



Dott. Gaetano Petrelli
NOTAIO

Corso Cobianchi, 62 - Verbania (VB)

Tel. 0323.516881 - Fax 0323.581832

E-mail: gpetrelli@notariato.it

Sito internet: <http://www.gaetanopetrelli.it>

Cod.Fisc. PTR GTN 62D25 F848T - P. IVA 01302980030

PLUSVALENZE IMMOBILIARI

Cosa è una "plusvalenza" immobiliare?

La plusvalenza è il "guadagno" realizzato da chi, avendo acquistato un immobile ad un determinato valore, lo rivende successivamente per un corrispettivo maggiore, lucrando quindi la differenza.

Quali tipologie di atti comportano "realizzo" di plusvalenza?

Comportano realizzo di plusvalenza gli atti a titolo oneroso, con i quali cioè l'immobile viene ceduto verso un corrispettivo: può trattarsi di una vendita, di una permuta, di un conferimento in società, ed in genere di qualsiasi atto in cui sia presente un corrispettivo dell'alienazione, anche di natura non pecuniaria.

Può trattarsi o della cessione del diritto di proprietà, o anche della costituzione di un diritto reale (es., usufrutto, cessione di volumetria edificabile).

L'amministrazione finanziaria ha avuto modo di rilevare che, ai sensi dell'art. 9, comma 5, del Tuir, "ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento". Sulla base della disposizione citata, anche la costituzione di una servitù di passaggio, come qualsiasi altra servitù, va ricondotta all'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili (Ris. Agenzia Entrate 10 ottobre 2008, n. 379/E).

Anche la rinuncia, a titolo oneroso, ad una servitù comporta realizzo di plusvalenza. In questo caso si è ritenuto che il prezzo di acquisto originario, ove non autonomamente individuato al momento di acquisto del diritto con riferimento particolare alla servitù, debba essere estrapolato dal 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 (Ris. Agenzia Entrate 22 maggio 2008, n. 210/E).

Non comportano realizzo di plusvalenza, in quanto non sono cessioni a titolo oneroso, la donazione, o il trasferimento tra coniugi nei procedimenti di separazione e divorzio.

Se un privato, non imprenditore, vende un immobile, la plusvalenza così realizzata è soggetta a tassazione?

La fattispecie della plusvalenza immobiliare realizzata da soggetto privato è qualificata come "reddito diverso" dall'art. 67 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (testo unico delle

imposte sui redditi), ed è soggetta a tassazione nei casi previsti dal medesimo articolo 67 (di cui si riporta, in calce, un estratto).

Le plusvalenze realizzate da un imprenditore sono soggette anch'esse a tassazione?

Le plusvalenze immobiliari realizzate nell'esercizio di impresa - da imprenditori individuali o società - sono sempre soggette a tassazione, nei casi previsti dall'art. 86 del d.p.r. n. 917/1986 (riportato di seguito).

Ovviamente, se un imprenditore cede un bene non relativo all'impresa, la cessione comporta il realizzo di un reddito diverso ai sensi dell'art. 67 del d.p.r. n. 917/1986, a tutti gli effetti.

Cosa accade in caso di plusvalenza realizzata dall'imprenditore agricolo?

La cessione effettuata da un imprenditore agricolo (di terreni edificabili, o di altri immobili) genera una plusvalenza qualificata come "reddito diverso" dall'art. 67 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), ed è anch'essa soggetta a tassazione nei casi previsti dal medesimo articolo 67 (Ris. Agenzia Entrate 7 maggio 2002, n. 137/E).

Cosa accade in caso di plusvalenza realizzata da enti non commerciali?

Le cessioni effettuate da enti non commerciali (associazioni, fondazioni, enti pubblici) e da società semplici ed enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia sono equiparate a quelle effettuate da persone fisiche ai fini in oggetto; le relative plusvalenze costituiscono quindi "redditi diversi" agli effetti dell'art. 67 del d.p.r. n. 917/1986.

Quali sono le differenti categorie di plusvalenze immobiliari realizzate da soggetti privati?

Occorre distinguere, essenzialmente, tre tipologie di plusvalenze:

1) - le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici (art. 67, comma 1, lett. a), del d.p.r. n. 917/1986);

2) - le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni edificabili (secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione) (art. 67, comma 1, lett. b), secondo periodo, del d.p.r. n. 917/1986);

3) - le plusvalenze realizzate - al di fuori dell'ipotesi di lottizzazione - mediante cessione a titolo oneroso di fabbricati e terreni non edificabili, 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 (art. 67, comma 1, lett. b), primo periodo, del d.p.r. n. 917/1986).

E' importante qualificare preventivamente la plusvalenza realizzata in una delle suddette tre categorie, in quanto ciascuna di esse è soggetta ad una regolamentazione differente.

Cosa è esattamente una plusvalenza da "lottizzazione" e quali sono le regole applicabili?

L'art. 67, comma 1, lett. a), del d.p.r. n. 917/1986 parla di lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici. La norma è stata interpretata nel senso che si richiede - per realizzare la fattispecie in oggetto - il frazionamento di un terreno in una pluralità di lotti, e la necessaria realizzazione di una pluralità di edifici.

L'amministrazione finanziaria ha precisato che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento. Assume rilievo, ai fini della normativa in esame, ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per l'edificabilità di terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici. E, però, attualmente discusso se in ambito tributario la locuzione "lottizzazione di terreni" sia diretta a designare l'espletamento di attività meramente tecniche - consistenti nella proposizione di istanze amministrative ovvero nella stipulazione di convenzioni (in questo senso, di recente, Cass. 19 maggio 2006 n. 11819); o se, invece, stia ad indicare la realizzazione di attività di tipo sostanziale, tese ad attribuire al fondo quella maggiore idoneità edificatoria che la disciplina fiscale intende colpire.

Secondo il più recente orientamento dell'Amministrazione finanziaria, una cessione di terreni lottizzati può 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. L'autorizzazione comunale alla lottizzazione va assunta peraltro come momento di "inizio" della lottizzazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze, di cui all'art. 68, comma 2, del TUIR" (Ris. Agenzia Entrate 24 luglio 2008, n. 319/E).

Trattandosi di terreni acquisiti per successione, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che ai fini della determinazione della plusvalenza di cessione dei lotti susseguente alla stipula della convenzione di lottizzazione, potrà essere considerato quale costo di acquisto il valore normale dei terreni, riferito alla data in cui il comune avrà rilasciato l'autorizzazione, dato che questa va considerata l'inizio della lottizzazione. Per le modalità di determinazione del valore normale in perizia, occorrerà inoltre fare riferimento alla disciplina contenuta nell'art. 9, comma 3, del t.u.i.r., che ne stabilisce i criteri. Le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni lottizzati devono concorrere come redditi diversi alla formazione del reddito complessivo del cedente nell'anno in cui è percepito il corrispettivo (Ris. Agenzia Entrate 24 luglio 2008, n. 319/E).

La plusvalenza da lottizzazione viene quindi realizzata se vengono compiute le seguenti attività:

- 1) - lottizzazione dell'area, secondo la nozione sopra indicata;
- 2) - successiva cessione a titolo oneroso dei lotti di terreno oppure dei fabbricati realizzati nei suddetti lotti.

La plusvalenza da lottizzazione è sempre soggetta a tassazione; in particolare, è soggetta ad Irpef in tutti i seguenti casi:

- a) - acquisto del terreno a titolo oneroso;
- b) - acquisto del terreno a titolo gratuito (donazione o successione);
- c) - anche dopo il decorso dei cinque anni dall'acquisto del terreno o dalla costruzione degli edifici (qualunque sia, quindi, il tempo trascorso da tali eventi);
- d) - anche se l'edificio venduto è stato adibito ad abitazione principale del cedente.

Quali sono le regole applicabili alle plusvalenze da cessione di terreni edificabili?

Occorre innanzitutto definire la nozione di terreno edificabile. A tal fine, occorre innanzitutto aver riguardo agli strumenti urbanistici (piano regolatore, piano particolareggiato, ecc.) vigenti al momento della cessione. L'art. 36, comma 2, del D.L.

4 luglio 2006 n. 223, convertito in legge n. 248/2006, ha peraltro precisato che, anche ai fini dell'applicazione del d.p.r. n. 917/1986, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. Anche ai fini in oggetto, quindi, il piano regolatore adottato dal Consiglio comunale prevale su quello precedentemente approvato.

A maggior ragione deve quindi ritenersi applicabile, anche se dettata ai fini ICI, la disposizione dell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del d.l. 30 settembre 2005 n. 203, convertito in legge n. 248/2005, ai sensi del quale "un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

L'amministrazione finanziaria ha affermato che:

- la natura edificatoria dei terreni debba essere riscontrata anche sulla base della normativa regionale, immediatamente cogente per i Comuni anche se non è stata formalmente recepita nell'ambito degli strumenti urbanistici (Ris. Agenzia Entrate 2 dicembre 2008, n. 460/E);

- la circostanza per cui dei fabbricati ricadano in piano di recupero da cui 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, riqualficata in relazione alle potenzialità edificatorie. Pertanto, sul presupposto che nel caso di specie gli immobili ceduti non rilevino fiscalmente come "fabbricati" - pur essendolo catastalmente e di fatto - bensì come "terreni edificabili", in ragione delle potenzialità edilizie dell'area su cui insistono, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che in tal caso si ha realizzo di plusvalenza imponibile secondo le regole applicabili alla cessione di aree edificabili (Ris. Agenzia Entrate 22 ottobre 2008, n. 395/E);

Con queste premesse, la plusvalenza da cessione di terreno edificabile è sempre soggetta a tassazione; in particolare, è soggetta ad Irpef in tutti i seguenti casi:

- a) - acquisto del terreno a titolo oneroso;
- b) - acquisto del terreno a titolo gratuito (donazione o successione);
- c) - anche dopo il decorso dei cinque anni dall'acquisto del terreno o dalla costruzione degli edifici (qualunque sia, quindi, il tempo trascorso da tali eventi).

Quali sono le regole applicabili alle plusvalenze da cessione nei cinque anni di fabbricati e terreni non edificabili (al di fuori dei casi di lottizzazione)?

In presenza di cessione di fabbricati (sia abitativi che non abitativi, sia urbani che rurali), e dei terreni non edificabili (in base alla nozione sopra precisata), la plusvalenza è soggetta a tassazione solo in alcuni casi. In particolare:

A) - PLUSVALENZE SOGGETTE A TASSAZIONE:

Devono verificarsi, cumulativamente, tutte le seguenti condizioni:

- 1) - plusvalenze relative ad immobili acquistati a titolo oneroso o per donazione;
- 2) - gli immobili devono essere stati acquistati (o costruiti) da meno di cinque anni;
- 3) - non deve trattarsi di fabbricato abitativo adibito dal cedente, per la maggior parte del periodo di possesso, ad abitazione principale propria o dei propri familiari.

B) - PLUSVALENZE NON TASSATE:

Non sono tassate le plusvalenze per cui ricorra, alternativamente, una delle seguenti condizioni:

- a) - plusvalenze relative ad immobili acquistati per successione;
- b) - plusvalenze relative a fabbricato abitativo che - ancorché acquistato a titolo oneroso o per donazione - sia stato adibito dal cedente, per la maggior parte del periodo di possesso, ad abitazione principale propria o dei propri familiari.

Ai fini di cui sopra:

- per familiari si intendono il coniuge – anche se separato – nonché i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado (art. 5, comma 5, del d.p.r. n. 917/1986; Ris. Agenzia Entrate 7 marzo 2008, n. 82/E). Pertanto, se il cedente non ha abitato personalmente l'appartamento ceduto, che però ha costituito per la maggior parte del periodo di possesso abitazione principale di uno dei suddetti familiari, la plusvalenza non è tassata;
- non bisogna confondere il concetto di "abitazione principale" con quello di "prima casa": per abitazione principale si intende il ruolo in cui il soggetto ha la propria dimora abituale; per prima casa (concetto che rileva solo ai fini delle imposte indirette, quindi imposte di registro, ipotecarie, catastali ed Iva), si intende la prima abitazione nel Comune in cui si è acquistato (o in alcuni casi nello Stato), anche se detto appartamento è stato, ad esempio, locato a terzi o abitato da soggetti diversi dai suddetti familiari;
- il fatto che si tratti di abitazione principale può essere provato, nei rapporti con il fisco, mediante un certificato di residenza che attesti il periodo di residenza anagrafica nell'abitazione in questione; in mancanza di trasferimento in quel luogo della residenza anagrafica (ma in presenza di una residenza "di fatto"), può essere redatta una autocertificazione, sotto responsabilità penale del cedente (ma in questo caso, in caso di accertamenti, occorrerà fornire le prove dell'effettiva dimora nella abitazione di cui si discorre);
- ai fini in oggetto, l'immobile rileva come "abitazione principale" solo a partire dal momento in cui è stato accatastato come tale (Ris. Agenzia Entrate 21 maggio 2007, n. 105/E);
- la circostanza che il contribuente dimora (o ha dimorato per un certo periodo) abitualmente in un luogo diverso da quello risultante dai registri anagrafici deve poter essere dimostrata sulla base di circostanze oggettive, quali l'intestazione delle utenze domestiche, l'utilizzo effettivo dei servizi connessi e l'indicazione del domicilio nella corrispondenza ordinaria (Ris. Agenzia Entrate 30 maggio 2008, n. 218/E);
- la semplice stipula, entro il quinquennio dall'acquisto, di un contratto preliminare per la rivendita dell'immobile non determina – non avendo il preliminare effetto traslativo – realizzo di plusvalenza; salvo che l'amministrazione finanziaria operi una riqualificazione del preliminare (soprattutto se ad esecuzione anticipata) come contratto definitivo, sulla base di quella giurisprudenza, pur discutibile, che le riconosce il potere di riqualificare l'operazione a fini elusivi;
- nel caso in cui il soggetto alienante abbia a suo tempo acquistato con patto di riservato dominio l'immobile che ora ritrasferisce, il quinquennio ai fini della tassazione della plusvalenza in oggetto inizia a decorrere dal pagamento dell'ultima rata di prezzo, e non dalla data di stipula dell'atto di acquisto, poiché si ha riguardo al momento in cui è stato acquistato il diritto di proprietà (Ris. Agenzia Entrate 30 gennaio 2009, n. 28/E);
- la norma in commento si riferisce separatamente ai fabbricati "costruiti" da meno di cinque anni: si tratta dell'ipotesi in cui è stato acquistato un terreno da più di cinque anni, ma la costruzione sia stata invece realizzata nel quinquennio precedente alla cessione: anche in questo caso vi è tassazione della plusvalenza realizzata. Deve ritenersi, in questo caso, che il termine di cinque anni debba essere computato a partire dal momento in cui la costruzione è stata ultimata (data verificabile dall'apposita comunicazione effettuata al Comune, o dal certificato di agibilità). Secondo la Ris. Agenzia Entrate 6 giugno 2008, n. 231/E, il momento dell'ultimazione del fabbricato coincide con quello in cui l'immobile è idoneo ad espletare la sua funzione ovvero ad essere destinato al consumo. E' stato anche chiarito che si deve ritenere "ultimato" il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, il che fa presumere che l'immobile, essendo idoneo ad essere immesso

in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata (in tal senso, cfr. la Circ. Agenzia Entrate 1 marzo 2007, n. 12/E; e la Circ. Agenzia Entrate 12 agosto 2005, n. 38/E). Si ritiene quindi che in ambito tributario, il concetto di ultimazione dei lavori di costruzione di un immobile di fatto prescinde dall'accatastamento del bene o dalla data della certificazione rilasciata in sede di collaudo, prevalendo, invece, la sostanziale fruizione o utilizzazione economica del bene;

- nell'ipotesi in cui sia stato acquistato un terreno edificabile, su cui è stata iniziata l'edificazione di un fabbricato, la successiva cessione del fabbricato non ultimato, anche oltre il quinquennio dall'acquisto, è da considerare come cessione di area edificabile ai fini della disciplina della tassazione delle plusvalenze (Ris. Agenzia Entrate 28 gennaio 2009, n. 23/E);

- nel caso di immobili acquisiti per donazione, quest'ultima è "neutra" ai fini in oggetto; pertanto la plusvalenza è soggetta a tassazione solo se il donante aveva, a sua volta, acquistato o costruito da meno di cinque anni;

- nel caso di immobili acquistati a seguito di successione per causa di morte, per espressa disposizione dell'art. 67, lett. b), t.u.i.r., la plusvalenza non è soggetta a tassazione.

Che rapporto vi è tra la disciplina delle plusvalenze per rivendita entro i cinque anni dall'acquisto di fabbricati e terreni non edificabili, e la disciplina della decadenza da agevolazioni "prima casa" in caso di rivendita entro i cinque anni dall'acquisto?

Nessun rapporto. L'unica coincidenza è il termine di cinque anni, ma le due ipotesi hanno presupposti e conseguenze differenti. Infatti:

a) - ai fini della disciplina delle plusvalenze, non si ha tassazione nel caso in cui il cedente abbia adibito ad "abitazione principale" (sua o dei suoi familiari) il fabbricato, ancorché questo non sia la sua "prima casa"; non ha, inoltre, nessuna importanza il fatto che si riacquisti o meno un altro fabbricato abitativo entro un anno dalla cessione;

b) - ai fini della disciplina delle imposte di registro, ipotecarie, catastali ed Iva, invece, la decadenza dalle agevolazioni "prima casa" non si verifica se il cedente procede, entro un anno dalla cessione, al riacquisto di un'altro fabbricato abitativo (che dovrà adibire a sua abitazione principale).

In quali casi, quindi, sono soggette a tassazione le plusvalenze in caso di immobili acquistati per successione?

Trattandosi di immobile acquistato per successione, sono soggette a tassazione le plusvalenze in caso di lottizzazione, o nel caso si tratti di cessione di terreno edificabile. In questi casi, il costo iniziale è dato dal valore indicato nella dichiarazione di successione, o successivamente accertato (ed eventualmente rivalutato, nel caso di terreno edificabile). Ne consegue che la "plusvalenza maturata" a partire dall'acquisto da parte del de cuius e fino alla sua morte non è tassata (in altri termini la morte comporta l'"affrancamento" di tale plusvalenza).

Diverso è il caso in cui l'immobile caduto in successione sia ricompreso in un'azienda: in questa ipotesi si applica l'art. 58, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986, come sostituito dal d. lgs. n. 344/2003, ai sensi del quale "il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi".

Non sono invece soggette a tassazione le plusvalenze realizzate a seguito di cessione infraquinquennale di fabbricati, ovvero di terreni non edificabili.

E nel caso di immobili acquistati per donazione?

In caso di immobili acquistati per donazione, la plusvalenza è sempre tassabile, ricorrendo le condizioni previste per le singole fattispecie (lottizzazione; edificabilità del terreno; negli altri casi, cessione entro i cinque anni dall'acquisto da parte del donante). Nell'ipotesi, peraltro, di cessione di fabbricati o terreni non edificabili, non si tiene conto della donazione ai fini della determinazione del costo di acquisto (che è, invece, quello sostenuto dal donante).

Cosa accade in caso di plusvalenza realizzata, mediante la vendita di un immobile sito in Italia, da soggetto residente all'estero?

A norma dell'art. 23, comma 1, lett. f), del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, ai fini dell'applicazione delle imposte dirette ai non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato, tra l'altro, i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso.

Pertanto, ai fini delle plusvalenze disciplinate dall'art. 67 del suddetto t.u.i.r.:

- in linea generale, la plusvalenza è soggetta a tassazione, in quanto reddito derivante da bene immobile situato in Italia;

- se però si tratta di immobile con destinazione abitativa, adibito, per la maggior parte del periodo di possesso, ad abitazione principale di un familiare del soggetto alienante, anche se la rivendita ha luogo prima del quinquennio dall'acquisto la plusvalenza non è soggetta a tassazione.

Occorre, comunque, analizzare di volta in volta l'eventuale convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e lo Stato di residenza del soggetto alienante. L'art. 13, comma 1, del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, adottato per la maggior parte delle convenzioni in vigore per l'Italia, prevede l'imponibilità delle plusvalenze da cessione onerosa di immobili nello Stato in cui questi sono situati (comprendendo in tale disciplina, come precisa il relativo commentario, anche la proprietà immobiliare facente parte di un'impresa o adibita all'esercizio di un'attività professionale).

Cosa accade nel caso in cui un soggetto acquisti la nuda proprietà, e successivamente rivenda la piena proprietà, perché nel frattempo si è consolidato l'usufrutto a seguito di decesso dell'usufruttuario?

Della questione si è occupata la Ris. Agenzia Entrate 30 maggio 2008, n. 218/E, secondo la quale:

- la consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà non comporta in alcun modo realizzo di plusvalenza;

- per verificare se la successiva cessione della piena proprietà comporta realizzo di plusvalenza tassabile (in particolare, se è decorso o meno il quinquennio a tal fine rilevante), occorre aver riguardo alla data di acquisto della nuda proprietà, e non alla data di acquisto dell'usufrutto per consolidazione;

- nell'ipotesi in cui l'usufruttuario fosse familiare del nudo proprietario e avesse adibito a propria abitazione principale l'immobile nella maggior parte del periodo di possesso, la successiva cessione della piena proprietà non comporta realizzo di plusvalenze, neanche se detta cessione ha avuto luogo prima del quinquennio.

In assenza di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve poi ritenersi che:

- all'atto della cessione della piena proprietà, per determinare il valore iniziale occorre tener conto del prezzo o valore di acquisto della nuda proprietà quale risultante dall'atto di acquisto, e del valore normale dell'usufrutto al momento del relativo acquisto per consolidazione;
- ai fini della determinazione del valore percentuale iniziale dell'usufrutto e della nuda proprietà, occorre far riferimento – in analogia con quanto già disposto ai fini Invim – al valore determinato in base all'età dell'usufruttuario al momento dell'acquisto della nuda proprietà, e quindi applicare la medesima percentuale riguardo al valore finale al momento della cessione che dà luogo a realizzo di plusvalenza.

Cosa accade in caso di rivendita di immobili acquistati per usucapione?

Secondo la Ris. Agenzia Entrate 31 marzo 2003, n. 78/E, occorre distinguere:

- riguardo alla cessione a titolo oneroso di terreni edificabili – che comporta realizzo di plusvalenza a prescindere dalla gratuità o onerosità dell'acquisto, e del tempo trascorso da quest'ultimo – la rivendita di immobile usucapito genera plusvalenza tassabile; in questo caso, si considera come valore iniziale il valore dell'immobile dichiarato e liquidato in sede di registrazione della sentenza di usucapione, alla data di passaggio in giudicato di quest'ultima;
- riguardo alla cessione a titolo oneroso di altri immobili, stante l'incompatibilità del termine ventennale o decennale dell'usucapione con il termine quinquennale previsto dall'art. 67 t.u.i.r., non si ha tassazione di plusvalenza.

Cosa accade nell'ipotesi di trasferimento di immobile in esecuzione di accordo intervenuto in sede di separazione o divorzio?

Nell'ipotesi di trasferimento gratuito, non vi è certamente realizzo di plusvalenza. Nell'ipotesi di trasferimento verso corrispettivo, può probabilmente ritenersi esclusa da tassazione la plusvalenza ai sensi dell'art. 19 della legge n. 74/1987, che esonera da “ogni altra tassa” gli atti ed i provvedimenti relativi al divorzio (norma applicabile anche alla separazione personale: Corte Cost. 10 maggio 1999, n. 154).

In caso di successiva rivendita di immobile acquistato come sopra, occorre distinguere:

- a) – trattandosi di acquisto a titolo gratuito, quest'ultimo può essere ai fini in oggetto equiparato alla donazione, con la conseguente neutralità di esso ai fini della tassazione della plusvalenza (salva l'ipotesi in cui si tratti di terreno edificabile);
- b) – trattandosi di acquisto a titolo oneroso, in relazione al quale non sarà stato tuttavia indicato alcun valore ai fini fiscali (posto che l'atto era agevolato ai sensi della legge n. 74/1987), occorrerà probabilmente far riferimento al “valore normale” al momento dell'atto di acquisto.

Come vengono quantificate le plusvalenze ai fini della relativa tassazione?

Occorre distinguere - a norma dell'art. 68 del d.p.r. n. 917/1986, diversi casi:

1) - plusvalenze da lottizzazione.

- la plusvalenza si determina conteggiando la *differenza tra il corrispettivo* percepito nel periodo di imposta *e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione* del bene ceduto, *aumentato di ogni altro costo inerente al bene* medesimo. Nel caso di terreni lottizzati acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere, si assume come prezzo di acquisto il *valore normale* (cioé, il valore di mercato) nel quinto anno anteriore (a prescindere, quindi, dal prezzo di acquisto). Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente (quindi per successione o donazione), e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente, sono determinati tenendo conto del valore normale (cioé, del valore di mercato) del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere, ovvero a quella di inizio della costruzione.

2) - plusvalenze da cessione di terreni edificabili.

- anche in questo caso, la plusvalenza si determina conteggiando la differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Peraltro, il costo dei terreni edificabili 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 nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. La rivalutazione riguarda sia il prezzo di acquisto che le altre spese rilevanti (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.3). 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 successione eventualmente pagata. Anche il valore iniziale dei terreni edificabili acquistati per successione o donazione può essere rivalutato con gli indici Istat (Circ. Agenzia Entrate 6 novembre 2002, n. 81/E).

3) - plusvalenze da cessione infraquinquennale di fabbricati e terreni non edificabili.

- in questo caso, la plusvalenza si determina conteggiando la differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. In caso di immobili acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante (in altri termini, la donazione è "neutra" ai fini della determinazione della plusvalenza).

In tutti i suddetti casi, riguardo al costo iniziale di acquisto si tiene conto:

a) – trattandosi di acquisto a titolo oneroso, del prezzo di acquisto pattuito, senza che abbia rilevanza l'eventuale accertamento fiscale intervenuto, ai fini dell'imposta di registro, riguardo all'atto di acquisto (Cass. 11 gennaio 2006, n. 2005; Comm. trib. centr. 19 dicembre 1991, n. 9043; Comm. trib. centr. 19 novembre 1987, n. 8392);

b) – trattandosi di acquisto per successione mortis causa (nei casi di cessione a seguito di lottizzazione, o cessione di terreno edificabile), ovvero per donazione (nel caso di cessione di terreno edificabile), si tiene conto invece, in caso di accertamento fiscale ai fini dell'imposta sulle successioni o donazioni, del valore definito o liquidato a seguito di tale accertamento (cfr. l'art. 68 t.u.i.r.).

Nel caso di acquisto di terreno su cui è stato successivamente costruito un fabbricato, ai fini della determinazione del valore iniziale occorre distinguere:

a) – trattandosi di acquisto gratuito, come valore iniziale si considera il valore normale alla data di inizio della costruzione (art. 68, comma 2, t.u.i.r.);

b) – trattandosi di acquisto oneroso, occorre ulteriormente distinguere:

b1) – in caso di acquisto anteriore al quinquennio, si considera il valore normale alla data di inizio della costruzione;

b2) – in caso di acquisto entro il quinquennio, si considera il prezzo indicato nell'atto di acquisto del terreno.

Riguardo alle spese di acquisto e successive, può farsi riferimento per analogia all'abrogata disciplina relativa all'Invim (art. 13 del d.p.r. n. 643/1972), ed alla relativa casistica applicativa, prassi amministrativa e giurisprudenza.

Quindi, il costo e le spese sostenute non possono essere rivalutati con gli indici Istat in ogni caso?

L'unica ipotesi in cui è prevista dalla legge la rivalutazione del prezzo di acquisto e delle altre spese è quella della plusvalenza da cessione dei terreni edificabili. Negli altri casi occorre assumere come prezzo di acquisto e come spese quelli effettivamente sostenuti.

Quali spese possono essere portate in detrazione?

La legge parla di costo "inerente" al bene immobile oggetto di cessione. Occorre quindi valutare, caso per caso, l'inerenza del costo al bene immobile. Certamente possono essere detratte le spese di acquisto (spese notarili, imposte pagate per l'acquisto, spese di mediazione), come pure le spese di costruzione, di ristrutturazione, di manutenzione straordinaria.

Cosa succede nel caso in cui il valore dell'immobile sia stato rideterminato con apposita perizia?

Per i terreni - edificabili o agricoli - il cui valore sia stato rideterminato ai sensi dell'art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive proroghe e modifiche, in luogo di considerare come valore iniziale il prezzo di acquisto o il valore dichiarato, si terrà conto del valore rideterminato in perizia. Trattandosi di cessione di terreno edificabile, il valore rideterminato verrà ulteriormente aggiornato con gli indici Istat, come sopra precisato (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.4).

Cosa succede nel caso in cui il prezzo sia in tutto o in parte dilazionato, e venga quindi pagato nel corso di più anni?

L'art. 68 del d.p.r. n. 917/1986 adotta il c.d. principio di cassa, in base al quale sono tassate nel periodo d'imposta solo le plusvalenze corrispondenti ai corrispettivi effettivamente percepiti in quel periodo (cfr. anche la Ris. Agenzia Entrate 10 ottobre 2008, n. 379/E).

Quindi, facendo l'esempio di una cessione al prezzo di euro 100.000 (pagato in due *tranches* da euro 50.000 ciascuna, una nell'anno 2006 e una nell'anno 2007), con una plusvalenza realizzata pari ad euro 10.000, la plusvalenza deve essere proporzionalmente suddivisa, e tassata in parte con la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2006, in parte con la successiva.

Nel caso di permuta di cosa presente contro cosa futura, in quale momento viene tassata la plusvalenza in capo all'alienante dell'area edificabile?

In applicazione del principio di cassa suesposto (*ex art.* 68 del d.p.r. n. 917/1986), la giurisprudenza ha ritenuto che "Nella permuta di cosa presente con cosa futura (terreno contro unità immobiliari da costruire), la plusvalenza (nel caso di specie, in capo alla cedente) si realizza con il venire ad esistenza del bene futuro e non al momento della stipulazione del contratto; è pertanto in quel momento che la plusvalenza diventa tassabile (Cass. 25 gennaio 2006, n. 1427).

Per quali tipologie di plusvalenze è possibile usufruire dell'imposta sostitutiva del 20%?

Ai sensi dell'art. 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificato dall'art. 1, comma 310, della legge 27 dicembre 2006 n. 296, in caso di cessione a titolo oneroso di fabbricati e terreni non edificabili, acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte cedente resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del d.p.r. n. 917/1986, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 20 per cento.

Pertanto, occorre distinguere:

A) - **PLUSVALENZE CUI E' APPLICABILE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA:**

- plusvalenze, realizzate da privati, da cessione infraquinquennale di fabbricati e terreni non edificabili.

B) - PLUSVALENZE CUI NON E' APPLICABILE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA:

- plusvalenze, realizzate da privati, realizzate mediante cessione di terreni edificabili;
- plusvalenze, realizzate da privati, realizzate mediante lottizzazione (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.6);
- plusvalenze di qualsiasi natura, realizzate nell'esercizio di impresa (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.6);
- plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni immobili situati all'estero (Ris. Agenzia Entrate 21 giugno 2007, n. 143/E).

Per "plusvalenze realizzate da privati" devono intendersi, come già sopra precisato, anche quelle conseguenti a cessioni effettuate da enti non commerciali e società semplici.

Si ritiene ammissibile, nel caso di più venditori, che l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva possa essere esercitata solo dai soggetti che abbiano interesse ad avvalersene (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.8).

Quali sono i vantaggi di una eventuale opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 20%?

Il primo vantaggio consiste nell'applicazione dell'aliquota "secca" del 20%, in luogo dell'aliquota Irpef normalmente applicabile in caso di inserimento della plusvalenza nella dichiarazione dei redditi (tenendo peraltro conto che, per le plusvalenze da cessione di terreni edificabili è prevista dall'art. 17, lett. g-bis), del d.p.r. n. 917/1986 la tassazione separata).

Il secondo, importante vantaggio è quello previsto dal combinato disposto dei commi 495 e 498 dell'art. 1 della legge n. 266/2005: solo il cedente che opti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva è esonero dai controlli fiscali straordinari e accertamenti induttivi previsti nelle medesime disposizioni.

In quale momento deve essere pagata l'imposta sostitutiva del 20%?

A norma dell'art. 1, comma 496, della legge n. 266/2005, a seguito della richiesta - da rendersi in atto da parte del cedente - di applicazione dell'imposta sostitutiva, il notaio provvede all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva medesima, ricevendo la provvista dal cedente (il quale, quindi, deve pagare al momento dell'atto l'imposta calcolata mediante applicazione dell'aliquota del 20% alla plusvalenza realizzata). Il notaio comunicherà successivamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alla cessione.

Da rilevare che, dalla formulazione della norma come sopra illustrata, emerge che viene meno, nel caso di opzione per l'imposta sostitutiva, il "principio di cassa": nel caso di dilazione, totale o parziale, del pagamento del prezzo, la plusvalenza sarà comunque tassata per intero nel momento dell'atto, a differenza dell'ipotesi in cui, invece, non sia stata effettuata l'opzione.

La Ris. Agenzia Entrate 5 gennaio 2006, n. 1/E, ha istituito il codice tributo "1107" per consentire il versamento della suddetta imposta sostitutiva.

E' possibile rivalutare il valore di acquisto dei beni immobili delle imprese, acquistati in leasing e successivamente riscattati?

L'art. 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (in Suppl. ord. alla G.U. n. 280 del 29.11.2008), convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 (in Suppl. ord. alla G.U. n. 22 del 28.1.2009), come da ultimo modificato dall'art. 5 del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5 (in G.U. n. 34 del giorno 11.2.2009), consente, a determinate condizioni, la rivalutazione volontaria dei valori contabili del patrimonio delle imprese.

Più precisamente, ai sensi del comma 16, i soggetti Ires e le società di persone, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni immobili, ad esclusione delle aree fabbricabili e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2007. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 29 novembre 2008, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. A tal fine si intendono compresi in due distinte categorie gli immobili ammortizzabili e quelli non ammortizzabili (comma 17). Per le società il cui esercizio coincide con l'anno solare, e che prevedono un termine di centoventi giorni per l'approvazione del bilancio, la rivalutazione deve quindi essere eseguita entro il 30 aprile 2009. Con il versamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 3 per cento per gli immobili ammortizzabili e dell'1,5 per cento per gli immobili non ammortizzabili (art. 15, comma 20), nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore, effettuata a partire dal sesto esercizio successivo (e quindi generalmente dal 2014), ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene quale risultante a seguito della rivalutazione (art. 15, comma 21). Le imposte sostitutive di cui ai commi 19 e 20 devono essere versate, a scelta, in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, ovvero in tre rate con gli interessi legali (comma 22).

FONTI NORMATIVE

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (*).

Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

() Pubblicato nella Gazz. Uff. 31 dicembre 1986, n. 302, S.O. Il presente testo unico è stato da ultimo così modificato dal [D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344](#).*

Articolo 67 - Redditi diversi.

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) 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, 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. 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 [\(1\)](#).

.....
(1) Lettera così modificata dal comma 38 dell'art. 37, [D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#). Vedi, anche, il comma 493 dell'art. 1, [L. 23 dicembre 2005, n. 266](#).

Articolo 68 - Plusvalenze.

1. Le plusvalenze di cui alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. 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 dal donante [\(2\)](#).

2. Per i terreni di cui alla lettera *a)* comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. Il costo dei terreni stessi acquistati gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquistati gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. Il costo dei 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 nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. 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 comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.

.....
(2) Periodo aggiunto dal comma 39 dell'art. 37, [D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#), come modificato dalla relativa legge di conversione.

Articolo 17 - Tassazione separata (1).

1. L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi:

.....
g-bis) plusvalenze di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 67 (3) realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (4);

(1) Vedi, anche, l'art. 1, [D.L. 31 dicembre 1996, n. 669](#).

(2) Lettera così modificata dall'art. 1, [D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42](#).

(3) Rinvio così modificato ai sensi di quanto disposto dall'art. 2, comma 3, [D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344](#).

(4) Lettera aggiunta dall'art. 11, [L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

Articolo 86 - Plusvalenze patrimoniali.

1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito:

a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;

b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

2. Nelle ipotesi di cui alle lettere *a) e b)* del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

3. Nell'ipotesi di cui alla lettera *c)* del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

4. Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata. Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, le

disposizioni dei periodi precedenti si applicano per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.

5. La cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento [\(1\)](#).

5-bis. Nelle ipotesi dell'articolo 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni [\(2\)](#).

(1) Articolo prima modificato dall'art. 1, [D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42](#), dall'art. 26, [D.L. 2 marzo 1989, n. 69](#), dall'art. 1, [D.L. 27 aprile 1990, n. 90](#), dall'art. 14, [L. 24 dicembre 1993, n. 537](#), dall'art. 1, [D.L. 29 giugno 1994, n. 416](#), dall'art. 17, [L. 27 dicembre 1997, n. 449](#) e dal comma 21 dell'art. 9, [L. 28 dicembre 2001, n. 448](#) e poi così sostituito dall'art. 1, [D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344](#) di riforma dell'imposizione sul reddito delle società (Ires). Il citato [decreto legislativo n. 344 del 2003](#), nel riordinare la materia, ha rinumerato gran parte degli articoli del presente testo unico. Gli articoli stessi sono quindi riportati con la nuova numerazione e con l'indicazione della precedente, ove possibile, tra parentesi quadre, mentre gli articoli o i commi non riproposti sono stati eliminati. Vedi, anche, l'art. 4 del suddetto [decreto legislativo n. 344 del 2003](#).

(2) Comma aggiunto dal comma 1 dell'art. 6, [D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247](#), con la decorrenza indicata nel comma 13 dello stesso articolo 6.

L. 23-12-2005 n. 266

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2005, n. 302, S.O.

Articolo 1.

495. Nel quadro delle attività di contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza destinano quote significative delle loro risorse al settore delle vendite immobiliari, avvalendosi delle facoltà rispettivamente previste dal titolo IV del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e dagli articoli 51 e 52 del testo unico di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131](#).

496. In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 20 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia [\(1\)](#).

(1) Comma così modificato dal comma 4 dell'art. 3, [D.L. 3 ottobre 2006, n. 262](#), e successivamente dall'art. 1, comma 310, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

498. I contribuenti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi 496 e 497 sono esclusi dai controlli di cui al comma 495 e nei loro confronti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli articoli 38, terzo comma, del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e 52, comma 1, del citato testo unico di cui al [decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986](#). Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo [decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 \(2\)](#).

(2) Comma così modificato dal comma 21 dell'art. 35, [D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#). Vedi, anche, il comma 23 dello stesso articolo 35.