositivo dell'art. 67 del TUIR⁵¹ e che tale rinuncia sia equiparabile ad un atto di trasferimento di un diritto reale di godimento, dal momento che produce un vantaggio economico in capo al soggetto.⁵²

Pertinente al tema della servitù è capire se anche il caso di costituzione di servitù di passaggio su fondo rustico (terreno destinato alla produzione agricola)⁵³ sia rilevante per determinare una plusvalenza imponibile.

⁵¹ Ris. Agenzia delle Entrate n. 210/E del 22 maggio 2008.

⁵² Ris. Agenzia delle Entrate n. 210/E del 22 maggio 2008 e, Ris. Agenzia delle Entrate n. 25/E del 16 febbraio 2007.

⁵³L'articolo 1027 del Codice civile stabilisce che la servitù prediale consiste in una riduzione della facoltà di godimento di un immobile, fondo servente, a favore di un fondo dominante la cui proprietà è di un altro soggetto.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate a riguardo, si basa anch'esso sull'art. 9, comma 5 del TUIR, stabilendo che "la costituzione di una servitù va ricondotta all'art. 67, comma 1, lettera b), primo periodo, del Tuir, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili"⁵⁴

In conclusione, risulterà essere soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR, l'eventuale plusvalenza generata dalla rinuncia a servitù non aedificandi o dalla costituzione di una servitù prediale.

2.15 Assegnazione in godimento di alloggio da parte di cooperativa edilizia

Nel caso di un immobile assegnato in godimento al socio di una cooperativa, il cui decesso è avvenuto antecedentemente alla compravendita dell'immobile, nell'ipotesi che alla stipulazione dell'atto formale prendano parte anche gli eredi del socio, i quali procedono successivamente alla rivendita dell'immobile all'interno del quinquennio dalla data in cui è stato stipulato l'atto, ci chiediamo se l'assegnazione dell'alloggio agli eredi rientri nell'ipotesi di esclusione per l'acquisto mediante successione o se invece integri le fattispecie di imponibilità della lettera b), comma 1, art. 67 del TUIR.

La dottrina prevalente sostiene che l'assegnatario risulta essere titolare di un interesse legittimo che si evolve verso la proprietà, pertanto non essendo il proprietario dell'alloggio, il suo decesso non trasmette agli eredi tale proprietà⁵⁵. Pertanto, nel caso di assegnazione in proprietà dell'alloggio agli eredi, è applicabile l'articolo 67 del TUIR, non essendo tale acquisto a titolo di successione mortis causa.

2.16 Locazione con patto di futura vendita

Nella locazione con patto di futura vendita di un immobile, è possibile riscontrare il caso in cui il locatario ha versato completamente il prezzo di riscatto prima del decesso, ma l'atto di vendita viene stipulato successivamente dai suoi eredi. Anche in questo caso ci si chiede se la successiva vendita dell'immobile all'interno del periodo dei cinque anni da parte degli

⁵⁴ Ris. Agenzia delle Entrate n. 379/E del 10 ottobre 2008.

⁵⁵ https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/assegnazione-case-ai-soci-cooperative-edilizie

eredi rientri tra le fattispecie imponibili dell'art. 67, comma1, lettera b) o se invece operi l'esclusione in virtù dell'acquisto per successione.

In merito troviamo una sentenza della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato che "nella locazione di un immobile con patto di futura vendita, ove le parti abbiano considerato la locazione strumentalmente collegata alla promessa di vendita (...), deve ravvisarsi un contratto atipico complesso costituito dalla fusione delle cause dei due contratti tipici (vendita locazione) in cui la causa principale è quella del trasferimento della proprietà" ⁵⁶, quindi anche se il pagamento del prezzo di riscatto è avvenuto interamente serve un'apposita manifestazione negoziale perché si realizzi il trasferimento di proprietà. Tale tipologia contrattuale non è equiparabile alla tipologia contrattuale di vendita con riserva di proprietà. Oltre alla Corte Costituzionale, anche la giurisprudenza ha stabilito con riferimento agli alloggi A.T.E.R. (Azienda Territoriale per l'Edilizia Residenziale), che "in tema di assegnazione di alloggi economici e popolari con patto di futura vendita, il trasferimento della proprietà dell'alloggio non si determina automaticamente con l'esercizio della facoltà di riscatto, né con il completo pagamento del prezzo, ma solo quando sia stata perfezionata l'attività negoziale implicante il riconoscimento, da parte dell'istituto, dell'esistenza dei presupposti fissati dalla legge per l'esercizio del diritto al trasferimento medesimo"⁵⁷.

In conclusione, gli eredi non saranno considerati i proprietari dell'immobile al momento della successione, ma avranno le vesti di proprietari soltanto dopo la stipula del contratto. Pertanto, se vi fosse una rivendita infraquinquennale dello stesso immobile, l'eventuale plusvalenza generata sarà soggetta alla tassazione ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR, perché l'acquisto avviene a titolo personale e non mortis causa (successione).

2.17 Cessione di lastrico solare

Il lastrico solare è la superficie esterna superiore di un immobile, con la funzione di coprire e proteggere l'immobile stesso, anche se può essere adibito ad utilizzi diversi purché questi

⁵⁶ Sent. Corte di Cassazione n. 3587/1992 in banca dati De Jure.

⁵⁷ Sent. Corte di Cassazione n. 16628/2008 in banca dati De Jure.

non compromettano quello principale. Esso viene considerato come parte integrante dell'immobile, anche se risulta essere edificabile in quanto suscettibile di sopraelevazione.

Anche se il lastrico solare non viene ricondotto alla categoria dei terreni, è parte integrante dell'immobile, perciò la sua eventuale cessione può generare una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. b).

2.18 Cessione di parcheggi a raso o interrati

I parcheggi a raso sono aree limitrofe, di margine e complementari alla sede stradale, destinati alla sosta o al parcheggio dei veicoli. Invece i parcheggi interrati sono quelli che solitamente si trovano al di sotto di edifici.

Analizzando questa casistica, fondamentale sarà capire se essi rientrano all'interno della nozione di "terreno" o di "fabbricato". La Commissione Studi Tributari nel 2011 sostenne che sono "terreni non solo quelli immobili assolutamente privi di manufatti urbanisticamente rilevanti, ma anche quelli sui quali siano state compiute opere accessorie di modesto impatto, necessarie a consentire una migliore fruizione" se scludendo così le "aree attrezzate" che saranno riconducibili alla nozione di "fabbricati", stante il fatto che su tali aree siano stati realizzati interventi urbanistici con lo scopo di modificare la destinazione originaria dell'area. Accettando tale interpretazione, cioè che i parcheggi a raso o interrati siano considerati dei fabbricati, si arriva alla conclusione che dalla cessione di quest'ultimi potrà realizzarsi una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. b) del TUIR.

2.19 Cessione di scantinato pertinenziale

Le pertinenze vengono disciplinate dall'articolo 817, comma 1 del Codice civile, che le definisce come "le cose destinate in modo durevole a servizio ad ornamento di un'alta cosa", esistendo così una connessione tra la pertinenza e la cosa principale. Nell'articolo successivo il Codice civile stabilisce che "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze se non è diversamente disposto" ⁵⁹

⁵⁸ Consiglio Nazionale Notariato Studio 45/2011-T

⁵⁹ Art 818. comma 1 del Codice civile

Il Legislatore nell'articolo 36, comma 1 del TUIR, stabilisce che "il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana (...) per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo" specifica, inoltre, che le pertinenze sono "le parti integranti delle unità immobiliari".

Sarà necessario valutare quale sia il vincolo pertinenziale ai fini di comprendere se l'eventuale vendita della singola pertinenza faccia sorgere una plusvalenza tassabile. Tale plusvalenza non risulterà essere tassabile ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, se la pertinenza era al servizio di un fabbricato adibito ad abitazione principale per la maggior parte del tempo fino alla cessione, dal momento che la pertinenza è parte integrante dell'immobile adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. Se non dovessero esserci tali presupposti, allora l'eventuale plusvalenza realizzata dalla cessione della pertinenza al servizio di un'abitazione risulterà essere tassabile ai sensi della lett. b), comma 1 art. 67 del TUIR.

2.20 Cessione di terreno rientrante in zona agricola produttiva

⁶⁰ Comma 2, art. 36, D.L. n. 223/2006.

⁶¹ Sent. Commissione Tributaria di Genova n. 90/2007, riportata in nota nello Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 45-2011/T.

In merito alla casistica in oggetto è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate sostenendo "il terreno (...), pur se utilizzato ai fini produttivi non ha acquisito una nuova destinazione urbanistica e, in particolare, non è allo stato attuale utilizzabile a scopo edificatorio"⁶², di conseguenza non rientra nella definizione di "area edificabile". In conclusione, l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno rientrante in zona agricola produttiva non sarà soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. b) del TUIR.

Conclusioni

Nel siffatto capitolo si è cercato di raggruppare in via generale le fattispecie assoggettabili a tassazione ai sensi dell'articolo 67, comma 1 lett. b) del TUIR, ed le ipotesi dove opere l'esclusione dalla tassazione. In conclusione, i beni immobili la cui vendita fa generare una plusvalenza tassabile sono:

- I fabbricati;
- I terreni edificabili;
- I terreni agricoli;
- Gli immobili risultanti dall'iniziativa di un privato che sostenga le spese di lottizzazione;
- Gli immobili risultanti dall'iniziativa di un privato il quale realizzi una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale.

CAPITOLO III BASE IMPONIBILE E TASSAZIONE

3 Base imponibile – 3.1 Tassazione ordinaria – 3.2 Tassazione sostitutiva

⁶² Ris. Agenzia delle Entrate n. 6/E del 7 gennaio 2009.

3 Base imponibile

Nell'articolo successivo al 67 del TUIR, il Legislatore disciplina le diverse modalità di calcolo della plusvalenza:

- Per le plusvalenze rientranti nelle fattispecie dell'art. 67, comma 1 lett. a) e b), la base imponibile è costituita "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 medesimo⁶³. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto"⁶⁴
- Per i "terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (...). Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta (...) di successione⁶⁵.

Tali metodi di calcolo sono validi in via generale, bisognerà quindi svolgere una trattazione specifica caso per caso:

- Nel caso di permuta (trattata al capitolo 3.12), la plusvalenza viene calcolata dalla differenza tra il valore normale⁶⁶ del bene ed il costo sostenuto o di costruzione. Più complicato da calcolare è il caso di permuta tra una cosa presente e una cosa futura (non ancora esistente); a riguardo si è espressa la Cassazione dichiarando che "la

⁶³ per "costo inerente al bene" si intendono le spese di acquisto (spese notarili, le imposte pagate per l'acquisto e le spese di mediazione relative all'acquisto o sostenute per la cessione); le spese sostenute per liberare l'immobile da servitù, oneri e altri vincoli; le spese di costruzione e quelle incrementative (esempio quelle di ristrutturazione o manutenzione).

⁶⁴ Comma 1, art. 68 TUIR.

⁶⁵ Comma 2, art. 68 TUIR.

⁶⁶ Per "valore normale" l'art. 9, comma 3 del TUIR intende "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi".

- plusvalenza si realizza con il venire ad esistenza del bene futuro e non al momento della stipulazione del contratto"⁶⁷
- L'Agenzia delle Entrate con riferimento alla cessione della piena proprietà di un immobile a seguito del ricongiungimento di usufrutto e nuda proprietà, nei cinque anni dall'acquisto dell'usufrutto, stabilisce come criterio di calcolo la differenza "tra corrispettivo percepito per la cessione dell'immobile (...) e il prezzo pagato per la nuda proprietà aumentato di ogni altro costo inerente al bene, ai sensi dell'art. 68 e rivalutato secondo gli indici ISTAT"68.

esempio

Il 01/01/2015 il Sig. Rossi ha acquistato la nuda proprietà di un immobile destinato ad uso abitativo ad €60.000,00.

Nell'ipotesi che il giorno 15/02/2016 lo stesso abbia acquistato a titolo oneroso il diritto di usufrutto a €100.000,00.

Il giorno 20/08/2018 l'immobile viene ceduto al prezzo di €250.000,00.

Al fine di individuare la plusvalenza tassabile procediamo come segue:

	DATA DI	DATA DI	DECORSO DEL
	ACQUISTO	CESSIONE	QUINQUENNIO
NUDA	01/01/2015	20/08/2018	NO
PROPRIETÀ	01/01/2013	20/08/2018	NO
DIRITTO DI	15/02/2016	،	NO
USUFRUTTO	13/02/2010		NO

Per determinare la plusvalenza relativa alla cessione del diritto di usufrutto (vale anche per la cessione del diritto di nuda proprietà) bisognerà applicare al prezzo di cessione (€250.000,00) lo specifico coefficiente tabellare in base all'età dell'usufruttuario.

⁶⁷ Sent. Corte di Cassazione n. 1427 del 25 gennaio 2006 in banca dati De Jure.

⁶⁸ RIS. Agenzia delle Entrate n. 218/E del 30 maggio 2008.

Nell'ipotesi che l'usufruttuario abbia 49 anni il coefficiente di rivalutazione è pari al 75%. La plusvalenza sarà così determinata:

valore usufrutto €250.000,00 X 75% = €187.500,00 valore nuda proprietà €250.000,00 – 87.500,00 = €62.500,00

	VALORE	PREZZO DI	PLUSVALENZA	TASSAZIONE
	DI	ACQUISTO		
	CESSIONE			
NUDA	62.500	60.000	2.500	SI
PROPRIETÀ				
DIRITTO DI	187.500	150.000	37.500	SI
USUFRUTTO				

- L'Agenzia delle Entrate con riferimento al caso di servitù di passaggio ha affermato che per calcolare la plusvalenza bisogna sottrarre al corrispettivo della servitù, il prezzo di acquisto originario, utilizzando "un criterio proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo e il corrispettivo percepito per la costruzione della servitù⁶⁹. Se poi "l'indennità di servitù non sarà percepita in un'unica soluzione ma sarà ripartita in più annualità (...) la plusvalenza dovrà essere computata in aumento del reddito complessivo relativo al periodo d'imposta in cui è stata percepita la singola rata convenuta nella percentuale riferibile a tale singola annualità"
- L'Amministrazione Finanziaria, in relazione alla fattispecie di rinuncia alla servitù, ha dichiarato che "mentre non si pongono problemi in ordine alla determinazione del corrispettivo, contrattualmente determinato, è indubbio che il prezzo di acquisto originario, ove non autonomamente individuato al momento di acquisto del diritto con riferimento particolare alla "servitus non edificandi", debba essere estrapolato dal

⁶⁹ Ris. Agenzia delle Entrate n. 379/2008.

⁷⁰ Ris. Agenzia delle Entrate n. 379/2008.

prezzo complessivo di acquisizione dell'immobile e di costituzione della servitù a suo tempo pagato da colui che, adesso, rinuncia alla servitù. Al riguardo può essere utilizzato un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale dell'immobile e della rinuncia alla servitù e il corrispettivo percepito per la rinuncia alla servitù" ⁷¹.

Per quanto riguarda la plusvalenza derivante dalla vendita di terreni edificabili, il Legislatore stabilisce che venga rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati il prezzo di acquisto. L'Agenzia delle Entrate specifica che la rivalutazione deve operare anche con riferimento ai costi inerenti.⁷²

In caso di frazionamento del corrispettivo sarà tassata soltanto la plusvalenza corrispondente ai corrispettivi effettivamente percepiti nel periodo di imposta, dato che l'art. 68 del TUIR adotta il principio di cassa.

3.1 Tassazione ordinaria

La plusvalenza generata dalla cessione di un immobile è parte integrante del reddito complessivo del contribuente, soggetto alle aliquote di cui all'articolo 11 del TUIR⁷³

⁷¹ Ris. Agenzia delle Entrate n. 210/2008.

⁷² Circ. Agenzia delle Entrate n. 6 del 13 febbraio 2006, paragrafo 11.3.

⁷³ Art. 11 comma 1 del TUIR: "L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

^{1.} a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;

^{2.} b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento;

^{3.} c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento;

^{4.} d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, 41 per cento;

^{5.} e) oltre 75.000 euro, 43 per cento.

comma 2. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, l'imposta non è dovuta.

comma 4. Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165. Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

I redditi diversi vanno comunicati nella dichiarazione dei redditi dell'anno di competenza e trascritti, in caso di 730, nel quadro D.

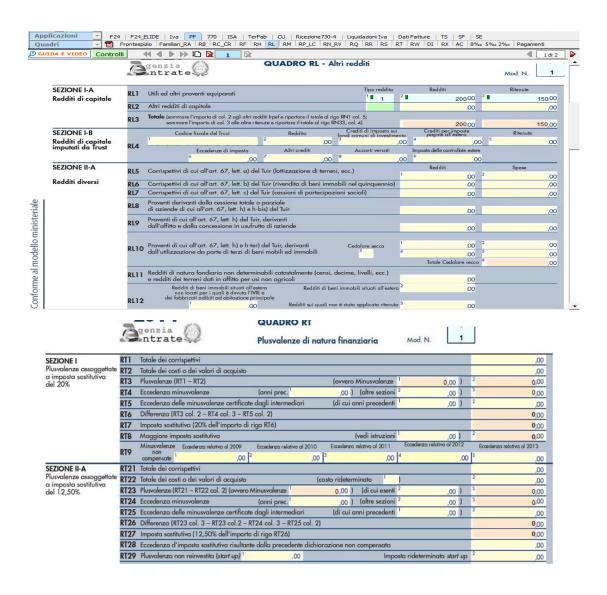
Il Quadro D relativo agli altri redditi

QUADRO D ALTRI REDDITI																			
SEZIONE I - REDDITI DI CAPITALE, LAVORO AUTONOMO E REDDITI DIVERSI																			
D1	UTILI ED ALTRI PROVENTI EQUIPAPATI	DI REDDITO	2	REC	ODITI O	,00	Rí	TENUTE			ALTRI DI CAP	REDDITI	TIPOD	() REDO	DITO 2	REDOTTI	0,00	RITENUTE	0,00
D3								TIP	DI REDI	опо	2		REDDIT		0,00		0,00		0,00
D4	4 REDOITI DIVERSI								0			0,00			,00	sPESE 0,00		0,00	
D5	DE REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITA OCCASIONALE O DA OBBLIGHI DI FARE, NON FARE E PERMETTERE								0					(,00		00,0		0,00
SEZIONE II - REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA																			
	Redditi percepiti	TIPO DI RED	ОПО		SAZIONE DINARIA	3	ANNO	4	RED	DITO		6 REDOT	O TOTAL	E DECE	OTUG	6 QUOTA IMPOSTA S	UCCESSIONI	7 RITENUTE	
D6	da eredi e legatari	0					0			0, 0			0,0		00,0			0,00	
D7	Imposte ed oneri rimborsati nel 2016 e altri redditi a tassazione separata	TIPO DI RED	опо	TAS OFI	SAZIONE DINARIA	0	ANNO 0	4	RED	DITO	0,00							7 RITENUTE	0,00

Per quanto riguarda la compilazione del quadro D, i redditi diversi dovranno essere inseriti nel rigo D4. Nella prima colonna bisognerà indicare il tipo di reddito attraverso l'utilizzo di codici identificativi (per esempio il codice n. 2 identifica i corrispettivi derivanti dalla cessione infraquinquennale a titolo oneroso di immobili o terreni agricoli). Nella seconda colonna bisognerà indicare in cifre il reddito percepito nell'anno di competenza della dichiarazione (quindi quelli dell'anno solare appena concluso). Nella terza colonna dovranno essere inserite le spese che il contribuente ha sostenuto per generare il reddito indicato nella colonna precedente (per esempio il costo d'acquisto, di costruzione e i costi inerenti).

Nel rigo 5, colonna 2 verrà indicata la differenza tra i precedenti valori, ovvero la plusvalenza.

Qualora il contribuente abbia redditi d'impresa, di lavoro autonomo e sia possessore di partita IVA, dovrà usare il modello Redditi ove le plusvalenze immobiliari comprese tra i redditi diversi devono essere indicati nel quadro RL e quelle finanziarie nel quadro RT.



Nel caso di plusvalenza generata dalla vendita di un terreno edificabile (art. 67 lett. b) è prevista la tassazione separata dall'articolo 17 lett. g-bis del TUIR⁷⁴. Il contribuente ha la facoltà di optare per la tassazione ordinaria con la compilazione della dichiarazione dei redditi.

⁷⁴ Art. 17 g-bis) TUIR: "plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo <u>81</u> realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione";



3.2 Tassazione Sostitutiva

Il Legislatore attraverso l'articolo 1, comma 496 della legge n. 266 del 2005 ha introdotto la facoltà di assoggettare ad imposta sostitutiva determinate plusvalenze. L'aliquota iniziale era del 12.5%, aumentata successivamente al 20% (fino al 31 dicembre 2019), per essere poi ulteriormente aumentata al 26%.

Tale imposta sostitutiva del 26% può essere applicata solo a determinate tipologie di plusvalenze, ovvero quelle derivanti dalla cessione infraquinquennale di fabbricati e terreni.

Il contribuente non avrà la facoltà di optare per l'imposta sostitutiva nei seguenti casi:

- Plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili;
- Plusvalenze generate mediante lottizzazione;⁷⁵
- Plusvalenze realizzate nell'esercizio di impresa;⁷⁶
- Plusvalenze generate dalla vendita di immobili ubicati all'estero.⁷⁷

L'applicazione dell'imposta sostitutiva dovrà essere richiesta al Notaio, in sede di stipula dell'atto di vendita dell'immobile. Sarà poi compito del Notaio applicare e versare l'imposta sostitutiva⁷⁸. Una problematica da sottolineare con riferimento all'applicazione dell'imposta

⁷⁵ Circ Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2006, n 6/E paragrafo 11/6.

⁷⁶ Circ Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2006, n 6/E paragrafo 11/6.

⁷⁷ Ris Agenzia delle Entrate 21 giugno 2007, n. 143/E.

⁷⁸ Con risoluzione n. 1/E del 5 gennaio 2006 l'Agenzia delle Entrate ha istituito un apposito codice tributo, il 1107, per il versamento di tale imposta.

sostitutiva è quella riguardante l'ipotesi di cessione dell'immobile, ma il pagamento avviene a rate in anni diversi. In questo caso il contribuente avrà la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta del 26% solo alla parte di corrispettivo ricevuto con la stipula dell'atto di vendita, le parti di corrispettivo che invece saranno pagate in momenti diversi rispetto all'anno in cui viene stipulato l'atto di vendita saranno soggette a tassazione ordinaria, in tal modo verrà rispettato il principio di cassa.

I motivi per cui un contribuente decida di optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva invece dell'imposta ordinaria possono essere molteplici, ma ciò dipende da caso in caso.

Un primo vantaggio lo si può riscontrare sotto il punto di vista meramente economico, in quanto la tassazione sostitutiva può risultare più vantaggiosa in termini economici rispetto a quella ordinaria nel caso in cui l'aliquota applicata è inferiore a quella prevista per la tassazione ordinaria. Infatti, soltanto l'aliquota del primo scaglione dell'imposta ordinaria (pari al 23%) risulta essere più vantaggiosa rispetto all'aliquota del 26% prevista in relazione all'imposta sostitutiva. Nel resto dei casi invece risulterà essere economicamente più vantaggiosa l'aliquota dell'imposta sostitutiva rispetto alle aliquote dei successivi scaglioni dell'imposta ordinaria.

Un secondo vantaggio lo si può ricavare direttamente dai commi 495⁷⁹ e 498 dell'articolo 1 della legge 266/2005, in base ai quali se il cedente decida di optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva non sarà soggetto a verifiche fiscali straordinarie ed accertamenti induttivi previsti nelle medesime disposizioni.

Il legislatore ha dettato delle linee guida da seguire per la base imponibile, ma al momento della dichiarazione dei redditi è possibile optare indistintamente, per la tassazione ordinaria oppure al momento del rogito per quella sostitutiva.

37

⁷⁹ Il comma 495 articolo 1 legge 266 del 23 dicembre 2005, stabilisce ai fini di contrastare l'evasione fiscale, Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza destinino le loro risorse allo svolgimento nel settore delle vendite immobiliari dei controlli e accertamenti previsti in materia di accertamento delle imposte sui redditi, previsti dal titolo IV del DPR 600 del 29 settembre 1973, e di quelli previsti per l'imposta di registro, ai sensi degli articoli 51 e 52 del DPR n. 131 del 26 aprile 1986.

CAP IV LE PLUSVALENZE FINANZIARIE

L'articolo 67 del TUIR, disciplina dalla lettera c alla c-quinquies, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di partecipazioni, titoli e strumenti finanziari, metalli preziosi, valute estere, rapporti produttivi di redditi di capitale e i proventi realizzati mediante redditi da capitale.

Con la legge di bilancio 2018 si è modificata la disciplina fiscale relativa ai criteri di tassazione delle plusvalenze finanziarie, ovvero quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni. Dal 1° gennaio 2019 non viene più fatta alcuna distinzione tra le partecipazioni qualificate e quelle non qualificate.

Per esse viene previsto un trattamento fiscale uguale, che consiste nel loro assoggettamento ad imposta sostitutiva, pari alla misura del 26%.

Questa modifica legislativa non trova applicazione nei confronti delle plusvalenze realizzate entro il 31 dicembre 2018, ma troveranno applicazione le vecchie regole che usavano distinguere:

- Partecipazioni qualificate le cui plusvalenze concorrono a formare il reddito nella misura del 58,14%;
- Partecipazioni non qualificate le cui plusvalenze sono soggette all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26%.

Per capire quando si dovrà applicare il nuovo regime fiscale o meno, fondamentale è definire il momento in cui si realizza una plusvalenza da cessione di partecipazioni.

Le plusvalenze vengono considerate realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni, ovvero il trasferimento della partecipazione. La liquidazione del corrispettivo di tale cessione può avvenire in momenti diversi, antecedenti o successivi, in un'unica soluzione o più soluzioni, ma questo momento risulta essere rilevante soltanto per individuare il periodo d'imposta nel quale deve avvenire la tassazione dell'avvenuta cessione.

Precisamente, nel caso in cui una cessione di partecipazioni si perfezioni antecedentemente al 1° gennaio 2019, la plusvalenza risulterà essere soggetta al vecchio regime fiscale, anche

nel caso in cui il corrispettivo venga incassato nel 2019. Nel diverso caso, in cui il corrispettivo viene incassato parzialmente, a titolo di acconto, nel 2018 su una cessione di partecipazioni che si perfeziona nel 2019, la relativa plusvalenza risulterà essere tassata con l'imposta sostitutiva del 26%, sia se si riferisce ad una partecipazione qualificata che non qualificata. Tutto ciò viene dichiarato nella circolare 165/E/1998 "qualora nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui è stata effettuata la cessione il contribuente abbia percepito somme o valori a titolo di anticipazione, di essi si dovrà tenere conto ai fini della determinazione del corrispettivo e, pertanto, gli stessi non sono tassabili nell'anno in cui sono percepiti ma in quello in cui la cessione si è perfezionata; qualora il contribuente non abbia percepito nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il suddetto trasferimento tutto il corrispettivo pattuito, ai fini del calcolo della plusvalenza (o della minusvalenza) si dovrà tener conto del costo di acquisto delle partecipazioni, titoli e diritti ceduti proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta".80

Sono considerate cessioni di partecipazioni qualificate⁸¹, le cessioni a titolo oneroso, di partecipazione al capitale o al patrimonio di:

-

⁸⁰ Società di capitali e società di persone, P.Ceroli,

⁸¹ Articolo 67, comma 1 lett. c) "Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle già menzionate partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

¹⁾ cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo <u>44</u> quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;

²⁾ cessione dei contratti di cui all'articolo $\underline{109}$, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante

- S.p.a. quotate in borsa, se le partecipazioni rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2%;
- S.p.a. non quotate ed altri soggetti IRES (es. S.r.l.) se le partecipazioni rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 20%, o rappresentino una partecipazione al capitale sociale o al patrimonio superiore al 25%;
- Società di persone, se le partecipazioni rappresentano una partecipazione al capitale sociale superiore al 25%.

Vengono considerate cessioni di partecipazioni non qualificate⁸², le cessioni a titolo oneroso di azioni e ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di:

- Società di persone che risultano essere diverse da quelle menzionate all'art. 67, comma 1 lett. c);
- Società di capitali che risultano essere diverse da quelle menzionate all'art. 67, comma 1 lett. c).

dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto;

³⁾ cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo <u>47</u> del citato testo unico".

⁸²Articolo 67 TUIR, comma 1 lett. c-bis) "Le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

²⁾ cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47."

Ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. c-ter) del TUIR⁸³, costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate attraverso:

- Cessione a titolo oneroso di ogni titolo o certificato di massa, di natura non partecipativa (sono esclusi i titoli che rappresentano merci);
- Cessione a termine o prelievo da depositi e conti correnti di valute estere;
- Cessione a titolo oneroso di metalli preziosi, sia allo stato grezzo che monetario;
- Cessione onerosa o rimborso di quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni risultano dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo, quest'ultimo aumentato di ogni onere inerente (imposte indirette, bolli, spese notarili...) con l'esclusione degli interessi passivi⁸⁴.

Ai sensi dell'art. 67, comma 1 lettera c-quater del TUIR⁸⁵, costituiscono redditi diversi, quelli derivanti da diritti a cedere o acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci, diversi da quelli precedentemente indicati.

Quest'ultimi redditi sono costituiti dalla somma algebrica dei differenziali positivi o negativi e dagli altri proventi e oneri che il contribuente ha sostenuto⁸⁶.

⁸³ Articolo 67, comma 1 lett. c-ter) "Le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente" 84 Art. 68, comma 3 del TUIR

⁸⁵ c-quater) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i già menzionati rapporti;

Costituiscono redditi diversi, ai sensi dell'art 67, comma 1 lettera c-quinques⁸⁷, quelli:

- Derivanti dalla cessione a titolo oneroso, o chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale;
- Derivanti dalla cessione a titolo oneroso, o rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari;
- Realizzati mediante rapporti attraverso i quali possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.

Tali redditi sono formati dalla differenza positiva tra le somma rimborsate e quelle corrisposte, aumentate di ogni altro onere sostenuto in relazione alla loro produzione, con esclusione degli interessi passivi⁸⁸.

⁸⁷ Articolo 67, comma 1 lett. c-quinquies) "Le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto".

88 Art 68, comma 9 del TUIR.

CONCLUSIONI

L'oggetto della suddetta tesi sono le plusvalenze rientranti nella categoria dei redditi diversi. Si è cercato di svolgere un lavoro specifico con riferimento alle plusvalenze rientranti tra le fattispecie disciplinate dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 67 del TUIR, ovvero le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili.

Nel primo capitolo viene chiarito il concetto di "plusvalenza", ovvero la differenza positiva fra due valori dello stesso bene riferita a momenti successivi. Il concetto di plusvalenza comporta una variazione qualitativa e non quantitativa del bene in questione. Successivamente si è ritenuto opportuno chiarire anche altri concetti ritenuti intrinseci nella definizione di plusvalenza, come p. es: soggetto passivo, ambito territoriale e realizzo del presupposto impositivo.

Relativamente all'ambito territoriale, nel caso un soggetto sia residente in un determinato Stato ma il bene risulta essere ubicato in un altro Stato, possono sorgere dei problemi legati alla doppia imposizione, tali problemi vengono risolti dall'intervento delle convenzioni internazionali. Quest'ultime generalmente adottano il criterio in base al quale la tassazione della plusvalenza da cessione di un immobile avvenga nello Stato dove l'immobile risulti essere ubicato, e non nello Stato di residenza del contribuente.

Per quanto riguarda la realizzazione del presupposto impositivo, si ha con il perfezionarsi della cessione di un diritto reale su un immobile dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro (cd effetto traslativo).

Nel secondo capitolo invece viene svolto un lavoro maggiormente specifico con riferimento ai casi disciplinati ed esclusi dall'articolo 67, comma 1, lett. b) TUIR. Dalla lettura dell'articolo in questione sono individuabili soltanto alcune fattispecie in capo alla quali viene a generarsi una plusvalenza imponibile. Ci sono però anche altri casi che possono essere

ricondotti all'articolo 67, comma 1 lett. b): per individuarli bisogna far riferimento alla ratio della norma, ovvero colpire l'intento speculativo.

Nel terzo capitolo si tratta l'argomento relativo alla base imponibile, che generalmente si ricava dalla differenza tra il corrispettivo ricavato dalla cessione e il costo d'acquisto o di costruzione (quest'ultimi incrementati da eventuali costi inerenti). Una volta che si è ricavata la base imponibile, essa può essere soggetta alla tassazione ordinaria, ma in alternativa anche alla tassazione sostitutiva soltanto in determinati casi.

Il quarto ed ultimo capitolo si sofferma nel trattare in generale sulle plusvalenze finanziarie, anch'esse rientranti tra i redditi diversi e disciplinate dall'articolo 67, comma 1, dalla lettera c) alla c-quinquies).

BIBLIOGRAFIA

BORIA, Il sistema tributario, Utet Giuridica, 2008

FALSITTA, Corso istituzionale di diritto tributario, Cedam, 2009

FORTE, Tassabili le plusvalenze realizzate di terreni edificabili acquisiti per usucapione, in Corriere tributario n. 23/2003, 1924 ss.

GAZZONI, Manuale di diritto privato, Napoli, 2006, 580;

MONTELEONE, Aspetti fiscali del contratto preliminare, Riv. Not., 2002, 18

MONTESANO, La nuova disciplina delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di immobili da parte di privati, in Il fisco, n. 13/2007

TOSI-BAGGIO, Lineamenti di diritto tributario internazionale, terza edizione, Padova, 2007

Studio Consiglio Nazionale del Notariato n. 45-2011/T

Studio Consiglio Nazionale del Notariato n. 21-2012/T

Circ. Agenzia delle Entrate n. 1 del 1994

Circ. Agenzia delle Entrate n. 81 E del 6 novembre 2002

Circ Agenzia delle Entrate n. 6/E del 13 febbraio 2006

Circ. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 04 agosto 2006

Ris. Direzione Regionale Campania, n. 5792 del 29 luglio 1997

Ris. Agenzia delle Entrate n. 188 del 1998

Ris. Agenzia delle Entrate n. 192/E del 2000

Ris. Agenzia delle Entrate n. 78/E del 31 marzo 2003

Ris. Agenzia delle Entrate n. 1/E del 5 gennaio 2006

Ris. Agenzia delle Entrate n. 25/E del 16 febbraio 2007

Ris. Agenzia delle Entrate n. 105/E del 21 maggio 2007

Ris. Agenzia delle Entrate 143/E del 21 giugno 2007

Ris. Agenzia delle Entrate n. 210/E del 22 maggio 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 218/E del 30 maggio 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 219/E del 30 maggio 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 231/E del 6 giugno 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 319/E del 24 luglio 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 338/E del 1 agosto 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 379/E del 10 ottobre 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 395/E del 22 ottobre 2008

Ris. Agenzia delle Entrate n. 6/E del 7 gennaio 2009

Ris. Agenzia delle Entrate n. 23/E del 28 gennaio 2009

Ris. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 30 gennaio 2009

SITOGRAFIA

https://www.treccani.it/vocabolario/plusvalenza/

https://www.treccani.it/vocabolario/patrimonio/

https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-i/capo-vi/art65.html

https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-ii/sezione-i/art85.html

https://www.corriere.it/economia/Speciale Dichiarazione dei redditi/esperto fi-

sco/914426 5da739ce-6490-11de-91da-00144f02aabc.shtml

https://www.brocardi.it/codice-civile/libro-terzo/titolo-viii/capo-ii/sezione-iii/art1158.html

https://www.fiscooggi.it/posta/datio-solutum-e-plusvalenza

https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/assegnazione-case-ai-soci-cooperative-edilizie

GIURISPRUDENZA

Sent. Corte di Cassazione n. 14673 del 29 dicembre 1999 in Diritto e Pratica Tributaria, 2000, II, 544

Sent. Commissione Tributaria provinciale di Salerno n. 155 del 20 luglio 2000 in banca dati CeRDEF

Sent. Corte di Cassazione n. 1427 del 25 gennaio 2006 in banca dati De Jure

Sent. Commissione Tributaria di Roma n. 129 del 23 marzo 2006 in banca dati CeRDEF

Sent. Corte di Cassazione n. 2880/1977 in Riv. Dir. Finan. e scienza F., 1978, II, 253

Sent. Corte di Cassazione n. 2469 del 28 aprile 1979 in Commissione Tributaria Centrale, 1979, 1262, II

Sent. Commissione tributaria Centrale n. 3212/1995 in Giurisprudenza delle imposte, 1996, 36

Sent. Commissione tributaria Centrale n. 3857/1995 in Giurisprudenza delle imposte, 1996, 46

Sent. Corte di cassazione, n. 38056 sez. trib., 2 dicembre 2021,

Sent. Corte di Cassazione n. 3587/1992 in banca dati De Jure

Sent. Corte di Cassazione n. 16628/2008 in banca dati De Jure

Sent. Corte di Cassazione n. 11450/1992 in banca dati De Jure

Dec. Commissione Tributaria Centrale n. 3101 dell'11 giugno 1997 in Rassegna Tributaria, 1998, 229

Dec. Commissione Tributaria Centrale n. 1206 del 15 febbraio 1990 in Diritto e pratica tributaria, 1990, II, 522

Dec. Commissione Tributaria Centrale n. 174 del 10 gennaio 1987 in banca dati CeRDEF 106

Sent. Commissione Tributaria Regionale di Bologna n. 63 del 14 aprile 2005 in Riv. Giur.

Trib., 2005, 745

Sent. Commissione Tributaria Regionale di Bari n. 101 del 19 novembre 2004 in banca dati CeRDEF

Sent. Corte di Cassazione n. 10801 dell'11 maggio 2007 in Foro it., 2007, 9, I, 2390