

Risoluzione del 31/03/2003 n. 78 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione di immobili acquistati per usucapione - IRPEF DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81 - Istanza di interpello - Art. 11, legge 27-7-2000, n. 212

Sintesi: La risoluzione, in risposta ad una istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 specifica quale sia il trattamento fiscale ai fini IRPEF che deve essere applicato all'operazione di rivendita di immobili acquistati per usucapione. L'Agenzia chiarisce che la disciplina in vigore trova applicazione diversa in ragione del bene oggetto di usucapione. Se il bene usucapito e' un fabbricato la risoluzione specifica che la rivendita dello stesso non genera plusvalenza ai sensi dell'art. 81 lett. b) del DPR n. 917 del 1986, in quanto i caratteri dell'usucapione fanno escludere l'acquisto della proprieta' mediante atto traslativo di carattere oneroso (trattandosi di acquisizione di proprieta' a titolo originario) e la realizzazione dell'operazione di acquisto e rivendita nell'arco di un quinquennio; vengono quindi a mancare le condizioni individuate dal TUIR per cui dalla rivendita si generi un reddito assoggettabile ad IRPEF. Se l'oggetto usucapito e' un terreno edificabile la rivendita genera reddito indipendentemente dall'onerosita' o gratuita' dell'acquisto, in quanto per previsione dello stesso art. 81, lett. b), ultimo periodo, le plusvalenze realizzate per cessione di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria" sono tassabili in ogni caso; in questo caso la risoluzione chiarisce che il valore da assoggettare a tassazione e' costituito dalla differenza tra il corrispettivo incassato, al netto dell' INVIM, e il valore venale del bene alla data in cui e' passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione.

Testo:

Con istanza di interpello inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il signor XZ ha posto un quesito concernente il trattamento fiscale applicabile ai fini IRPEF alla cessione di un fabbricato acquistato per usucapione.

Quesito

Il signor XZ, con istanza del 2 dicembre 2002, ha fatto presente che, unitamente a XJ e XW, ha avanzato richiesta di usucapione al tribunale di ... del fabbricato. Il giudice, con sentenza del 6 agosto 2001, depositata ai sensi dell'art.133 del c.p.c. il 3 gennaio 2002, ha riconosciuto a favore dei tre il pieno diritto della proprieta' del fabbricato.

La menzionata sentenza e' stata registrata all'Agenzia delle Entrate di in data 22 gennaio 2002 e sono stati pagati Euro per imposta di registro, calcolata su un imponibile di Euro, pari al valore catastale del fabbricato acquisito per avvenuta usucapione.

In data 28 ottobre 2002 i proprietari hanno proceduto alla vendita dell'immobile per il corrispettivo di Euro

Cio' posto, il contribuente istante chiede se la vendita dell'immobile realizzi plusvalenza ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. b), del DPR n. 917 del 1986 e, in caso affermativo, quale valore deve essere assunto per determinare la base imponibile.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che la vendita del fabbricato non generi plusvalenza ai sensi dell'art.81, comma 1, lett. b), del DPR n. 917 del 1986 in quanto l'immobile non e' stato ne' acquistato ne' costruito, ma e' pervenuto tramite provvedimento giudiziario di usucapione per effetto del legittimo possesso protrattosi per oltre 20 anni.

Inoltre, ritiene che la vendita non possa costituire un'operazione speculativa in quanto mancherebbe l'elemento base per determinare la plusvalenza rappresentato dal prezzo di acquisto.

Risposta della Direzione Centrale

L'articolo 81 del Tuir dispone che "Sono redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitali ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da societa' in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualita' di lavoratore dipendente:....b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unita' 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, nonche', 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".

La norma richiamata non fa espresso riferimento alla rivendita di immobili acquistati per usucapione. Occorre, pertanto, valutare in via interpretativa se tale ipotesi di acquisto a titolo originario sia idoneo a configurare all'atto della rivendita un "plusvalore" tassabile.

In proposito occorre premettere che la categoria dei redditi diversi contempla proventi che non sono riconducibili nelle altre categorie reddituali previste dall'art. 6 del Tuir ma che il legislatore ha ritenuto comunque di assoggettare a tassazione.

A differenza della previsione di cui all'art. 76 del DPR n. 597 del 1973, il quale considerava imponibili tutte le plusvalenze caratterizzate da "intento speculativo", l'art. 81, lett. b), del Dpr n. 917 del 1986 riduce l'imponibilità delle plusvalenze alle sole ipotesi specificamente indicate. Queste, pertanto, vanno individuate in base alla "ratio" che si evince dal tenore letterale della stessa previsione di imponibilità'.

Per quanto concerne, in particolare, i fabbricati, la disciplina richiamata include tra i "redditi diversi" le plusvalenze che derivano dalla rivendita degli stessi entro il quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione, escludendo dall'ambito impositivo le cessioni onerose delle unità immobiliari urbane destinate ad abitazione principale del contribuente (o dei suoi familiari) e, in ogni caso, le cessioni di quelle ricevute per donazione o successione.

Nelle norme che disciplinano le plusvalenze in esame non è pertanto riscontrabile la volontà del legislatore di assoggettare a tassazione tutti gli incrementi di ricchezza prodotti da cessioni di cespiti immobiliari a titolo oneroso: in sostanza, costituiscono reddito le rivalutazioni dei capitali impiegati per fini di risparmio o di speculazione nella compravendita di cespiti immobiliari. In tale ottica è, infatti, espressamente prevista l'esclusione dall'ambito impositivo delle plusvalenze derivanti dalla vendita dei cespiti pervenuti per successione o donazione e di quelli acquistati o costruiti oltre cinque anni.

L'acquisto mediante usucapione deriva da una situazione di fatto alla quale l'ordinamento giuridico riconduce, in presenza di determinati requisiti, l'effetto di acquisire a titolo originario la proprietà (o altro diritto reale di godimento) del bene. Anche nelle ipotesi di usucapione abbreviata, che può essere invocata da chi abbia acquistato da un soggetto che non è proprietario, viene escluso che all'usucapiente venga trasferito il diritto del precedente proprietario e si afferma invece il titolo originario dell'acquisto.

La rivendita di fabbricati acquistati per usucapione non è quindi riconducibile alla previsione di cui all'art. 81, lett. b), 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. 81, lett. b), secondo cui si evidenzia un incremento di ricchezza imponibile solo nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto e rivendita si realizzino nell'arco di un quinquennio.

Tale conclusione non deve ritenersi inficiata dalla circostanza che ai fini dell'imposta di registro gli acquisti per usucapione vengono equiparati agli atti traslativi. In particolare si ricorda che, a seguito delle modifiche apportate al DPR n. 131 del 1986 (testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) dal decreto legge n. 69 del 1989 (art. 23 e 24), convertito dalla legge n. 154 del 1989, le sentenze di usucapione sono state equiparate alle donazioni se il precedente proprietario del bene usucapito era il coniuge o un parente in linea retta e, negli altri casi, agli atti traslativi.

Le norme richiamate sono state introdotte per reprimere le pratiche elusive consistenti nel mascherare gli atti di compravendita o di donazione facendo dichiarare dal giudice l'avvenuto acquisto mediante usucapione in modo tale da non corrispondere le relative imposte sui trasferimenti.

Tuttavia non si ritiene che la finalità antielusiva, che ha provocato l'intervento legislativo sopra richiamato, possa essere trasposta in via interpretativa nell'ambito della qualificazione fiscale delle plusvalenze derivanti dalle cessioni onerose dei fabbricati, in virtù della espressa previsione di esclusione da tale ambito impositivo degli acquisti a titolo gratuito.

Pertanto le considerazioni svolte non trovano riscontro per le plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni edificabili. L'art. 81, lett. b), ultima parte, infatti, dichiara "in ogni caso" tassabili "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".

Pertanto, le vendite di tali cespiti costituiscono reddito indipendentemente dalla onerosità o gratuita' dell'acquisto e perciò anche

se l'immobile e' stato acquisito per successione o donazione o a titolo originario per usucapione.

In relazione a tale ultima ipotesi, in assenza di un prezzo di acquisto e di una espressa previsione normativa che indichi quale valore assumere per determinare la plusvalenza, si ritiene che occorra fare riferimento ai criteri indicati dall'art. 82, comma 2, per determinare i valori da assoggettare a tassazione nelle ipotesi di vendita di terreni acquistati a titolo gratuito. Tale disposizione pone un principio di carattere generale secondo cui "le plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 81 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo". Prevede poi una deroga per i terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione stabilendo che per i "terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 81,..... 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, nonche' dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione".

Si ricorda che con la circolare n. 81 del 2002 e' stato chiarito che la soppressione delle imposte di successione e donazione (legge n. 383 del 2001) non ha comportato il venir meno del riferimento agli atti dichiarativi indicati nel richiamato articolo 82 e che, pertanto l'erede o il donatario devono determinare la plusvalenza derivante dalla vendita di terreni edificabili assumendo come prezzo iniziale del terreno acquistato per effetto di successione o donazione il valore indicato nei relativi atti.

Tenuto conto che le sentenze dichiarative di usucapione ai fini dell'imposta di registro sono soggette a tassazione come trasferimenti, secondo quanto disposto dalla nota II-bis all'art. 8 della Tariffa, parte prima, del DPR n. 131 del 1986, (aggiunta dall'art. 23, comma 2, del decreto legge n. 69 del 1989) e che quindi hanno un valore dichiarato e liquidato, costituito dal valore venale del bene alla data in cui e' passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione, si deve ritenere che tale valore costituisca il termine iniziale per determinare il valore da assoggettare a tassazione ai sensi dell'articolo 82 del Tuir.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione n. 78/E



Agenzia delle Entrate

*Normativa e Contenzioso
Direzione Centrale*

Roma, 31 marzo 2003

Oggetto: Determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione di immobili acquistati per usucapione – IRPEF DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81 - Istanza di interpello – Art. 11, legge 27-7-2000, n. 212

Con istanza di interpello inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il signor XZ ha posto un quesito concernente il trattamento fiscale applicabile ai fini IRPEF alla cessione di un fabbricato acquistato per usucapione.

Quesito

Il signor XZ, con istanza del 2 dicembre 2002, ha fatto presente che, unitamente a XJ e XW, ha avanzato richiesta di usucapione al tribunale di ... del fabbricato. Il giudice, con sentenza del 6 agosto 2001, depositata ai sensi dell'art.133 del c.p.c. il 3 gennaio 2002, ha riconosciuto a favore dei tre il pieno diritto della proprietà del fabbricato.

La menzionata sentenza è stata registrata all'Agenzia delle Entrate di in data 22 gennaio 2002 e sono stati pagati Euro per imposta di registro, calcolata su un imponibile di Euro, pari al valore catastale del fabbricato acquisito per avvenuta usucapione.

In data 28 ottobre 2002 i proprietari hanno proceduto alla vendita dell'immobile per il corrispettivo di Euro

Ciò posto, il contribuente istante chiede se la vendita dell'immobile realizzi plusvalenza ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. b), del DPR n. 917 del 1986 e, in caso affermativo, quale valore deve essere assunto per determinare la base imponibile.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che la vendita del fabbricato non generi plusvalenza ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. b), del DPR n. 917 del 1986 in quanto l'immobile non è stato né acquistato né costruito, ma è pervenuto tramite provvedimento giudiziario di usucapione per effetto del legittimo possesso protrattosi per oltre 20 anni.

Inoltre, ritiene che la vendita non possa costituire un'operazione speculativa in quanto mancherebbe l'elemento base per determinare la plusvalenza rappresentato dal prezzo di acquisto.

Risposta della Direzione Centrale

L'articolo 81 del Tuir dispone che *“Sono redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitali 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, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:....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 o donazione 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, nonchè, 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”.*

La norma richiamata non fa espresso riferimento alla rivendita di immobili acquistati per usucapione. Occorre, pertanto, valutare in via interpretativa se tale

ipotesi di acquisto a titolo originario sia idoneo a configurare all'atto della rivendita un "plusvalore" tassabile.

In proposito occorre premettere che la categoria dei redditi diversi contempla proventi che non sono riconducibili nelle altre categorie reddituali previste dall'art. 6 del Tuir ma che il legislatore ha ritenuto comunque di assoggettare a tassazione.

A differenza della previsione di cui all'art. 76 del DPR n. 597 del 1973, il quale considerava imponibili tutte le plusvalenze caratterizzate da "intento speculativo", l'art. 81, lett. b), del Dpr n. 917 del 1986 riduce l'imponibilità delle plusvalenze alle sole ipotesi specificamente indicate. Queste, pertanto, vanno individuate in base alla "ratio" che si evince dal tenore letterale della stessa previsione di imponibilità.

Per quanto concerne, in particolare, i fabbricati, la disciplina richiamata include tra i "redditi diversi" le plusvalenze che derivano dalla rivendita degli stessi entro il quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione, escludendo dall'ambito impositivo le cessioni onerose delle unità immobiliari urbane destinate ad abitazione principale del contribuente (o dei suoi familiari) e, in ogni caso, le cessioni di quelle ricevute per donazione o successione.

Nelle norme che disciplinano le plusvalenze in esame non è pertanto riscontrabile la volontà del legislatore di assoggettare a tassazione tutti gli incrementi di ricchezza prodotti da cessioni di cespiti immobiliari a titolo oneroso: in sostanza, costituiscono reddito le rivalutazioni dei capitali impiegati per fini di risparmio o di speculazione nella compravendita di cespiti immobiliari. In tale ottica è, infatti, espressamente prevista l'esclusione dall'ambito impositivo della plusvalenze derivanti dalla vendita dei cespiti pervenuti per successione o donazione e di quelli acquistati o costruiti oltre cinque anni.

L'acquisto mediante usucapione deriva da una situazione di fatto alla quale l'ordinamento giuridico riconduce, in presenza di determinati requisiti, l'effetto di acquisire a titolo originario la proprietà (o altro diritto reale di

godimento) del bene. Anche nelle ipotesi di usucapione abbreviata, che può essere invocata da chi abbia acquistato da un soggetto che non è proprietario, viene escluso che all'usucapiente venga trasferito il diritto del precedente proprietario e si afferma invece il titolo originario dell'acquisto.

La rivendita di fabbricati acquistati per usucapione non è quindi riconducibile alla previsione di cui all'art. 81, lett. b), 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. 81, lett. b), secondo cui si evidenzia un incremento di ricchezza imponibile solo nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto e rivendita si realizzi nell'arco di un quinquennio.

Tale conclusione non deve ritenersi inficiata dalla circostanza che ai fini dell'imposta di registro gli acquisti per usucapione vengono equiparati agli atti traslativi. In particolare si ricorda che, a seguito delle modifiche apportate al DPR n. 131 del 1986 (testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) dal decreto legge n. 69 del 1989 (art. 23 e 24), convertito dalla legge n. 154 del 1989, le sentenze di usucapione sono state equiparate alle donazioni se il precedente proprietario del bene usucapito era il coniuge o un parente in linea retta e, negli altri casi, agli atti traslativi.

Le norme richiamate sono state introdotte per reprimere le pratiche elusive consistenti nel mascherare gli atti di compravendita o di donazione facendo dichiarare dal giudice l'avvenuto acquisto mediante usucapione in modo tale da non corrispondere le relative imposte sui trasferimenti.

Tuttavia non si ritiene che la finalità antielusiva, che ha provocato l'intervento legislativo sopra richiamato, possa essere trasposta in via interpretativa nell'ambito della qualificazione fiscale delle plusvalenze derivanti dalle cessioni onerose dei fabbricati, in virtù della espressa previsione di esclusione da tale ambito impositivo degli acquisti a titolo gratuito.

Peraltro le considerazioni svolte non trovano riscontro per le plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni edificabili. L'art. 81, lett. b), ultima parte, infatti, dichiara *“in ogni caso”* tassabili *“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”*.

Pertanto, le vendite di tali cespiti costituiscono reddito indipendentemente dalla onerosità o gratuità dell'acquisto e perciò anche se l'immobile è stato acquisito per successione o donazione o a titolo originario per usucapione.

In relazione a tale ultima ipotesi, in assenza di un prezzo di acquisto e di una espressa previsione normativa che indichi quale valore assumere per determinare la plusvalenza, si ritiene che occorra fare riferimento ai criteri indicati dall'art. 82, comma 2, per determinare i valori da assoggettare a tassazione nelle ipotesi di vendita di terreni acquistati a titolo gratuito. Tale disposizione pone un principio di carattere generale secondo cui *“le plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 81 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo”*. Prevede poi una deroga per i terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione stabilendo che per i *“terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 81,..... 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, nonche' dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione”*.

Si ricorda che con la circolare n. 81 del 2002 è stato chiarito che la soppressione delle imposte di successione e donazione (legge n. 383 del 2001) non ha comportato il venir meno del riferimento agli atti dichiarativi indicati nel richiamato articolo 82 e che, pertanto l'erede o il donatario devono determinare la

plusvalenza derivante dalla vendita di terreni edificabili assumendo come prezzo iniziale del terreno acquistato per effetto di successione o donazione il valore indicato nei relativi atti.

Tenuto conto che le sentenze dichiarative di usucapione ai fini dell'imposta di registro sono soggette a tassazione come trasferimenti, secondo quanto disposto dalla nota II-bis all'art. 8 della Tariffa, parte prima, del DPR n. 131 del 1986, (aggiunta dall'art. 23, comma 2, del decreto legge n. 69 del 1989) e che quindi hanno un valore dichiarato e liquidato, costituito dal valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione, si deve ritenere che tale valore costituisca il termine iniziale per determinare il valore da assoggettare a tassazione ai sensi dell'articolo 82 del Tuir.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.