

ART. 67 LETT. A) E B) D.P.R. 917/1986 - PERMUTA DI APPARTAMENTI CON TERRENI LOTTIZZATI

Premesso il seguente caso: permuta di appartamenti con un terreno edificabile, per il quale è stata già stipulata una convenzione di lottizzazione con il Comune ma non è stato ancora rilasciato il permesso di costruire. Per il terreno quasi tutto edificabile ed in piccola parte agricolo, è stata redatta una perizia giurata di stima da utilizzare per il pagamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza. Il terreno è stato acquistato per donazione nel febbraio 2007 e la convenzione di lottizzazione è stata stipulata nel giugno 2007.

Si chiede di conoscere:

- Se ai fini del calcolo della plusvalenza il terreno rientri nella lett. a) o nella b) dell'art 67 D.P.R. 917/1986 e pertanto se il costo del terreno debba essere determinato tenendo conto del suo valore normale alla data di inizio della lottizzazione nel caso della lett. a) dell'art 67 ovvero se debba considerarsi quale prezzo di acquisto il valore del terreno dichiarato nell'atto di donazione aumentato di ogni altro costo successivo, nonché dell'Ici, nel caso della lett. b) dell'art. 67;
- Se avendo la perizia giurata di stima effettuato una rivalutazione di tutto il terreno sia della parte edificabile sia della parte agricola la plusvalenza debba essere pagata sul valore complessivo del terreno e quindi anche sul valore della parte agricola ovvero se possa essere pagata solo con riferimento al valore della parte edificabile;
- Se nell'atto uno dei permutanti possa accollarsi validamente il debito tributario della plusvalenza facente carico all'altro permutante.

In ordine al primo quesito bisogna stabilire quale sia la distinzione tra le ipotesi di cui alla lett. a) e quelle ex lett. b) nell'ambito di operatività dell'art. 67 Tuir e se la stessa abbia valore anche con riferimento alla disciplina dell'art 68 Tuir.

La problematica è stata trattata dalla risoluzione n 319 del 24 luglio 2008 che ha indicato quando un terreno cessa di essere qualificato semplicemente come "suscettibile di utilizzazione edificatoria" e diviene un " terreno lottizzato".

La risoluzione precisa che un terreno può dirsi lottizzato e la sua cessione apprezzarsi ai fini della applicazione dell'art. 67 lett. a) del Tuir quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione. La data di inizio della lottizzazione ai fini della individuazione delle fattispecie ex lett. a) e b) coincide con quella di stipula della convenzione giacché l'autorizzazione comunale è subordinata alla stipula della convenzione stessa.

Ai fini delle determinazioni ex art. 68 Tuir invece il fisco ritiene che il valore normale vada calcolato con riferimento alla data della autorizzazione da assumersi come data di inizio della lottizzazione e dunque non alla data di stipula della convenzione.

Tutto ciò probabilmente per evitare manovre elusive.

La data di inizio della lottizzazione coinciderà con due momenti distinti. La data di stipula della convenzione ai fini dell'art. 67 e la data della autorizzazione comunale per l'operatività dell'art. 68.

Ai fini della soluzione del quesito diventa decisivo individuare il soggetto che abbia curato e sottoscritto la convenzione di lottizzazione e solo nel caso in cui la fattispecie sia riconducibile alla ipotesi ex lett. a), in relazione alla determinazione del valore ex art 68 occorrerà far riferimento alla data del rilascio della autorizzazione comunale benché precedente.

Se, come sembrerebbe dall'ordine cronologico degli atti, la convenzione fosse stata sottoscritta dalla parte donataria la conclusione sarebbe quella di collocare la fattispecie nell'ambito della vendita ex lettera a).

Dunque il costo del terreno andrebbe stabilito tenuto conto del suo valore normale alla data di inizio della lottizzazione coincidente con quello del terreno alla data della autorizzazione comunale (benché a tale data non ancora di proprietà della donataria permutante).

A conclusione opposta della collocazione tra le ipotesi plusvalenti ex lett. b) art. 67 Tuir si sarebbe giunti nel caso in cui la convenzione di lottizzazione fosse stata curata e sottoscritta direttamente dalla parte donante.

Il trasferimento del terreno da parte del donatario acquirente a titolo gratuito di un terreno già lottizzato è regolato infatti secondo la lettera b) dell'art. 67 Tuir e ciò anche sul piano della determinazione del costo iniziale ex art 68. A tal fine si ricorda che il mancato richiamo del disposto del 1° comma anche nel 2° comma dell'art. 68 Tuir ha legittimato il dubbio se debba essere preso in considerazione il costo di acquisto in capo al donante piuttosto che quello risultante dalla donazione (si consulti PURI, Studio n. 106-2006/T "Tassazione della plusvalenza da cessione terreno edificabile pervenuto per donazione" e Studio n. 265-2007/T "Sulla imponibilità delle plusvalenze derivanti dalla vendita di un terreno edificabile in un momento immediatamente successivo alla donazione dello stesso").

Rimane da considerare se la fattispecie possa presentare profili elusivi.

Dal punto di vista formale la vicenda appare delineata; tuttavia lo scarso lasso temporale intercorso tra atto di donazione e stipula della convenzione potrebbe legittimare il dubbio che l'intera soluzione negoziale sia stata programmata per far conseguire alla donataria permutante un indebito risparmio di imposta dipendente dal calcolo più favorevole della plusvalenza.

Il fisco potrebbe contestare tale circostanza a norma dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600 del 1973.

In ordine al secondo quesito trattandosi di terreno lottizzato si ha motivo di ritenere che il terreno "agricolo" abbia perso tale destinazione a vantaggio di una vocazione potenzialmente edificatoria anche se solo indirettamente, essendo appunto inserito nella lottizzazione. Argomentando anche dal recente orientamento giurisprudenziale della Cassazione (n. 5166 del 2013 e 23316 del 2013) si ritiene preferibile assoggettare a plusvalenza l'intero valore del terreno.

In ordine al terzo quesito si ribadisce quanto già sostenuto nello studio n. 21 del 2012, ovvero che è vietato qualsiasi patto contrario al divieto di intrasferibilità dell'onere di imposta.

Nel sistema è espresso in tal senso un principio di carattere generale. Si ricorda che già l'art. 40 della legge 5 marzo 1963 n. 246 aveva sanzionato con la nullità ogni patto inteso a trasferire su soggetti diversi da quelli tenuti per legge l'onere dell'imposta sul plusvalore delle aree fabbricabili ma anche altre norme in materia tributaria hanno espresso tale concetto. (Si rinvia a CANNIZZARO,

FEDELE, MASTROIACOVO, Studio n. 1-2006/S “Autonomia privata e distribuzione dell'onere del tributo”).

Per ulteriori approfondimenti si rinvia a RAPONI Studio Tributario n. 21-2012/T. “Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili”.

Francesco Raponi