Determinazione della plusvalenza tassabile – Chiarimenti ministeriali

28 Luglio 2009

In caso di cessione di un immobile, per il quale nuda proprietà e usufrutto sono stati acquistati in momenti separati, ai fini della plusvalenza, il decorso dei cinque anni viene calcolato distintamente con riguardo alla data di acquisto della nuda proprietà e a quella dell'usufrutto.

Questo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, attraverso la **Risoluzione Ministeriale n.188/E del 20 luglio 2009.**

In merito, l'Agenzia delle Entrate, richiamando espressamente l'art.67 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917[1], specifica che, al fine del decorso del quinquennio valido per evitare l'assoggettamento a tassazione dell'eventuale plusvalenza realizzata, qualora nuda proprietà e usufrutto siano acquisiti in tempi diversi, occorre chiarire il momento in cui il bene si considera acquistato.

Poiché nella fattispecie prospettata dal contribuente, il nudo proprietario pone in essere un atto negoziale, senza attendere il "naturale ricongiungimento[2]" della nuda proprietà e dell'usufrutto, se la successiva cessione dell'immobile avviene entro i cinque anni, a parere dell'Agenzia delle Entrate, viene ravvisato l'intento speculativo, configurandosi, in tal caso, l'ipotesi di plusvalenza tassabile.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate specifica che, ai fini del calcolo delle imposte sui redditi, per il calcolo della plusvalenza occorre considerare anche gli atti a titolo oneroso riguardanti la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento[3].

In tal ambito, a seguito di cessione dell'immobile, devono essere valutate separatamente la nuda proprietà e il diritto di usufrutto[4], trattandosi di diritti acquistati in momenti diversi e, pertanto, oggetto di distinta valutazione economica.

In particolare, ai fini del calcolo della plusvalenza, trovano applicazione i coefficienti per la determinazione del diritto di usufrutto[5].

Per quanto riguarda, infine, le modalità di tassazione della plusvalenza, può essere applicata, su richiesta del venditore, resa al notaio, l'imposta sostitutiva del 20 per cento, come stabilito dal comma 496 della Legge 23 dicembre 2005, n.266[6].

---

[1] **D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.**
Art.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) «*omissis*»
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;
«*omissis*».

[2] A differenza di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, attraverso la Risoluzione Ministeriale n.218/E del 30 maggio 2008, in caso di ricongiungimento naturale della proprietà mortis causa.
In particolare, l'Agenzia ha chiarito che "*quando interviene la consolidazione, il nudo proprietario dell'immobile non acquista un nuovo diritto reale sull'immobile, ma vede riespandersi il diritto di proprietà già presente nel suo patrimonio.*
Pertanto, in sede di consolidazione della nuda proprietà con il diritto di usufrutto, non trova applicazione l'art.9 comma 5 del TUIR, il quale stabilisce che "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".
Ciò premesso, al fine di verificare se nel caso in esame la cessione dell'immobile determina l'emersione di una plusvalenza imponibile ai sensi dell'art.67 comma 1 lett. b), occorre riferirsi al momento dell'acquisto della nuda proprietà.

[3] Ai sensi dell'art.9, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

[4] In tal senso, *cfr*. la Risoluzione Ministeriale 213/E dell'8 agosto 2007.

[5] Di cui al prospetto dei coeffiicienti allegati al T.U.R. n.131/1986.

[6] **Legge 23 dicembre 2005 n. 266 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006)**
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, sostituiva 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.

1032-Risoluzione Ministeriale n.188-E del 20-07-2009.pdfApri