

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 673-A bis

Gaetano Petrelli

VALORE FINALE INVIM IN CASO DI VENDITA DELLA PIENA PROPRIETA' ED ESTINZIONE DELL'USUFRUTTO DOPO IL 31 DICEMBRE 1992

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî in data 17 ottobre 1997
Approvato dal Consiglio Nazionale il 24 ottobre 1997*

Viene posto un quesito circa le modalit  di calcolo dell'imposta INVIM, ed in particolare in ordine alla determinazione del valore finale, nell'ipotesi di alienazione del diritto di piena propriet  da parte di un soggetto, originario acquirente della sola nuda propriet , che divenga titolare della piena propriet  successivamente al 31 dicembre 1992, causa l'estinzione dell'usufrutto verificatasi dopo la suddetta data.

Anteriormente al 1992, il problema trovava una soluzione testuale nel disposto dell'articolo 7, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643, che recita: "La consolidazione dell'usufrutto con la nuda propriet  nella persona del nudo proprietario per decorso del termine o per causa naturale non da' luogo all'applicazione dell'imposta. Nei successivi trasferimenti del bene o costituzione di diritti reali l'incremento imponibile si determina considerando quale valore iniziale quello della piena propriet  all'atto dell'acquisto e dall'incremento cos  determinato si detrae quello sottoposto a tassazione all'atto della costituzione dell'usufrutto". La norma si coordinava perfettamente con quella dell'articolo 6, comma 2, dello stesso D.P.R. 643/1972, in base al quale il valore finale coincideva con "quello dichiarato o quello maggiore definitivamente accertato per il trasferimento del bene ai fini dell'imposta di registro o di successione", e, soprattutto, non poteva sussistere alcuna diversit  tra il diritto trasferito ed il diritto oggetto di imposizione. Pertanto, sia il valore, sia la natura del diritto, individuati al momento dell'alienazione, coincidevano necessariamente con

quelli rilevanti ai fini della determinazione del valore finale INVIM. In tale sistema normativo, l'articolo 7, comma 3, disciplinava (e non poteva essere diversamente) esclusivamente l'ipotesi di estinzione del diritto di usufrutto nel periodo rilevante ai fini INVIM, e cioè nel periodo intercorrente tra il momento dell'acquisto (o dell'ultima tassazione) ed il momento rilevante ai fini della determinazione del valore finale, all'epoca coincidente con l'alienazione (o con il compimento del decennio ai fini dell'imposta *ex art. 3*).

L'articolo 17, comma 6, del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 ha peraltro disposto la soppressione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili con effetto dal 1° gennaio 1993; il successivo comma 7, lettera a), ha, come è noto, disposto che "il valore finale, da indicare nella dichiarazione, è assunto in misura pari a quello dell'immobile alla data del 31 dicembre 1992". Viene a crearsi pertanto uno iato, una frattura tra i due momenti impositivi (ai fini, rispettivamente, dell'INVIM e delle imposte di registro, donazione o successione), il che determina, necessariamente, l'irrelevanza, ai fini INVIM, delle modifiche intervenute nella natura e nel valore del bene successivamente al 31 dicembre 1992. Pertanto, a titolo esemplificativo:

- le tariffe, i redditi dominicali, le rendite catastali, i moltiplicatori rilevanti ai fini della c.d. valutazione automatica dei fabbricati urbani sono quelle vigenti alla data del 31 dicembre 1992¹;
- la qualifica di agricolo o edificabile ai fini INVIM del terreno trasferito - ai fini della c.d. valutazione automatica - deve essere rilevata alla data del 31 dicembre 1992;
- nell'ipotesi di costruzione di un fabbricato nel fondo alienato successivamente al 31 dicembre 1992, oggetto di imposizione ai fini INVIM sarà esclusivamente il terreno;
- nell'ipotesi di fabbricato in costruzione alla data del 31 dicembre 1992, ai fini dell'applicazione del criterio del "doppio incremento", non si tiene conto dell'eventuale ultimazione (e del valore del fabbricato ultimato) successivamente alla predetta data, e quindi si considera il solo incremento dell'area²;
- nell'ipotesi di alienazione del diritto di usufrutto o del diritto di nuda proprietà, l'età dell'usufruttuario da tenere in considerazione ai fini dell'applicazione dei coefficienti (di recente modificati con la legge 23 dicembre 1996 n. 662) è quella al

¹ In tal senso, Circ. Min. Fin. - Dir. generale Fin. locale, 18 gennaio 1993 n. 3, in *CNN Strumenti*, voce 0890, p. 18.1.

² Circ. Min. Fin. 18 gennaio 1993, cit..

31 dicembre 1992 (dovendosi, evidentemente, tener conto delle probabilita' di sopravvivenza dell'usufruttuario, e quindi del valore dei diritti di usufrutto e nuda proprieta', a quella data).

Rispetto alle fattispecie sopra indicate, si potrebbe obiettare che nell'ipotesi in esame non si ha soltanto una modifica nella struttura o nel valore del bene, ma piuttosto una differenza tra il diritto alienato ed il diritto posseduto alla data del 31 dicembre 1992: l'articolo 2, comma 1, del D.P.R. 643/1992, nel disporre che "L'imposta si applica all'atto dell'alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito, anche per causa di morte, o per usucapione del diritto di proprieta' o di un diritto reale di godimento sull'immobile", presupporrebbe invece la coincidenza tra diritto trasferito e diritto oggetto di imposizione. In realta', nella fattispecie in oggetto, trattasi pur sempre dello stesso diritto, e cioe' del diritto di proprieta', che, "compresso" a causa dell'esistenza del diritto di usufrutto, si "espande" non appena lo stesso usufrutto viene meno³.

Ai fini di una corretta soluzione del problema, occorre peraltro, a mio avviso, tener conto del fatto che con il decreto legislativo 504/1992 sono state abrogate implicitamente (*ex art. 15 delle preleggi*) tutte le norme legislative incompatibili con la nuova normativa, ed in particolare tutte le norme del D.P.R. 643/1972 che presupponevano l'identita' tra l'oggetto del trasferimento e l'oggetto dell'imposizione al 31 dicembre 1992. Occorre, pertanto, non tenere eccessivo conto della lettera degli articoli 2 e 7 del suddetto D.P.R. 643/1972, ma piuttosto analizzare la complessiva disciplina dell'imposta INVIM, quale risulta dalla combinazione delle due leggi sopra citate. Ed occorre soprattutto, ai nostri fini, tener conto in primo luogo degli effetti civilistici dell'estinzione del diritto di usufrutto: nel momento in cui l'usufrutto viene meno (per morte, cessazione del termine, consolidamento, ecc.), cessano, *con quella decorrenza*, gli effetti dell'usufrutto stesso nei rapporti tra proprietario ed usufruttuario e nei rapporti con i terzi: di conseguenza il diritto di proprieta' si "espande", per ricomprendere quelle facolta' che prima erano comprese nelle facolta' dell'usufruttuario, e che in capo all'usufruttuario sono rimaste anche posteriormente al

³ Sulla configurazione dell'usufrutto come diritto parziario che limita il diritto di proprieta', nel quale ultimo sono comprese, anche se quiescenti, le facolta' di godimento proprie dell'usufrutto, e quindi sull'identita' strutturale dei diritti di piena proprieta' e nuda proprieta', v. BIGLIAZZI GERI - *Usufrutto, uso e abitazione*, Milano 1979, p. 21 ss., e dottrina ivi citata.

31 dicembre 1992⁴. Pertanto, anche ai fini di una valutazione della capacità contributiva dell'alienante (parametro di sicura rilevanza anche nell'ambito dell'imposta INVIM, ai sensi dell'articolo 53, primo comma, della Costituzione), l'incremento di valore maturato al 31 dicembre 1992 sicuramente riguardava il solo diritto di nuda proprietà. A ciò occorre aggiungere, per comprendere meglio la *ratio* del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, che alla soppressione dell'INVIM con effetto dal 1° gennaio 1993 ha fatto da contrappeso l'istituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), imposta al cui pagamento è tenuto l'usufruttuario e non il nudo proprietario, e che, nella fattispecie che ci occupa, è stata quindi pagata annualmente dall'usufruttuario, a decorrere dal 1° gennaio 1993 e fino all'estinzione del diritto di usufrutto.

Alla luce di quanto sopra, si può ritenere che, in tutti i casi in cui ricorra una disomogeneità, una non perfetta corrispondenza del contenuto dei diritti e delle facoltà trasferiti, rispetto ai diritti e le facoltà di cui il soggetto passivo era titolare alla data del 31 dicembre 1992, è esclusivamente la situazione a quest'ultima data a dover essere presa in considerazione. Di conseguenza, si prospettano le seguenti soluzioni:

- il titolare della nuda proprietà al 31 dicembre 1992 diviene successivamente titolare della piena proprietà (per estinzione dell'usufrutto, o per acquisto dello stesso da potere dell'usufruttuario): il valore finale va determinato con esclusivo riferimento alla nuda proprietà al 31 dicembre 1992, tenendo conto, ai fini dei coefficienti di legge, dell'età dell'usufruttuario alla medesima data;
- il titolare del diritto di usufrutto al 31 dicembre 1992 diviene successivamente titolare della piena proprietà (per acquisto della nuda proprietà, e conseguente consolidamento): come sopra precisato, il valore finale viene determinato con esclusivo riferimento al diritto di usufrutto, valorizzato alla medesima data del 31 dicembre 1992.

Si ritiene, concludendo, di poter interpretare le norme sopra riportate nel senso che, nell'attuale sistema normativo, non si presuppone necessariamente una perfetta identità di contenuto tra il diritto trasferito e quello che forma oggetto di imposizione ai fini INVIM, e che quest'ultimo deve essere individuato con esclusivo riferimento alla

⁴ Sull'effetto di "espansione" del diritto di proprietà per effetto del venir meno dell'usufrutto a seguito

situazione giuridica soggettiva dell'alienante a titolo oneroso (o dell'acquirente a titolo gratuito) alla data del 31 dicembre 1992. Conseguentemente, con riferimento al quesito in oggetto, il valore finale dell'immobile alienato va riferito al diritto di nuda proprietà'.

Gaetano Petrelli