

RIDETERMINAZIONE VALORE TERRENO - CESSIONE PARZIALE - IMPUTAZIONE VALORE A PARTE RESIDUA

Si chiede di conoscere la soluzione del seguente quesito:

“rivalutazione di area edificabile parte della quale in sede di convenzione edilizia venga ceduta al comune gratuitamente e di conseguente valore iniziale di riferimento per il calcolo della plusvalenza; in sostanza si può ‘trasferire’ l’intero valore rivalutato alla parte edificabile rimasta o il valore rivalutato va imputato proporzionalmente alla superficie utile rimasta?”

La soluzione

Il valore di acquisto della porzione di area successivamente ceduta gratuitamente al comune, anche se rivalutato a norma dell’art 7 legge n 448 del 2001 e successive proroghe, non può essere utilizzato per incrementare l’analogo valore di acquisto della residua parte edificabile del medesimo terreno.

Al contrario il valore di acquisto di un terreno oggetto di rideterminazione potrà essere interamente utilizzato ai fini del calcolo della plusvalenza se riferito alla sola porzione edificabile del medesimo terreno con esclusione di quella porzione che sarà ceduta al comune a titolo gratuito e ciò risulti chiaramente dalla perizia.

La perizia ex art 7 legge n 448 del 2001 e successive proroghe può (poteva) essere fin dall’origine orientata tenendo conto della successiva utilizzazione edificatoria dell’area interessata.

Il caso

La problematica di cui al quesito riguarda nello specifico l’esatta determinazione del valore di acquisto di un terreno oggetto di cessione a titolo oneroso ai fini del calcolo della plusvalenza imponibile, che come noto è determinata dalla differenza tra corrispettivo incassato e prezzo di acquisizione aumentato dei costi inerenti deducibili appositamente documentati.

Il costo o valore fiscale di acquisto del terreno oggetto di cessione può essere sostituito dal valore indicato da una perizia redatta a norma dell’art 7 legge 28.12.2001 e successive proroghe.

Muovendo da tali premesse si può escludere che ai fini del calcolo della plusvalenza possa essere utilizzato il valore di acquisto di un “altro terreno”, perché, a tali fini, può essere utilizzato “in sostituzione” solo il valore fiscale di acquisto rideterminato del “medesimo terreno” o meglio “solo la proporzionale parte dello stesso valore riferibile alla porzione di terreno “ oggetto di cessione.

Il valore di acquisto da prendere in considerazione dunque non è l’intero valore risultante dalla perizia e ricavabile dalla sommatoria dell’ammontare riferito al terreno ceduto al comune e di quello della restante porzione edificabile oggetto di cessione, ma solo quest’ultimo. Infatti la

porzione di terreno ceduta al comune assume una identificazione autonoma e diversa rispetto alla porzione di terreno edificabile la cui cessione determinerà l'eventuale conseguimento di una plusvalenza.

Non è possibile quindi incrementare il valore iniziale di acquisto ai fini del calcolo della plusvalenza aggiungendo a esso il valore rideterminato di un altro terreno anche se ceduto gratuitamente al Comune per consentire l'edificazione sul primo (ceduto a titolo oneroso) e anche se tale valore di acquisto (da aggiungere) sia stato rideterminato unitariamente nella medesima operazione di rivalutazione.

Tale conclusione è sostenibile anche argomentando dal tenore letterale dell'art 68 tuir e dell'art 7 della legge n 448 del 2001.

Il Fisco ⁽¹⁾ inoltre ha avuto modo di precisare che ai fini della determinazione delle plusvalenze è consentito di assumere, in luogo del costo di acquisto o del valore dei terreni edificabili e di quelli agricoli (**solo**) il valore ad essi attribuito mediante una perizia giurata di stima previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 4%. Precisando inoltre che il valore attribuito al cespite dalla perizia tiene conto "solo" delle "sue" condizioni urbanistiche, geologiche, eccetera, esistenti al momento della valutazione, probabilmente diverse da quelle proprie di un altro terreno o della residua parte dello stesso.

In definitiva ai fini del calcolo della plusvalenza non è consentita altra forma incrementativa del prezzo di acquisto e quindi neanche il "trasferimento" dell'intero valore rivalutato alla parte edificabile rimasta.

La diversa destinazione urbanistica della medesima particella catastale : rivalutazione di terreni parzialmente edificabili

Come si è già sottolineato alla medesima conclusione si può pervenire anche con riferimento alla cessione di una parte di un terreno (previo frazionamento) oppure alla cessione totale di un terreno che sia solo parzialmente edificabile, e ciò anche quando il valore di acquisto originario sia stato oggetto della medesima procedura di rivalutazione e quindi dell'unica perizia predisposta a tal fine.

Nel primo caso (cessione parziale), ferma restando la perizia di stima sull'intero terreno, ai fini del calcolo della plusvalenza occorrerà assumere come valore iniziale quello percentualmente corrispondente alla porzione ceduta. A seguito del necessario frazionamento catastale risulterà oggetto di cessione un terreno diverso rispetto a quello oggetto di rivalutazione.

Nel secondo caso, (pressoché coincidente con quello in esame) in cui gli strumenti urbanistici prevedano destinazioni urbanistiche differenziate all'interno della stessa particella catastale, l'interessato avrebbe potuto operare la rideterminazione del valore di acquisto limitatamente alla parte edificabile. ⁽²⁾

Il Fisco ⁽³⁾ ha precisato che in tale ipotesi non è richiesto (almeno relativamente alla rivalutazione) il frazionamento del terreno essendo possibile la sola indicazione dello strumento urbanistico; in sede di predisposizione o variazione del Piano regolatore di norma risultano già individuate le porzioni di area edificabile.

Nel nostro caso dunque la perizia poteva essere fin dall'origine orientata tenendo conto della successiva utilizzazione edificatoria dell'area interessata. ⁽⁴⁾

La nuova perizia e il rimborso dell'imposta sostitutiva per la parte di rivalutazione non utilizzata

Per completezza del discorso visto che seguendo la soluzione prospettata verrebbe a risultare non più utilizzabile la parte rivalutata del valore di acquisto riferito al terreno ceduto gratuitamente è opportuno porsi il problema se sia o meno consentito il rimborso della relativa imposta sostitutiva versata.

Come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate ⁽⁵⁾ una volta espressa la volontà di procedere nella rideterminazione del costo di acquisto il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata in mancanza di un'apposita disposizione in tal senso. Pertanto non può essere avanzata la richiesta di rimborso proporzionale dell'imposta sostitutiva.

Il contribuente avrebbe potuto ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata solo se prima della scadenza dei termini avesse proceduto a una nuova rideterminazione. ⁽⁶⁾

La risoluzione n 322 del 9.10.2002

Il documento di prassi in oggetto sembrerebbe legittimare una conclusione completamente diversa rispetto a quanto fin qui sostenuto. Nello specifico il fisco sostiene, con riferimento a un caso simile a quello in esame riferito a terreni appartenenti a una società, che il valore di acquisto delle aree cedute al comune non potrà che essere riattribuito alle residue aree interessate all'attività di trasformazione edilizia, e di conseguenza la valorizzazione delle rimanenze subirà una variazione positiva in misura esattamente corrispondente a quella negativa contestualmente effettuata. L'incremento di valore dei terreni conseguente alla suddetta operazione contabile assume anche rilievo fiscale in quanto realizza il semplice ribaltamento di un costo già iscritto in bilancio e direttamente imputabile alla unitaria iniziativa edilizia in corso di realizzazione. ⁽⁷⁾

Tali conclusioni se trovano una giustificazione sul piano contabile non possono però essere utilizzate per giungere a conclusioni diverse rispetto al caso che ci occupa.

A tale risultato si giunge non solo perché la risoluzione in argomento non riguarda un'ipotesi di cessione a titolo oneroso delle aree residue e si riferisce a una tematica propria del reddito d'impresa quando la vicenda che ci occupa riguarda la determinazione di un reddito diverso, i cui presupposti impositivi sono completamente diversi, ma anche per ragioni più specifiche.

La vicenda cui fa riferimento la risoluzione n 322 del 2002 si riferisce solo alla corretta valutazione delle rimanenze finali e quindi solo a esigenze di natura contabile. Del resto la risoluzione in esame sembrerebbe legittimare le conclusioni cui si è giunti sopra laddove sostiene che l'incremento di valore dei terreni assume rilievo fiscale non perché comporta una lievitazione del patrimonio netto della società a fronte dell'emersione di valori latenti ma solo perché realizza il semplice ribaltamento di un costo già iscritto in bilancio.

Non ritenendosi applicabile l'art 76 comma 1 lett c) tuir (ora art 110 lett c) tuir) ⁽⁸⁾ si dà inoltre correttamente rilevanza fiscale ai fini della determinazione del costo del bene non all'incremento derivante dal maggior valore delle aree interessate, ma solo ai maggiori valori che derivano dalla capitalizzazione dei costi sostenuti per l'edificazione che si ritiene corretto ripartire solo sulle aree effettivamente edificate perché ritenuti oneri accessori di diretta imputazione in quanto sostenuti per lo sviluppo del progetto immobiliare.

-
- 1)** Circ n 15 del 1 febbraio 2002 par. 3
 - 2)** Così Circ n 81 del 6 novembre 2002 par. 2.3
 - 3)** Circ n 81 del 6 novembre 2002 par. 2.3
 - 4)** In tal senso Abritta-Cacciapaglia-Carbone-De Fusco-Sirianni Testo unico delle imposte sui redditi Ipsoa 2009 pag 1302 e 1303
 - 5)** Circ. n 47 del 24 ottobre 2011 par 1.3
 - 6)** E fatta salva l'ipotesi di utilizzo del medesimo importo in compensazione.
 - 7)** La risoluzione aggiunge : Come tale, non comporta ne' una lievitazione del patrimonio netto della società a fronte dell'emersione di valori latenti, ne' implica un'indiretta traslazione di costi da un cespite non più presente nel patrimonio della società ad uno diverso. Non si configura, pertanto, l'ipotesi di cui all'articolo 76, comma 1, lett. c) del TUIR, dovendosi dare rilevanza fiscale ai maggiori valori, che derivano dalla capitalizzazione di costi sostenuti in forza di obbligazioni contrattuali, direttamente riconducibili ad un unico, complesso, progetto edilizio.
Infine, si ritiene corretto ripartire sulle aree effettivamente edificate l'insieme dei costi sostenuti, comprensivi di quelli accessori allo sviluppo del progetto immobiliare, in modo che possano contrapporsi ai ricavi che verranno realizzati dalla cessione degli edifici.
 - 8)** Da cui si desume in sostanza che nella determinazione del costo fiscalmente riconosciuto non deve essere considerata la eventuale plusvalenza da rivalutazione iscritta in bilancio così Abritta cit pag 2542 cit.