

## REDDITI DIVERSI

### FATTISPECIE

I redditi diversi costituiscono una categoria di reddito dal carattere eterogeneo e residuale rispetto alle altre categorie.

L'[art. 67 del TUIR](#) prevede un'elencazione tassativa di tali redditi che hanno caratteristiche diverse tra loro in quanto provenienti da diverse fonti produttive di reddito.

Nel capoverso del comma 1 è affermato il principio generale che i redditi elencati *“sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale 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, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente”*.

Sono, inoltre, considerati redditi diversi i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo - se non già sottoposti a sequestro o confisca penale - qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'[art. 6, comma 1, del TUIR](#).

In generale, i redditi diversi sono tassati secondo il principio di cassa. Pertanto, devono essere dichiarati nel periodo d'imposta in cui sono effettivamente percepiti. Nel caso, quindi, di riscossione dei corrispettivi in forma parziale (per dilazione di pagamento o rateazioni) deve essere dichiarato il reddito diverso proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta.

Un'eccezione a tale principio è costituita dai redditi diversi di natura finanziaria derivanti da titoli per i quali è stata esercitata l'opzione per il cd. regime del risparmio gestito di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 461 del 1997, che non sono tassati secondo il principio di cassa ma in base al risultato della gestione maturato nel periodo d'imposta.

***Tabella 1 - Redditi diversi***

1. plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;
2. plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione 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, nonché, 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. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;
3. plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate;
4. plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate;
5. plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo;
6. redditi realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria;
7. plusvalenze ed altri proventi realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;
8. vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;
9. redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;
10. redditi di beni immobili situati all'estero;
11. redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'art. 53 del TUIR;
12. redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende;
13. plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58 del TUIR;
14. differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore;
15. redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;
16. redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
17. indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa, premi e compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche;
18. plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'art. 171, comma 2, del TUIR

## PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DI IMMOBILI E TERRENI

Costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera a), del TUIR le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici.

Inoltre, ai sensi della successiva lettera b), costituiscono redditi diversi 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.

Come chiarito nella [ris. n. 319/E del 24 luglio 2008](#), una cessione di terreni lottizzati può configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, comma 1, lettera a), del TUIR, quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all'urbanizzazione dell'area, completa ***l'iter*** amministrativo.

L'autorizzazione comunale alla lottizzazione va assunta come momento di "inizio" della lottizzazione e, quindi, come momento a cui va riferito il costo del terreno ai fini della determinazione della plusvalenza.

Ai sensi della citata lettera b) costituiscono altresì redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione.

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Si evidenzia che la rivendita di fabbricati acquistati per usucapione non è riconducibile alla previsione di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), in quanto l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo di carattere oneroso.

Quanto ai contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili di cui all'[art. 23 D.L. 12 settembre 2014, n. 133](#), il corrispettivo del trasferimento dell'immobile oggetto di tali contratti deve essere assoggettato ad imposizione in base alla disciplina dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR.

Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), le cessioni di aree edificabili sono invece, in ogni caso, imponibili.

Generano redditi diversi anche le somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio o percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi.

Le indennità di occupazione e gli interessi comunque dovuti sulle predette somme, concorrono alla formazione dei redditi diversi, ma costituiscono reddito per il loro intero ammontare.

Gli enti eroganti, all'atto della corresponsione di tali somme, comprese le somme per occupazione temporanea, risarcimento danni da occupazione acquisitiva, rivalutazione ed interessi, devono operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento. E' facoltà del contribuente optare, in sede di dichiarazione annuale dei redditi, per la tassazione ordinaria, nel qual caso la ritenuta si considera effettuata a titolo di acconto.

Per quanto riguarda la determinazione delle plusvalenze, l'[art. 68 del TUIR](#) stabilisce, in linea generale, che la plusvalenza è data dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

La plusvalenza realizzata viene imputata secondo il criterio di cassa e limitatamente alla parte di corrispettivo effettivamente incassata.

Per i terreni lottizzati che sono stati acquisiti oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione, si assume come prezzo di acquisto il valore normale del terreno al quinto anno anteriore. Se i terreni lottizzati sono stati acquisiti a titolo gratuito il costo è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione.

Per i terreni edificabili (non lottizzati) di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice ISTAT.

L'[art. 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448](#) ha consentito ai contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data.

Per poter utilizzare il valore “rideterminato”, in luogo del costo storico, il contribuente era tenuto al versamento (fino a 3 rate) di un'imposta sostitutiva nella misura del 4 (ora 8%) parametrata al valore risultante da un'apposita perizia giurata (entro 30 giugno) di stima redatta da professionisti abilitati.

Il costo di acquisto rideterminato, secondo le modalità contenute nella citata disposizione, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere a) e b), del TUIR.

Per quanto riguarda la tassazione delle plusvalenze immobiliari realizzate ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, l'[art. 1, comma 496, della L. 23 dicembre 2005, n. 266](#) (finanziaria 2006) prevede la possibilità per il contribuente di optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, con aliquota pari al 20 per cento.

L'imposta sostitutiva in questione costituisce, quindi, una modalità di tassazione delle plusvalenze immobiliari (con esclusione di quelle derivanti dalla cessione di terreni edificabili) alternativa rispetto a quella ordinaria.

Tale forma speciale di prelievo è applicabile solo su richiesta della parte venditrice al notaio, il quale provvede al versamento dell'imposta sostitutiva per conto del cedente.

## PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI

**Dal 1° gennaio 2019 sono cambiati i criteri di tassazione** delle plusvalenze derivanti dalla cessioni di partecipazioni poste in essere dalle **persone fisiche non in regime di impresa**, che costituiscono **redditi diversi** da indicare nel **quadro RT** del modello Redditi PF.

La **Legge di bilancio 2018** ([articolo 5 D.Lgs. 461/1997](#)) ha infatti modificato la disciplina fiscale relativa ai criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni: a partire dalle plusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2019 non dovranno più essere tenute distinte le **partecipazioni qualificate** da quelle **non qualificate**.

Il trattamento fiscale sarà il medesimo e consiste nell'assoggettamento ad un **imposta sostitutiva nella misura del 26%**.

Poiché fino alle **plusvalenze realizzate entro il 31 dicembre 2018** trovano applicazione le vecchie regole che distinguono tra:

- **partecipazioni qualificate**, le cui plusvalenze concorrono a formare il reddito nella misura del **58,14%** (percentuale modificata a decorrere dal 2018 dal **M. 26.05.2017**);
- **non qualificate**, le cui plusvalenze sono tassate con l'applicazione **dell'imposta sostitutiva del 26%**;

è importante definire quando si realizza una plusvalenza da cessione di partecipazioni, per applicare la corretta modalità di tassazione.

In particolare, **le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso** delle partecipazioni, e quindi il trasferimento della partecipazione, e **non** nell'eventuale diverso momento in cui viene **liquidato il corrispettivo della cessione**.

**La percezione del corrispettivo**, infatti, che **individua il periodo d'imposta nel quale deve avvenire la tassazione** dell'avvenuta cessione, può verificarsi, in tutto o in parte, sia in un momento antecedente che successivo al trasferimento della partecipazione, come accade nei casi di pagamento in **acconto** ovvero nel caso di **dilazioni** del pagamento.

Di conseguenza, in caso di **cessione perfezionata antecedentemente al 1° gennaio 2019**, la

plusvalenza sarà assoggettata ad **imposizione con il vecchio regime**, anche se il corrispettivo sarà **incassato nel 2019**.

E nel caso in cui il contribuente abbia percepito nel **2018** somme a titolo di **acconto** su una cessione che sarà **perfezionata nel 2019**, la relativa plusvalenza sarà tassata nel **2019** con assoggettamento ad **imposta sostitutiva** nella misura del 26%, sia se si riferisce ad una partecipazione qualificata che non.

Come precisato infatti dalla [circolare 165/E/1998](#) *“qualora nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui è stata effettuata la cessione il contribuente abbia percepito somme o valori a titolo di **anticipazione**, di essi si dovrà tenere conto ai fini della determinazione del **corrispettivo** e, pertanto, **gli stessi non sono tassabili nell'anno in cui sono percepiti ma in quello in cui la cessione si è perfezionata**; qualora il contribuente non abbia percepito nel periodo d'imposta in cui e' avvenuto il suddetto trasferimento tutto il corrispettivo pattuito, ai fini del calcolo della plusvalenza (o della minusvalenza) si dovrà tener conto del costo di acquisto delle partecipazioni, titoli e diritti ceduti proporzionalmente corrispondente alle **somme percepite nel periodo d'imposta**”.*

Come noto, le partecipazioni **si considerano 'qualificate** se superano uno dei seguenti limiti, relativi alla percentuale di **diritto di voto** esercitabile nell'assemblea ordinaria od alla percentuale di partecipazione al **capitale** sociale:

- **S.p.a. quotate in borsa od al mercato ristretto:** partecipazioni superiori al **2% dei voti**,  
oppure superiori al **5% del capitale** sociale;
- **S.p.a. non quotate ed altri soggetti IRES (esempio S.r.l.):** partecipazioni superiori al **20% dei voti** in assemblea ordinaria od al **25% del capitale** sociale o del patrimonio;
- **Società di persone:** partecipazioni superiori al **25% del capitale**.

## PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DI ALTRE ATTIVITÀ' FINANZIARIE

Costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera **c-ter**), del TUIR le plusvalenze realizzate mediante:

1. cessione a titolo oneroso, ovvero rimborso, di titoli o certificati di massa, diversi da quelli di natura partecipativa, con esclusione dei titoli rappresentativi di merci;
2. cessione a termine o prelievo da depositi e conti correnti di valute estere;
3. cessione a titolo oneroso di metalli preziosi allo stato grezzo o monetato;
4. cessione a titolo oneroso o rimborso di quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo.

## MODALITÀ' DETERMINAZIONE CAPITAL GAIN

Le plusvalenze relative alla cessione di partecipazioni sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito (ovvero la somma percepita o il valore dei beni rimborsati), ed il costo (ovvero il valore d'acquisto), aumentato di ogni onere inerente alla sua produzione (bolli e altre imposte indirette, commissioni, spese notarili, ecc.), con l'esclusione degli interessi passivi (cfr. [art. 68, comma 1, del TUIR](#)).

Nel caso di acquisto per successione si assume come costo di acquisto il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti di tale imposta. Per i titoli esenti dal tributo successorio si assume come costo il valore normale alla data di apertura della successione.

Nel caso di acquisto per donazione il contribuente deve assumere il costo del donante e, cioè, quello che il donante avrebbe assunto come costo o valore di acquisto se, invece di donare l'attività finanziaria di cui abbia il possesso l'avesse ceduta a titolo oneroso.

L'[art. 5 della legge finanziaria per il 2002](#) ha consentito ai contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data.

Per poter utilizzare il valore “rideterminato”, in luogo del costo storico, il contribuente era tenuto al versamento (fino a 3 rate) di un'imposta sostitutiva nella misura del 4% (ora 8%) parametrata al valore risultante da un'apposita perizia giurata (entro 30 giugno) di stima redatta da professionisti abilitati.

Il costo di acquisto rideterminato, secondo le modalità contenute nella citata disposizione, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere c) e **c-bis**), del TUIR, tenendo sempre conto che l'assunzione del valore “rideterminato” non consente il realizzo di minusvalenze.

## ALTRI REDDITI DIVERSI

L'art. 67, comma 1, lettera **d)**, del TUIR prevede che costituiscono redditi diversi le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali.

Nella [ris. n. 141/E del 30 dicembre 2010](#) è stato chiarito che rientrano tra tali redditi le vincite conseguite per effetto della partecipazione a giochi **on-line**.

L'[art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#) prevede che tali vincite o premi, se corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23 dello stesso decreto, sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con facoltà di rivalsa.

Nella citata ris. n. 141/E del 2010 è stato altresì chiarito che nel caso in cui l'erogazione dei suddetti redditi avvenga da parte di un soggetto che non è sostituto d'imposta, si rende necessario l'adempimento degli obblighi dichiarativi in capo al contribuente.

I premi e le vincite costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione (cfr. [art. 69, comma 1, del TUIR](#)).

La successiva lettera **e)** del comma 1 dell'art. 67 del TUIR considera redditi diversi i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli.

Ai sensi dell'[art. 70, comma 1, del TUIR](#) i censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorché consistenti in prodotti del fondo o commisurati ad essi, e i redditi dei beni immobili situati nel territorio dello Stato che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, concorrono a formare il reddito complessivo nell'ammontare e per il periodo di imposta in cui sono percepiti.

I redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, costituiscono redditi diversi se il soggetto beneficiario di tale reddito non è l'autore o l'inventore del bene immateriale, ma ha acquisito il diritto allo sfruttamento economico dello stesso a titolo oneroso o a titolo gratuito (cfr. art. 67, comma 1, lettera g), del TUIR). Gli stessi costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 25 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso (cfr. [art. 71, comma 1, del TUIR](#)). Pertanto, nel caso in cui tali diritti siano stati acquisiti a titolo gratuito (successione o donazione) costituisce reddito l'intero ammontare percepito senza operare alcuna riduzione.

Su tali redditi ai sensi dell'[art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973](#), nei confronti dei soggetti residenti i sostituti d'imposta che corrispondono i compensi applicano una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'IRPEF, mentre nei confronti dei soggetti non residenti la ritenuta è applicata nella misura del 30% a titolo di imposta.

Costituiscono, altresì, redditi diversi quelli derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende (cfr. art. 67, comma 1, lettera h), del TUIR). La disposizione precisa che l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi. Tali redditi sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione (cfr. art. 71, comma 2, del TUIR).

Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera ***h-bis***), del TUIR costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58 del medesimo testo unico (***mortis causa*** o a titolo gratuito da familiari), sempreché gli eredi o i donatari non abbiano continuato l'attività d'impresa.

Costituisce altresì reddito diverso la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore (cfr. art. 67, comma 1, lettera ***h-ter***), del TUIR).

Sono inoltre compresi nella categoria dei redditi diversi quelli derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente (cfr. art. 67, comma 1, lettera i), del TUIR).

Costituiscono redditi diversi anche quelli derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (cfr. art. 67, comma 1, lettera /), del TUIR). Sui compensi corrisposti a soggetti residenti nel territorio dello Stato per tali prestazioni, all'atto del pagamento, deve essere applicata una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dai percipienti con l'obbligo di rivalsa (cfr. [art. 25 D.P.R. n. 600 del 1973](#)).

Ai sensi della medesima lettera /) sono redditi diversi quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Anche, in questo caso, è previsto l'obbligo per i sostituti d'imposta di effettuare la ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF (cfr. [cir. n. 28/E del 4 agosto 2006](#)).

Nella [ris. n. 6/E del 19 gennaio 2015](#) è stato chiarito che il corrispettivo percepito per la cessione di un contratto preliminare relativo alla compravendita del bene immobile costituisce reddito diverso ai sensi della citata disposizione.

Quanto ai contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili di cui all'[art. 23 D.L. 12 settembre 2014, n. 133](#), nell'ipotesi di cui al comma 1-bis in cui il conduttore non eserciti il diritto di acquistare l'immobile entro il termine prestabilito, per il proprietario, la parte dell'acconto prezzo eventualmente trattenuta costituirà un reddito diverso, derivante dall'assunzione di obblighi di permettere ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera /), del TUIR, imponibile per un importo corrispondente a quanto trattenuto.

La successiva lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 dispone che costituiscono redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

Tali indennità, rimborsi forfetari, premi e compensi non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7500 euro. Non concorrono altresì a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale (cfr. [art. 69, comma 2, del TUIR](#)).

Infine costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'[art. 171, comma 2, del TUIR](#) ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti.

In tale fattispecie rientrano le plusvalenze derivanti dall'apporto o dal conferimento di beni, quali ad esempio partecipazioni, immobili o terreni, in sede di trasformazione eterogenea, vale a dire in nel caso di trasformazione da un soggetto IRPEF ad un soggetto IRES.

La trasformazione non comporta l'emersione di plusvalenze tassabili nell'ipotesi in cui il conferimento abbia ad oggetto beni la cui cessione non rientra nelle fattispecie elencate nell'art. 67 del TUIR. Non genera una plusvalenza, ad esempio, il conferimento di fabbricati o terreni non edificabili posseduti da oltre cinque anni.