



Roma, 30 gennaio 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello - Articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – IRPEF - Patto di riservato dominio - Art. 67, comma 1, lettera b) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67 del Tuir è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, in data ...1992, ha acquistato, nel comune di ..., un terreno agricolo dall'Ente ALFA, con patto di riservato dominio a favore del medesimo Ente. Solo in seguito al pagamento dell'ultima rata del prezzo d'acquisto, avvenuta in data ...2007, la parte venditrice ha rilasciato il consenso alla cancellazione del riservato dominio gravante sul fondo (atto notarile del ...2008). L'interpellante chiede di sapere se, in caso di cessione dell'immobile, il calcolo dei cinque anni dalla data di acquisto, ai fini dell'imponibilità o meno della plusvalenza come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del DPR 917/86, possa farsi decorrere dall'anno della stipula dell'atto di compravendita con patto di riservato dominio (1992), ovvero dal momento del riscatto.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

L'interpellante ritiene che il possesso e il godimento del terreno abbiano avuto inizio, in realtà, molto tempo prima dei cinque anni previsti formalmente dall'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, e che, in sostanza, l'atto di assenso alla cancellazione del riservato dominio possa considerarsi come quietanza del pagamento del prezzo nonché mero consenso all'eliminazione di una garanzia gravante sull'immobile in questione (come nel caso di assenso alla cancellazione dell'ipoteca), piuttosto che alla stregua di un atto concreto di trasferimento della proprietà del terreno.

La richiedente, inoltre, è dell'avviso che, nella fattispecie, non sia rinvenibile un intento speculativo poiché l'eventuale vendita del bene risponderrebbe semplicemente alla "impossibilità di fatto a proseguire nel godimento del fondo"; è del parere, quindi, che l'eventuale plusvalenza non debba essere tassata quale reddito diverso a norma dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, ed è altresì convinta che tale interpretazione debba essere estesa anche al coniuge, sposato il ...1999 e che "(...) a fini esclusivamente civilistici è divenuto formalmente proprietario al 50% del terreno, vigendo il regime di comunione legale tra coniugi al momento della cancellazione del riservato dominio, e che pertanto, in caso di cessione, figurerebbe quale parte venditrice insieme alla moglie".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, qualifica come redditi diversi le plusvalenze che derivano, tra l'altro "*...dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni..*".

Sul punto deve precisarsi che, in considerazione delle altre disposizioni normative contenute nello stesso TUIR, nella nozione di beni immobili di cui alla lett. b), del comma 1, del citato art. 67 sono da ricomprendersi unicamente le cessioni:

- dei fabbricati, a prescindere dalla destinazione loro attribuita; e

- dei terreni a destinazione agricola, con conseguente esclusione di quelli lottizzati e di quelli sui quali siano state eseguite opere intese a renderli edificabili.

Per quanto riguarda il caso concreto oggetto dell'interpello, con il quale è richiesto in sostanza di chiarire quando debba ritenersi acquistato un terreno agricolo di cui si è acquisita la disponibilità attraverso la stipula di un contratto di riservato dominio, la scrivente ritiene che il *dies a quo*, ai fini della decorrenza del quinquennio di cui all'art. 67, comma 1, del TUIR, debba essere individuato nel momento del pagamento dell'ultima rata in considerazione del fatto che è solo in quel momento che il compratore acquista la proprietà della cosa.

La vendita con riserva di proprietà è un contratto regolato dall'art. 1523 del codice civile per il quale *“nella vendita a rate con riserva di proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna”*.

Si tratta di una tipologia di norma che consente al compratore di godere fin da subito del bene oggetto della vendita senza l'esborso totale del prezzo pattuito ed al venditore di essere garantito dalla possibilità di recuperare il bene qualora il prezzo non dovesse essere interamente pagato.

Conseguentemente è escluso che il c.d. “effetto traslativo” si possa verificare prima del pagamento dell'ultima rata – Sent. Cass. Civ. 19 ottobre 1992, n. 11450 – ancorché il compratore acquisti immediatamente il godimento del bene assumendosi i rischi relativi ad un eventuale perimento o deterioramento dell'oggetto.

Ciò premesso, la scrivente ritiene naturale individuare il momento di decorrenza dei cinque anni richiesti dall'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, per la tassazione o meno della plusvalenza eventualmente realizzata, all'atto del verificarsi dell'effetto traslativo, non avendo rilevanza alcuna, a tal fine, il momento di stipula dell'atto di compravendita.

Pertanto, qualora si verificasse l'ipotesi della cessione del terreno agricolo in questione, ai fini dell'assoggettamento a tassazione della plusvalenza come

reddito diverso, di cui all'art. 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR, la decorrenza dei cinque anni dovrà essere calcolata a far data dal momento di riscatto del terreno agricolo dall'Ente ALFA, avvenuta in data ...2007.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.