

## IMPOSTE SUL REDDITO

## ***Il costo fiscalmente riconoscibile all'area acquisita per donazione nel reddito di lavoro autonomo e d'impresa***

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

### **Riforma del reddito di lavoro autonomo e novità Legge di Bilancio**

Scopri di più

L'articolo 8, DLgs. di riforma dell'Irpef e dell'Ires attuativo della L. 111/2023 (Legge delega di riforma fiscale), apporta delle **modifiche all'[articolo 68, Tuir](#)**, ed in particolare sostituisce il comma 2, quarto periodo, disponendo che: *“Per i **terreni acquistati per effetto di successione** si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nella relativa dichiarazione .....Per i **terreni acquistati per effetto di donazione** si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di **ogni altro costo successivo inerente**”*.

Trattasi di una modifica che, in virtù della sua inclusione nell'[articolo 68, Tuir](#), raccorda il suo valore disciplinare ad un **parametro determinativo** che parrebbe potersi impiegare solo nell'ambito dei **redditi diversi**, allo scopo di **evitare le precedenti triangolazioni sospette nell'imminenza della vendita** del terreno **preclusive dell'emersione delle plusvalenze**. In tale sede, si vuole verificare la **portata della modifica** con riferimento ai redditi di **lavoro autonomo e d'impresa**. In altri termini, le fattispecie che si vogliono considerare riguardano la **costruzione di un immobile su un'area acquisita gratuitamente da un lavoratore autonomo**, successivamente impiegato esclusivamente **nell'esercizio della professione e conclusivamente venduto**, in unione con l'altro caso di costruzione di un immobile da parte di un imprenditore su **un'area sempre acquisita gratuitamente ed iscritta nelle scritture contabili d'impresa ([articolo 65, Tuir](#))**.

In ordine al professionista, l'immobile, anche se non ammortizzabile, assume la **connotazione di bene strumentale**, nel caso venga **destinato esclusivamente all'esercizio della professione**, secondo le precise prescrizioni dell'[articolo 43, comma 2, Tuir](#), per cui, in caso di successiva vendita, esso è nella **potenziale condizione di generare la fattispecie di plusvalenza realizzata**, di cui al comma 1bis, dell'[articolo 54, Tuir](#). In tale caso, si tratta di accertare il **quantum della plusvalenza fiscalmente rilevante**, facendo dipartire l'esame dal comma 1 ter, dell'[articolo 54, Tuir](#), il quale correla, in senso generale, la determinazione delle plusvalenze alla **differenza positiva tra il corrispettivo percepito ed il relativo costo non ammortizzato**. Vanno, quindi, individuate **le componenti costitutive del sottraendo** (il costo non ammortizzato), ossia se esso possa essere **inteso inclusivo**, oltre che dei costi di costruzione, anche **dell'area acquisita**

**gratuitamente** in raccordo con il costo sostenuto dal donante. In ordine alla questione posta, non si dispone nell'ambito del reddito di lavoro autonomo di **alcun supporto normativo** utile ad individuare la soluzione, in ossequio ad un **tracciato legislativo anche solo indiziario**, per cui la soluzione non può che venire raccordata ad una **coerenza di sistema**, coordinata con il parametro costituzionale della **capacità contributiva**, in congiunzione con quello della **razionalità/uguaglianza di indeclinabile governo dell'obbligo impositivo**.

Tali parametri costituzionali non possono che rimanere **insensibili ad una mera tipicizzazione nominalistica** delle categorie reddituali, salvo **chiare ostruzioni legislative che**, in ogni caso, devono fondarsi su **solidi fondamenti giustificativi**. Nel caso in esame, qualora l'ipotizzata costruzione fosse avvenuta in un **ambito fiscale estraneo** a quello professionale, con la costruzione dell'immobile si sarebbe avuto la **volturazione dell'area in fabbricato e nel solo caso del disinvestimento** infraquinquennale si sarebbe generata la plusvalenza come reddito diverso, raccordata alla differenza tra il **corrispettivo percepito** ed il costo costituito dalla **somma dei costi di costruzione e del costo dell'area sostenuto dal donante della medesima**.

Nell'ambito del **reddito di lavoro autonomo**, la rilevanza della **plusvalenza rimane connessa alla perduranza** della qualifica di bene **strumentale dell'immobile**, non correlandosi alla **durata dei 5 anni successivi all'ultimazione della costruzione** e tale diversificazione del fattore tempo trova giustificazione nel fatto che, nei redditi diversi, esso **funge da elemento sintomatico**, legislativamente scelto, dell'intento speculativo e della sua consequenziale sussunzione nel paradigma del cd "reddito prodotto".

In ordine, però, al **quantum della plusvalenza** (come indice di ricchezza conseguita) **non appare rendersi rinvenibile alcun motivo causale** che consenta di diversificare il quantum dell'obbligo impositivo, se non la (ininfluente) categoria nominalistica del reddito. Appare, quindi, rispondere ad un **criterio di equità fiscale legittimare il trasbordo di tale nozione convenzionale di costo**, anche nelle altre categorie di reddito, indipendentemente dalla circostanza **dell'approdo legislativo nell'ambito dei redditi diversi**. Anzi, tenendo conto che la modifica si è resa necessaria da un lato per **razionalizzare la fattispecie imponibile** (raccordandola a quella dei disinvestimenti in genere degli immobili) e dall'altra per **ostruire possibili piani simulatori** in pregiudizio dei diritti erariali, **nel caso in questione la plusvalenza**, al riparo da agevoli condotte fraudolente, potrebbe apparire **ancora più ragionevole ricongiungerla temporalmente al solo periodo di inclusione nel regime fiscale** del reddito di lavoro autonomo dell'immobile (il che implicherebbe la determinazione del valore normale dell'area al momento dell'inizio della costruzione finalizzata alla professione).

Tuttavia, poiché **nell'ambito dei redditi diversi** la **rilevanza fiscale della plusvalenza** (che matura in capo all'area) perdura sine die, appare più consono, con i citati principi costituzionali di presidio dell'obbligazione tributaria, considerare retroattivamente la plusvalenza a **far tempo dall'acquisto del donante**, al fine di perequare le conseguenze impositive, rendendo **ininfluente la volturazione della categoria nominalistica del reddito**.

Identica soluzione appare lecita anche nel caso di **area acquisita gratuitamente** e attratta al

regime d'impresa, ai sensi dell'[articolo 65, Tuir](#). A tal proposito, tale norma, al comma 3bis, rinvia al **costo determinato in base alle disposizioni**, di cui al D.P.R. 689/1974, nel quale è dato testualmente rinvenire: *“I beni immobili e i beni iscritti in pubblici registri sono valutati singolarmente in base al costo, assumendo come tale il valore definitivamente accertato ai fini delle imposte di registro o di successione o, in mancanza, il prezzo indicato nell'atto di acquisto, maggiorati degli oneri accessori di diretta imputazione”*.

Anche in tal caso, il mancato richiamo al valore dichiarato (o definito), ai fini dell'imposta sulle donazioni, rende plausibile, per i complessivi motivi già sopra argomentati, **raccordare il valore d'iscrizione dell'area nelle scritture d'impresa al costo sostenuto dal donante**, allo scopo di perseguire in modo identico una **soluzione impositiva fondata sul medesimo indice di ricchezza**, solo diversificato sul piano della categoria reddituale di riferimento. L'alternativa di considerare **pari a zero il valore fiscalmente riconosciuto dell'area per mancanza di una vicenda successoria** o acquisitiva a **titolo oneroso da parte dell'imprenditore** in questione, come indicato nella riportata norma del D.P.R. 689/1974, **non corrisponderebbe**, infatti, ad alcuna logica impositiva, ma anzi genererebbe una **discriminazione di alcuna conciliazione costituzionale**, per cui il rinvio letterale della citata norma al **prezzo indicato nell'atto di acquisto in modo impersonale**, senza un preciso raccordo soggettivo, è da ritenere possa consentire di correlarlo a quello di acquisto del donante, anche in virtù, si ripete, **di una necessaria interpretazione costituzionalmente orientata**.