

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/07/2008 n. 319

Oggetto:

Interpello -ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212. IRPEF - plusvalenze-
cessione terreni lottizzati- art. 67 DPR 22 dicembre 1986 n. 917

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (T.U.I.R), e' stato esposto il seguente.

QUESITO

Si rappresenta il caso di alcuni proprietari di terreni (acquisiti per successione) situati nell'area di recupero urbano della zona di..., accorpabili in un unico comprensorio che si intende lottizzare, presentando un piano di attuazione al fine di pervenire alla firma della convenzione di lottizzazione, senza, pero', provvedere alle conseguenti opere di urbanizzazione che saranno invece eseguite dalla parte acquirente; i proprietari, infatti, hanno intenzione, firmata la convenzione ed ottenuta la autorizzazione, di vendere tutti i terreni ad un'unica parte acquirente. Il corrispettivo della cessione verra' pattuito per l'intero comprensorio in base alla cubatura totale edificabile ed imputato a ciascuno dei proprietari proporzionalmente alla dimensione di ciascun singolo terreno; percio', i singoli contratti prevederanno un corrispettivo proporzionato alla superficie di ciascun singolo terreno e che, pertanto, terra' conto sia del terreno che dello ius aedificandi e dunque della cubatura che compete a ciascun terreno.

Sulla base di cio', istante ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale applicabile ai fini IRPEF alla fattispecie descritta con particolare riferimento alla individuazione temporale della data di inizio della lottizzazione e quindi alle modalita' di determinazione delle plusvalenze.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, ai fini della determinazione dei valori iniziali, ritiene che la locuzione "lottizzazione di terreni" non debba necessariamente designare l'espletamento di attivita' volte alla realizzazione materiale di opere dirette a conseguire l'edificabilita' dei terreni, ma possa consistere anche nel solo mero completamento delle attivita' amministrative finalizzate ad ottenere l'autorizzazione alla realizzazione di interventi di lottizzazione.

La parte ritiene, altresì, che la ripartizione pro quota, in base alla superficie dei terreni (e dunque della cubatura che ad essa imputabile), del valore del comprensorio all'inizio della lottizzazione e del corrispettivo percepito dalla successiva vendita in blocco dei terreni lottizzati, con conseguente applicazione della disciplina fiscale prevista dalle norme surrichiamata, costituisca una soluzione interpretativa coerente sia con la norma fiscale sia con la peculiarita' delle concrete condizioni in cui i soggetti stessi si trovano.

Pertanto l'istante ritiene che:

a) Il valore iniziale deve essere determinato alla data della firma della convenzione e rilascio della autorizzazione, in base a perizia sul valore normale;

b) La perizia, avra' ad oggetto il comparto nel suo insieme, come sommatoria di tutti i terreni, in base al valore dell'area complessiva lottizzata;

c) Il corrispettivo per ciascun contratto sara' determinato ripartendo l'intero corrispettivo pattuito in base alla dimensione di ciascun terreno rispetto all'intero comprensorio, che, quindi, sara' proporzionato non alla cubatura che si sviluppera' su ciascun terreno per effetto della

localizzazione delle varie componenti urbanistiche ma alla cubatura che compete al terreno in ragione della dimensione dello stesso;
 d) I soggetti residenti in Brasile, denunceranno in Italia le plusvalenze derivanti dalla lottizzazione e vendita dei terreni liquidando e pagando le relative imposte nei modi ordinari, senza necessita' di includere tali redditi nella propria dichiarazione dei redditi da presentare in Brasile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 67 del TUIR, tra i redditi diversi da assoggettare a tassazione, menziona:

- . alla lettera a), 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;
- . alla lettera b) le plusvalenze realizzate a seguito di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Per quanto riguarda la determinazione delle plusvalenze, l'art. 68 del TUIR stabilisce, in linea generale, che la plusvalenza e' 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.

Tuttavia, 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 e' 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 richiamata lettera b), 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.

La cessione di terreni o fabbricati in seguito a lottizzazione riceve pertanto da parte del legislatore un trattamento fiscale piu' favorevole, rispetto alle cessioni di terreni edificabili, di cui all'art. 67, lett. b), del TUIR. Per i terreni lottizzati, infatti, ai fini della determinazione della plusvalenza, e' consentito assumere come costo di acquisto il valore dell'area al momento di inizio della lottizzazione, o al quinto anno anteriore a tale inizio, a differenza di quanto previsto per i terreni edificabili per i quali si assume il costo di acquisto originario (aumentato delle spese e rivalutato in base all'indice ISTAT) o il valore indicato nell'atto di successione o di donazione.

Il criterio previsto in riferimento ai terreni lottizzati, che ha riguardo all'inizio della lottizzazione, consente di ridurre l'onere fiscale nella fase della vendita dei terreni medesimi.

La ratio del diverso trattamento rispetto ai terreni edificabili va ravvisata nel maggior impegno economico e giuridico profuso da chi lottizza un terreno, in considerazione della complessita' della vicenda lottizzatoria che implica anche attivita' di trasformazione urbanistica.

Cio' premesso, assume rilievo individuare il momento in cui un terreno cessa di essere qualificato semplicemente come "suscettibile di utilizzazione edificatoria" per essere qualificato come "lottizzato".

Al riguardo va rilevato che il piano di lottizzazione e' uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale. Quando il Comune non sia dotato di piano particolareggiato, i privati che intendono procedere alla lottizzazione di un terreno a scopo edificatorio, possono inserirsi nella sequenza di atti e procedimenti in cui si esprime la disciplina urbanistica, presentando appositi piani di lottizzazione contenenti prescrizioni di dettaglio, al fine di armonizzare la loro iniziativa con le scelte pianificatorie degli strumenti urbanistici generali.

In base alla legge urbanistica (legge n. 1150 del 1942 e successive modificazioni), l'autorizzazione da parte del comune alla lottizzazione di un terreno a scopo edilizio e' subordinata alla stipula di una convenzione che stabilisca tutti gli oneri a carico del privato per quanto riguarda la realizzazione delle opere di urbanizzazione. Come ha rilevato la giurisprudenza piu' recente, la lottizzazione di un'area si completa e

diviene perfetta con la stipula della convenzione, (Cass. 14 dicembre 2007, n. 26275). In particolare la giurisprudenza ha precisato che la convenzione e' condizione di efficacia del provvedimento di autorizzazione alla lottizzazione, con la conseguenza che l'autorizzazione del piano di lottizzazione da parte del comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione della convenzione non sia intervenuta.

Una cessione di terreni lottizzati puo' di conseguenza configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, 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 peraltro come momento di "inizio" della lottizzazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze, di cui all'art. 68, comma 2, del TUIR.

Con riferimento al caso di specie, pertanto, trattandosi di terreni acquisiti per successione, si e' dell'avviso che ai fini della determinazione della plusvalenza di cessione dei lotti susseguente alla stipula della convenzione di lottizzazione, gli istanti potranno considerare quale costo di acquisto il valore normale dei terreni risultante dalla perizia indicata nell'istanza, riferito alla data in cui il comune avra' rilasciato l'autorizzazione, dato che questa va considerata l'inizio della lottizzazione. Per le modalita' di determinazione del valore normale in perizia, occorrera' inoltre fare riferimento alla disciplina contenuta nell'art. 9, comma 3 che ne stabilisce i criteri.

Va infine ricordato che le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni lottizzati devono concorrere come redditi diversi alla formazione del reddito complessivo del cedente nell'anno in cui e' percepito il corrispettivo.

Anche i soggetti residenti in Brasile dovranno dichiarare in Italia i redditi in questione, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett f), del TUIR, secondo cui si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi diversi derivanti da beni che si trovano nel territorio stesso.

La stessa convenzione tra il governo della Repubblica italiana ed il governo della Repubblica federale del Brasile per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito (ratificata con legge 29.11.1980, n. 844) esprime lo stesso principio, laddove prevede che gli utili derivanti dall'alienazione di beni immobili sono imponibili nello Stato contraente dove i beni immobili sono situati.

Si evidenzia infine che la scrivente non e' competente a pronunciarsi in ordine agli obblighi fiscali da assolvere in Brasile sulla base della normativa vigente in quel paese.

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