



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI DI BARI  
ALDO MORO



DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI  
GIURIDICI ED ECONOMICI DEL MEDITERRANEO  
SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE  
IONIAN DEPARTMENT OF LAW, ECONOMICS  
AND ENVIRONMENT

# ANNALI 2018

ANNO VI

## DEL DIPARTIMENTO JONICO

ESTRATTO

MICHELE LIBERIO

Sulla non tassabilità delle plusvalenze derivanti dalla vendita  
infraquinquennale di immobili adibiti ad abitazione principale  
anche se accatastati ad uso ufficio





DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

Bruno Notarnicola

DIRETTORE DEGLI ANNALI

Nicola Triggiani

COMITATO DIRETTIVO

Nicola Triggiani, Paolo Pardolesi, Giuseppe Tassielli,  
Danila Certosino, Laura Costantino, Nicola Fortunato,  
Patrizia Montefusco, Angelica Riccardi, Maurizio Sozio

COMITATO SCIENTIFICO

Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Domenico Garofalo,  
Francesco Mastroberti, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano,  
Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Antonio Felice Uricchio,  
Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Daniela Caterino,  
Gabriele Dell'Atti, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo,  
Antonio Leandro, Giuseppe Losappio, Pamela Martino,  
Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza,  
Paolo Pardolesi, Giovanna Reali, Umberto Salinas,  
Paolo Stefani, Laura Tafaro, Umberto Violante

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Patrizia Montefusco

*Contatti:*

Prof. Nicola Triggiani

Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici  
del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Convento San Francesco

Via Duomo, 259 74123 Taranto, Italy

e-mail: [annali.dipartimentojonico@uniba.it](mailto:annali.dipartimentojonico@uniba.it)

telefono: + 39 099 372382 • fax: + 39 099 7340595

<http://edizionidjsge.uniba.it/>



SAGGI



MICHELE LIBERIO

SULLA NON TASSABILITÀ DELLE PLUSVALENZE  
RIVENIENTI DALLA VENDITA  
INFRAQUINQUENNALE DI IMMOBILI ADIBITI  
AD ABITAZIONE PRINCIPALE  
ANCHE SE ACCATASTATI AD USO UFFICIO\*

ABSTRACT

Il lavoro propone un'analisi critica dell'art. 67 comma 1 del D.P.R. del 22/12/1986 n. 917. Pur prevedendo la norma citata un'elencazione tassativa delle varie fattispecie di plusvalenza, nell'applicazione del combinato disposto degli artt. 67 e 68 del Tuir, si riscontrano alcune anomalie che richiedono un'attività interpretativa al fine di garantire una tassazione giusta che sia più vicina alla volontà del legislatore. La norma risulta lacunosa laddove non definisce in maniera puntuale cosa si intende per unità abitativa e quando questa può essere considerata abitazione principale. Si mette in risalto come l'assunto interpretativo dell'Amministrazione Finanziaria sia in contrasto con il dettato normativo in quanto consente l'esclusione dalla tassazione delle plusvalenze che rivengono dalla vendita infraquinquennale di immobili adibiti ad abitazione principale esclusivamente a quelli che hanno una certa categoria catastale.

Il lavoro evidenzia come nel nostro ordinamento manchi un concetto fiscale univoco di abitazione principale e che per poter stabilire l'esclusione delle suddette plusvalenze da tassazione è opportuno fare riferimento all'effettivo utilizzo dell'immobile rispetto al suo classamento.

The essay proposes a critical analysis of the art. 67 paragraph 1 of the D.P.R. of 22/12/1986 n. 917. Although providing for the aforementioned provision an exhaustive list of the various types of capital gains, in the application of the combined provisions of Articles 67 and 68 of the Tuir, there are some gaps that require an interpretive activity in order to guarantee a fair taxation that is closer to the will of the legislator. The legal rule is incomplete where it does not define precisely what is meant by housing unit and when it can be considered a main residence. It is emphasized that the interpretative assumption of the Tax Administration is in contrast with the rules laid down by legislation in that it allows the exclusion from taxation of capital gains that come from the within five – yearly sale of properties used as primary dwelling exclusively to those that have a certain cadastral category.

The essay shows that in our legal system there is no univocal fiscal concept of principal residence and that to be able to establish the exclusion of the above capital gains from taxation it is appropriate to refer to the effective use of the property instead of to its classification.

PAROLE CHIAVE

Plusvalenze immobiliare / Irpef / esenzioni e agevolazioni

Real estate surplus / Income Tax / Exemptions and tax breaks

\* Saggio sottoposto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

SOMMARIO: 1. Profili introduttivi. – 2. Plusvalenza art. 67 lett. B). Profili normativi. – 3. Concetto fiscale di abitazione principale. – 4. Osservazioni conclusive.

1. La Commissione Tributaria Regionale di Bari sez. 8 con la sentenza del 20/05/2016 n. 2009/2016, in riforma della precedente pronuncia della Commissione Provinciale di Bari n. 1285/08/14 depositata il 21.05.2014, di cui all'art. 67 comma 1 del D.P.R. del 22/12/1986 n. 917, esclude dal regime delle plusvalenze la vendita infraquinquennale di immobili adibiti ad abitazione principale senza far alcun riferimento alla categoria catastale. La sentenza della CTR di Bari citata, pur confermando che la categoria catastale distingue le unità immobiliari a seconda delle loro condizioni "estrinseche ed intrinseche" che ne determinano la destinazione ordinaria, sottolinea che l'assegnazione di un immobile ad una categoria non può assumere rilevanza probatoria assoluta del corrispondente utilizzo in mancanza di una previsione legislativa in tal senso. Il principio espresso, non nuovo, era stato enunciato già in passato dalla Cassazione che si era espressa in tal senso ai fini della verifica dell'esistenza del carattere non di lusso di un fabbricato, ai fini delle agevolazioni "prima casa" previste per l'imposta di registro<sup>1</sup>. Pertanto, anche se l'immobile è accatastato ad uso diverso da quello abitativo (es. A/10 uffici studi privati), non è preclusa la possibilità di provare, da parte del contribuente, che l'immobile stesso sia stato effettivamente adibito ad abitazione principale.

La Commissione Regionale ha ritenuto gli elementi probatori (quali i certificati che attestavano la residenza nel comune in cui l'immobile era ubicato, oltre che copie delle fatture del servizio del gas, del servizio energia, del servizio telefonico, dei bollettini relativi al pagamento del canone rai, del pagamento della tassa rifiuti e le ricevute del pagamento delle quote condominiali), sufficienti a superare la presunzione di non utilizzo ai fini abitativi dell'immobile acquistato nel 2006 e venduto nell'anno 2007. L'assunto interpretativo dell'Agenzia delle Entrate, parimente ripreso dalla Commissione Provinciale di Bari, risulta erroneo laddove facendo riferimento alla risoluzione n. 105 del 21.5.2007 – che a sua volta richiama una precedente circolare (n. 1 del 1994) – riteneva che per usufruire del beneficio di cui all'art. suddetto, l'unità immobiliare destinata ad abitazione deve essere classificata nelle categorie A/1, A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/8, A/9, A/11. Pertanto per gli immobili accatastati A/10 (uso ufficio), in caso di vendita infraquinquennale, non sussistono i presupposti per l'esclusione dell'imposizione

1. Cass. Sez. 6-5, 21/10/2014 n. 22310; Cass. Sez. tributaria, 05/12/2012 n. 21791 in *Giust. Civ. mass.* 2012, 12, 1378.



fiscale prevista per legge (anche se adibiti come abitazione). La circolare citata collide con la normativa vigente.

2. L'art. 67 del Tuir raccoglie al suo interno un elenco tassativamente previsto dal legislatore, di tutti i redditi che vengono tassati come redditi diversi. Trattasi di una serie di fattispecie che certamente non sono omogenee tra loro, la cui caratteristica principale è di non poter essere "aggregate per difetto di uno o più dei presupposti specifici, ad un'altra categoria di reddito"<sup>2</sup>. In precedenza, l'art. 80 del D.P.R. n. 597/73 faceva rientrare fra i redditi diversi "ogni altro reddito non contemplato espressamente", mentre l'art. 76 assumeva l'intento speculativo come elemento caratterizzante dei singoli redditi da assoggettare ad imposta<sup>3</sup>, elemento che doveva essere provato<sup>4</sup>. Con l'introduzione dell'art. 67 nel Tuir resta definitivamente superata la nozione di intento speculativo, quale criterio residuale di identificazione di ulteriori categorie di redditi, introducendo una presunzione assoluta di speculatività sulla base dell'*id quod plerumque accidit*<sup>5</sup>.

L'art. 67 del Tuir definisce i redditi diversi attraverso una definizione in "negativo" e cioè stabilendo che non possono essere qualificati tali i redditi che costituiscono redditi di capitale, se sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da Snc e Sas, né in relazione alla qualità di lavoro dipendente. Pertanto saranno soggetti passivi dell'imposta le persone fisiche residenti (sempre che non si tratti di redditi di impresa, arti o professioni o in qualità di lavoro dipendente) le società semplici e i soggetti ad esse equiparate e gli enti non commerciali ex art. 73, co.1, lett. c). Per i soggetti non residenti i redditi diversi sono assoggettati se derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato.

Per quel che concerne in particolare le plusvalenze immobiliari<sup>6</sup> costituiscono redditi diversi le plusvalenze originate da cessione a titolo oneroso di immobili (acquistati o costruiti da non più di cinque anni), terreni (se sono state eseguite opere di lottizzazione o sono edificabili), aree fabbricabili ed esproprio o occupazione di aree fabbricabili. Si presume in via assoluta, senza possibilità di prova contraria, l'intento speculativo quando fra l'acquisto e la vendita degli immobili non destinati ad utilizzazione personale da parte dell'acquirente o dei suoi familiari

2. Falsitta, 2008, 219.

3. DPR 29/09/1973 n.597, art.76 "Le plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non rientranti fra i redditi d'impresa concorrono alla formazione del reddito complessivo per il periodo d'imposta di cui le operazioni si sono concluse".

4. Comm. Trib. Centr., Sez. XIV 09/02/1989 n. 1069; Comm. Trib. Centr. Sez. XX del 02/02/1985 n- 34.

5. Falsitta, 2010, 337 ss.

6. Art. 67, co 1, lett. a) e b) Tuir.

sia trascorso un periodo di tempo inferiore a cinque anni. Gli elementi che danno vita alla presunzione sono la non destinazione all'uso personale dell'acquirente e dei suoi familiari e il mancato superamento di un certo periodo di tempo tra acquisto e vendita (cinque anni)<sup>7</sup>.

La Corte Costituzionale<sup>8</sup>, nel ritenere infondata la questione di illegittimità costituzionale della presunzione (con riferimento agli artt. 3 e 53 della Cost.), ha decretato la rigidità del sistema in quanto le presunzioni assolute non garantiscono al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, soprattutto quando la previsione normativa non può essere esaustiva ed indentificare tutti i casi in cui manchi un intento speculativo, ottemperando al principio di uguaglianza, per cui a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e a situazioni diverse un trattamento diverso. Infatti, nel caso trattato dalla Commissione Tributaria, oggetto di disamina, è emerso che i coniugi avevano proceduto alla vendita infraquinquennale del proprio immobile adibito ad abitazione principale in quanto il marito (operaio) aveva lasciato l'abitazione familiare a causa delle plurime denunce alle autorità locali da parte della moglie (disoccupata), che lamentava atteggiamenti violenti dello stesso, e dovendo trovare un ulteriore alloggio dove fissare la propria dimora, non era più in grado di pagare il mutuo acceso per l'acquisto del suddetto immobile. La vendita era avvenuta, di comune accordo, prima che il Presidente del Tribunale emettesse ordinanza contenente i provvedimenti temporanei e urgenti in sede di separazione giudiziaria. È evidente che nel caso di specie non vi sia alcuno intento speculativo, bensì uno stato di necessità che però diviene irrilevante, in quanto non viene ammessa prova contraria, trattandosi di presunzione assoluta di origine normativa<sup>9</sup>.

Il combinato disposto degli artt. 67 e 68 del Tuir, stabiliscono due principi fondamentali: la nozione di realizzo e il principio di cassa. Pertanto è assoggettabile ad imposta solo la plusvalenza effettivamente realizzata ed è rilevante, ai fini dell'imputazione, il periodo d'imposta in cui la plusvalenza è effettivamente percepita. Da ciò consegue che, nel caso in cui il pagamento sia dilazionato, deve

7. Cass. Civ. sez. Trib. 21/03/2008 n. 7795 in *Giustizia Civile Massimario*, 2008, 458; Cass. Civ. sez. I 13/05/1998 n. 4805 in Riv. Giur. Edilizia 1998, I,1489

8. C. Cost. 1991 n.131, *Rivista di Diritto Tributario*, 1992, 341; C. Cost. 1999 n. 346 in *Fisco (II)* 2000, 63 ss.

9. Iorio, Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali, 2013, 4 ss. in Atti del Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie regione Umbria e delle Commissioni Tributarie provinciali di Arezzo e Rieti, Università degli Studi di Perugia, 2013. L'autore segnala due sentenze della Corte di Cassazione ove le presunzioni assolute vengono superate attraverso una diversa valutazione dei fatti che costituivano le presunzioni legali. Cass. Civ. sez. Trib. 17/11/2010 n. 23249 e n. 23250.

essere assoggettata ad imposta la quota della plusvalenza realizzata proporzionalmente riferibile ai corrispettivi percepiti. Diverse sono state le perplessità in sede dottrina in ordine alla risoluzione del contrasto che si viene a determinare nell'applicazione dei suddetti articoli, in cui nel primo caso viene data priorità, al fine della determinazione dell'imposta, al manifestarsi dell'effetto traslativo, nel secondo al momento di percezione del corrispettivo. Tale imperfezione normativa emerge soprattutto quando l'effetto monetario anticipi l'effetto traslativo<sup>10</sup>.

La plusvalenza si determina dalla differenza tra i corrispettivi effettivamente percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione. Per quel che concerne il costo del fabbricato, si deve tener conto del prezzo pagato al momento dell'acquisto aumentato di tutte le spese inerenti quali oneri fiscali, spese notarili, spese di intermediazione immobiliari e manutenzioni straordinarie. In ordine al prezzo di cessione, senza voler essere esaustivi, si rileva che la giurisprudenza riconosce al valore venale del bene immobile utilizzato ai fini dell'imposta di registro, valenza probatoria presuntiva del maggior ammontare, rispetto a quanto dichiarato ai fini dell'imposta sui redditi. Se pur trattasi di orientamento consolidato, non mancano diverse critiche in ambito dottrinario che disapprovano tale automaticità che consente all'ufficio finanziario di poter attuare recuperi impositivi in capo al cedente<sup>11</sup>. La norma prevede che l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di immobili è comunque esclusa se, per la maggior parte del periodo intercorso tra acquisto o la costruzione e la cessione, siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari<sup>12</sup>.

3. Per meglio comprendere la questione sottesa è importante analizzare il concetto di "abitazione principale". Dalla lettura dell'art. 43 c.c. tra l'altro ripreso dall'art. 15 del TUIR, si desume che per abitazione si intende quella dove si dimora abitualmente<sup>13</sup>. La dimora abituale è diversa dalla residenza anagrafica e può essere provata sulla base di circostanze oggettive (utenze domestiche, indicazione di domicilio nella corrispondenza) così come emerge dalla lettura della Ris. Ag. Entrate n. 218 del 2008.

La normativa di riferimento, all'art. 67, 1° comma, lettera b) del Tuir 917/86 stabilisce che "sono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni,

10. Sul punto Pace, 2013, 11 ss.

11. Castaldi, 2016, 279 ss.

12. Cass. Civ. Sez. trib. 10/12/2003 n. 18846 in *Giust. Civile Massimario*, 2003, 2757.

13. Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili; Approvato dalla commissione Studi Tributarie il 18 aprile 2012.

esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del tempo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono adibite ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari”.

Per la definizione del concetto di abitazione principale, così come specificato dalla circolare 12.08.2005 n. 38, risulta essere irrilevante la classificazione catastale utilizzata (“3.1 Irrilevanza della classificazione catastale delle abitazioni trasferite; Per fruire dell'agevolazione “prima casa” è necessario che la casa di abitazione oggetto di acquisto non presenti caratteristiche di lusso secondo i criteri indicati nel D.M. 2 agosto 1969 (riportato nell'allegato n. 1). Ove ricorrono effettivamente le condizioni perché la casa si consideri “non di lusso”, l'agevolazione compete, prescindendo dalla categoria catastale con cui risulta censita in catasto. In altri termini, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione “prima casa” non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal D.M. 2 agosto 1969. Al riguardo la Corte di Cassazione (sentenza 26 marzo 1988, n. 2595), ha rilevato che i “... simboli delle categorie non hanno la specifica funzione di distinguere le abitazioni di lusso dalle altre, ma soltanto di indicare una rendita catastale proporzionata al tipo di abitazione...”). Pertanto assume rilievo l'effettivo utilizzo dell'immobile (Commissione tributaria Provinciale di Milano – Sez. 23 sentenza n. 27/23/2012 del 16 febbraio 2012).

L'assunto interpretativo dell'Agenzia delle Entrate (parimente ripreso dalla Commissione Provinciale di Bari) che si basa sulla risoluzione n. 105/E del 21.05.2007, contrasta con quanto previsto dal legislatore in materia di IMU ed Irpef. In particolare, con l'art. 13, comma 2 del Decreto Legge n. 201 del 2011 ai fini IMU, a norma del quale “per abitazione principale si intende “l'immobile, iscritto o iscrivibile al catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimora abitualmente e risiede anagraficamente”. In questo caso il riconoscimento dell'abitazione principale è legato ad un requisito più ampio, ossia il contribuente e i suoi familiari, inseriti nel nucleo familiare, devono possedere la residenza e la dimora abituale nell'immobile. Anche l'art. 10 comma 3 bis del Tuir definisce l'abitazione principale come “quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente”.

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 136/E datata 8 aprile 2008, che ha ribadito che “sulla base delle disposizioni citate, la intassabilità delle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili intervenute, entro il quinquennio tra la data di acquisto e di cessione, è condizionata dunque alla specifica circostanza che l'immobile per la maggior parte di detto periodo sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari”. Tale parere chiarisce,

inoltre, che per interpretare la nozione di “abitazione principale” si devono richiamare gli artt. 10 e 15 del Tuir. In particolare l’art. 10, comma 3 bis), come osservato, definisce abitazione principale “quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale o i suoi familiari dimorano abitualmente”; la definizione è funzionale all’individuazione degli immobili per i quali compete la deduzione dal reddito complessivo, di un importo pari all’ammontare della rendita catastale. Inoltre, l’art. 15, comma 1, lett. b), concernente la detrazione per oneri relativa agli interessi passivi riferibili ai mutui stipulati per l’acquisto dell’abitazione principale, considera tale “quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente”. Per quanto riguarda il concetto di familiari lo stesso va desunto dall’art. 5, ultimo comma, del TUIR, secondo cui ai fini delle imposte sui redditi si intendono, per familiari, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

È evidente che la questione presenta una certa complessità accertata l’inesistenza di una definizione univoca del concetto di “abitazione principale” in ambito fiscale. A sostegno della decisione dei giudici di secondo grado, va evidenziato quanto emerge dallo studio n. 64 del Consiglio nazionale del Notariato che ha esaminato la disciplina degli ammortamenti delle plusvalenze e delle minusvalenze relativi agli immobili strumentali degli esercenti arti e professioni. Il suddetto studio, in coerenza con quanto affermato con la risoluzione del 2/03/2010 n. 13/E dall’Agenzia delle Entrate, chiarisce che possono essere considerati strumentali per l’esercizio dell’arte o professione gli immobili di civile abitazione, anche non classificati A/10, nonché i box e le cantine utilizzati quali archivi per le pratiche. È evidente quindi che in ambito fiscale prevale l’effettivo utilizzo dell’immobile rispetto al classamento dell’immobile.

4. Accogliendo i motivi di appello così come formulati dagli appellanti, in riforma della sentenza di primo grado impugnata, la Commissione Regionale di Bari ordinava l’annullamento degli atti impositivi condannando l’Agenzia delle Entrate di Bari al pagamento delle spese anche di primo grado in favore degli appellanti.

Certamente la sentenza trova approvazione in quanto ha correttamente interpretato il dettato normativo che, in materia di plusvalenze immobiliari, ne prevede l’esclusione dalla tassabilità qualora l’immobile oggetto di cessione sia stato adibito ad abitazione principale. La norma non fa alcun riferimento alla nomenclatura catastale essendo sufficiente per il cedente dimostrare che vi abbia di fatto dimorato con la propria famiglia, prova che era stata ampiamente fornita nel caso di specie. In caso contrario si attuerebbe un’interpretazione della norma oltre modo estensiva tanto da integrare la norma stessa, contravvenendo ai principi generali in tema di interpretazione previsti dall’art. 12 preleggi. Per di più, così come già

argomentato, non vi è un'interpretazione univoca di abitazione principale in ambito fiscale. Di contro se la norma fosse diversamente interpretata colliderebbe con quanto disposto dall'art. 54, comma 3 del Tuir che consente al contribuente, in ambito di reddito di lavoro autonomo, di dedurre una somma pari al 50% della rendita dell'immobile utilizzato sia come abitazione sia come ufficio.

La stessa Agenzia delle Entrate ha chiarito che in ordine all'applicazione dell'art. 54 comma 3 del Tuir<sup>14</sup> "è irrilevante la porzione dell'unità immobiliare che il professionista decide di utilizzare per lo svolgimento dell'attività professionale, una sola stanza ovvero più della metà dell'immobile". In questo caso la norma non osta alla possibilità di avvantaggiarsi della deduzione del 50% delle spese di cui sopra in caso di uso promiscuo dell'immobile (ufficio e abitazione), evidenziando come quello che è rilevante è "l'uso" dello stesso.

La regola dell'"uso effettivo" nell'utilizzazione dell'immobile emerge anche da una recente sentenza della Cassazione penale che si occupa della rilevanza fiscale della plusvalenza in ordine ad un uso promiscuo dello stesso<sup>15</sup>. La Corte ritiene che la ratio della norma è "evidentemente quella di espungere dall'area della presunzione legale l'uso familiare dell'immobile ceduto nel quinquennio, ancorché non illimitatamente". Quindi la volontà del legislatore, nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato per far fronte a necessità abitative, è quella di escludere la tassabilità dell'eventuale plusvalenza che si dovesse realizzare anche entro il quinquennio dall'acquisto. Tale *animus* però deve emergere dal compimento di atti idonei a dimostrare "la concreta realizzazione di tale volontà"<sup>16</sup>.

La sentenza della CTR di Bari del 20/05/2016 n. 2009/2016 consente di riflettere su un altro aspetto fondamentale. Considerato che la categoria catastale distingue le unità immobiliari a seconda delle condizioni estrinseche ed intrinseche<sup>17</sup> che ne determinano la destinazione ordinaria, ciò non assume rilevanza probatoria assoluta non sussistendo una previsione normativa in tal senso. Trattandosi di presunzione relativa consente al contribuente di provare l'effettivo uso. Tralasciando il tema sulla natura sostanziale o processuale delle presunzioni legali relative<sup>18</sup>, è evidente che la scelta del legislatore di stabilire una presunzione sia essa assoluta, relativa o mista, incide sul bilanciamento dei contrapposti interessi che in ambito fiscale sono rappresentati dalla tutela giurisdizionale per il contribuente ed

14. La norma stabilisce per gli immobili utilizzati promiscuamente dal professionista che la rendita catastale è deducibile nella misura del 50% a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte e della professione.

15. Cass. Penale sez. III 09/06/2016 n. 37169.

16. Saponaro, 2017, 778; Pennarola, 2016, 857.

17. Art. 8 R.D.L. 13/04/1939, n. 652.

18. Sul tema, Franzoni, 2010, 603.



alla semplificazione della posizione dell'ente impositore in sede di accertamento. Certamente le presunzioni miste e quelle dell'“effetto” danno luogo alla massima compressione della facoltà di difesa. Il legislatore stabilendo con l'art. 67 del Tuir come unico presupposto al fine della imponibilità della plusvalenza il decorso del tempo (cinque anni), pone in essere un forte sbilanciamento tra i contrapposti interessi citati a favore dell'amministrazione finanziaria. È pur vero che tale sbilanciamento risulta attenuato laddove la norma prevede l'esclusione per le unità immobiliari urbane che siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

La norma risulta aver perso la sua funzione originaria coincidente con la volontà del legislatore di assoggettare ad imposta non tutti gli incrementi di ricchezza prodotti da cessioni onerose di immobili, quanto piuttosto il reddito da rivalutazione dei capitali che derivano da operazioni di investimento nella compravendita di cespiti immobiliari. Tale snaturamento ha raggiunto nel periodo della crisi economica il suo massimo apice, soprattutto quando sia persone fisiche che enti non commerciali, società semplici o enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia, hanno dovuto cedere immobili acquistati nel breve periodo per difficoltà economiche o finanziarie anche in alcuni casi determinate da fattori esterni, quali il collasso del mercato. La norma non analizzando più l'elemento soggettivo della volontà speculativa assoggetta a tassazione indistintamente tutte le plusvalenze, utilizzando come unico parametro presuntivo il mancato trascorso del tempo pari a cinque anni dall'acquisto. Gli effetti si evidenziano in maniera marcata soprattutto nel caso di cessione di immobile acquistato dal coniuge in sede di accordi di separazione o divorzio.

Accertato che non vi è realizzo di plusvalenza nell'ipotesi di trasferimento gratuito, si pone il problema nell'ipotesi di trasferimento verso corrispettivo. Il Consiglio Nazionale del Notariato<sup>19</sup>, nonostante il riassetto operato in seno alla disciplina dei redditi diversi con il D.P.R. n. 917/1986, suggerisce di risolvere il dubbio interpretativo attraverso una lettura sistemica “che riconosca la genesi di una plusvalenza tassabile solo sul presupposto che l'acquisto del bene immobile sia inquadrabile in un contesto negoziale che evidenzi le caratteristiche di un'operazione di investimento, in cui la produzione di reddito per l'effetto di successiva alienazione onerosa è a pieno titolo prevista o prevedibile come naturale alternativa economica conclusiva della vicenda”. Che il trattamento fiscale delle plusvalenze immobiliari delle cessioni di beni acquisiti a seguito di accordi di separazione personale o divorzio non possa essere quello ordinario è avvalorato anche dai principi

19. Consiglio Nazionale del Notariato: Studio n. 45-2011/T, Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 23/09/2011.

che rivengono dalla lettura dell'art. 19 legge n.74/1978, che portano a ritenere che le assegnazioni di beni connesse alla crisi del matrimonio siano qualificabili come atti fiscalmente neutri o meglio "trasparenti". Di contro, se si dovesse ritenere che tali atti diano origine a plusvalenza tassabile, si porrebbe il problema relativo alla determinazione della base imponibile, laddove l'art. 67 comma 1 lettera b) individua la base imponibile come differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta ed il prezzo di acquisto o costo di costruzione del bene ceduto aumentato di ogni altro costo inerente al bene. È evidente che trattandosi di atto a titolo gratuito non vi è un prezzo di acquisto o costo originariamente sostenuto dal cedente.

La norma inoltre presenta alcune lacune, in particolare non definisce in maniera puntuale cosa si intende per unità abitativa e quando questa può essere considerata abitazione principale. Tale definizione generica fa presumere che l'intento del legislatore fosse quella di far rientrare qualsiasi unità immobiliare indipendentemente dalla nomenclatura catastale, purché adibita ad abitazione principale.

Alla luce di quanto sopra considerato, si evidenzia come ai fini dell'esclusione dalla tassazione delle plusvalenze che rivengono dalla vendita infraquennale di immobili adibiti ad abitazione principale, debba prevalere "l'effettivo uso dello stesso" essendo irrilevante la categoria catastale assegnata.



## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Castaldi L. (2016). Plusvalenze immobiliari, accertamenti presuntivi e disorientamenti interpretativi del legislatore delegato. *Corriere Tributario*, p. 279 ss.
- Falsitta G., Marongiu G., Fantozzi A., Moschetti F. (2010). *Commentario breve alle leggi tributarie. Tuir e leggi Complementari* Fantozzi A., (a cura di), Padova: Cedam p. 337 ss.
- Falsitta G. (2008). Manuale di diritto tributario. Padova: Cedam p. 219
- Franzoni G. (2010). Sulle presunzioni legali nel diritto tributario. *Rassegna Tributaria* n. 3 p. 603.
- Iorio A., Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali, 2013, p. 4 ss. in *Atti del Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie regione Umbria e delle Commissioni Tributarie provinciali di Arezzo e Rieti, Università degli Studi di Perugia*, 2013.
- Pace A. (2013). La tassazione delle plusvalenze immobiliari tra la definitività dell'atto traslativo e l'effettiva percezione del corrispettivo. *Bollettino Tributario d'informazione* p. 11 ss.
- Pennarola C. (2016). Riflessi di natura penale ed apprezzamento delle plusvalenze nella normativa fiscale con particolare riguardo a quelle da cessioni immobiliari. *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, fasc. 5, p. 857.
- Saponaro F. (2017). Brevi riflessioni sull'imponibilità pro quota della plusvalenza realizzata a seguito di cessione infraquinquennale di un immobile destinato solo parzialmente ad abitazione principale. *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, fasc. 3, p. 778.