

# IL CALCOLO DELLA PLUSVALENZA SULLA VENDITA DI AREE FABBRICABILI INSERITE IN UNA LOTTIZZAZIONE PER L'EDILIZIA RESIDENZIALE PRIVATA.

Difficoltà interpretative delle norme - soluzioni diverse e contrastanti - illegittimità - un vasto contenzioso – come difendersi.

*di*

*Massimo Santamaria*

## Seconda Parte

L'art. 68, comma 2, del Tuir stabilisce che il costo dei terreni edificatori acquisiti a titolo gratuito deve essere determinato tenendo conto del **valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione.**

Per capirci meglio immaginiamo una lottizzazione in cifre e immaginiamo come data di inizio il 30 giugno 2001:

a) venti lotti di mq. 600 ciascuno per una estensione di mq.....	12.000,00
b) strade di lottizzazione per una estensione di mq.....	3.400,00
c) parcheggi per una estensione di mq.....	2.600,00
<hr/>	
area netta residenziale mq.....	18.000,00
d)- area “standard” da cedere gratuitamente al Comune. per l'urbanizzazione secondaria per una estensione di mq.....	3.000,00
<hr/>	
area totale edificatoria mq	21.000,00

Premesso che la data di riferimento per stabilire il valore iniziale della lottizzazione coincide con quella della stipula o, meglio secondo me, della registrazione della Convenzione stipulata con il Sindaco del Comune interessato, esaminiamo quale parte dell'area edificatoria andrà a far parte del valore iniziale della lottizzazione al 30 giugno 2001:

**1) il costo dei mq. 18.000,00 dell'area residenziale calcolato in base al prezzo per mq. applicabile in quella regione agraria *ratione temporis*, oppure, ancora meglio, in base al prezzo di vendita del primo lotto.**

Sull'inserimento nel calcolo di questo valore non vi sono dubbi o contestazione da parte della dottrina e della giurisprudenza, né da parte dell'Ag. delle Entrate.

**2) il costo dei mq. 3.000,00 della c.d. "area standard" da cedere gratuitamente al Comune.**

Sull'inserimento di questo valore sono sorte contestazioni, molte nella dottrina, poche e contraddittorie nella giurisprudenza. Negazione assoluta da parte dell' Agenzia delle Entrate che lo esclude sostenendo in primo luogo che la norma parla di "spese" e non di "oneri", obiezione errata in quanto l'art. 68 sopra citato non parla né di spese né di oneri, **ma di "costi"** e in un bilancio contabilmente esatto i c.d. "costi" **comprendono sia le spese che gli oneri e i vincoli che gravano sulla contabilità in modo obbligatorio.** E, in secondo luogo, che si tratterebbe di una cessione gratuita **effettuata con spirito liberale** in cambio di servizi urbanistici; obiezione anche questa errata per non dire inconcepibile, in quanto non si tratta assolutamente di cessione gratuita volontaria bensì di un adempimento di precisi **"obblighi contrattuali"** riportati nella Convenzione che costituiscono un onere necessario alla iniziativa urbanistica per realizzare una lottizzazione senza il quale non si potrebbe procedere alla stipula della Convenzione stessa. Un altro motivo valido per tale concezione è il fatto reale che il valore dell'area "standard" è uno dei maggiori costi di una lottizzazione. Senza considerare poi che molti Comuni lasciano passare decine di anni senza eseguire su quell'area ricevuta gratuitamente dal lottizzante alcuna opera che potrebbe essere

considerata, secondo la tesi dell’Agenzia delle Entrate, un servizio urbanistico in cambio della cessione gratuita o un vantaggio di natura fondiaria per la lottizzazione.

Anche qui possiamo intervenire con l’esame del lessico italiano (ormai retaggio di pochi cultori), per capire meglio cosa significa nella lingua italiana: **ogni**. Consultiamo l’Enciclopedia Treccani che riporta: “*ciascun elemento di un insieme*” e, se esaminiamo a fondo questa definizione e la confrontiamo con quella del citato art. 68, notiamo che l’interpretazione più consona della frase del Tuir basata sul lessico italiano è senza dubbio: “**umentato di tutti i costi successivi inerenti, cioè necessari per la realizzazione di un qualcosa, che altro non può essere che la lottizzazione.**”

Concludendo anche l’art.68 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Plusvalenze - andrebbe modificato al comma 1 con l’aggiunta delle parole **in grassetto**: “umentato di ogni altro costo, **onere o vincolo obbligatori inerenti** al bene medesimo, **compresi tutte le spese per la documentazione necessaria e tutti i costi dei lavori e delle opere di urbanizzazione primaria previsti nel progetto e nella Convenzione di lottizzazione stipulata con il Comune nonché il valore dell’area “standard” da trasferire gratuitamente al Comune per l’urbanizzazione secondaria.**”

D’altra parte esiste anche la prova che, ai fini della ex INVIM, le cessioni gratuite delle aree ai Comuni per la realizzazione delle opere di lottizzazione, in forza di convenzione urbanistica, andavano incluse tra le spese incrementative (art. 13 DPR n. 643 del 1972; Cassazione n. 185 del 13/01/1988; n. 3578 del 23/03/1992; Comm. trib. II grado di Pavia n. 6 del 22/01/1996).

## **2) I successivi costi inerenti alla lottizzazione**

- **le spese e onorario per il progetto di lottizzazione compresi i frazionamenti**
- **i costi della Convenzione di lottizzazione**
  - a) diritti comunali (se stipulata dal segretario comunale)

- b) spese notarili (se stipulata dal notaio)
- c) bolli, registrazione e trascrizione
- **il costo della fidejussione a garanzia dell'importo totale dei lavori di urbanizzazione primaria.**
- **il costo delle fatture sulla base del contratto di appalto dei lavori di urbanizzazione primaria, strade, illuminazione stradale pubblica, fognature, impianti idrici, impianti elettrici, parcheggi, ecc...**

### **3) La rivalutazione del valore iniziale**

Il valore iniziale, inoltre, deve essere rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati; cosa che è stata estesa anche ai terreni e fabbricati acquisiti per successione (Corte Costituzionale sent. n.328 del 1 luglio – 9 luglio 2002).

Il calcolo della rivalutazione in base agli indici dei prezzi al consumo risulta differente di anno in anno perché su di esso incide per ciascun lotto non solo l'estensione, ma anche, pur partendo sempre dall'anno di inizio della lottizzazione, l'anno d'imposta in cui è stato registrato il relativo atto di vendita del lotto oggetto di accertamento. In questo esempio abbiamo immaginato l'inizio della lottizzazione in data 30 giugno 2001 – e immaginiamo anche la data dell'accertamento al 30 giugno 2013, scegliendo un intervallo di 12 anni non a caso, ma per poter discutere anche della conservazione dei documenti.

### **4) Plusvalenza di cui all'art. 68 D.P.R. 22 dicembre 1986, n.**

#### **917. Calcolo**

Abbiamo già visto che le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1, dell'art. 67 del Tuir sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nei vari periodi di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene lottizzato al momento di inizio della

lottizzazione, **aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.**

Ho anche scritto che non è la prima volta che la dottrina affronta il tema della notevole incertezza interpretativa degli articoli 67 e 68 del Tuir, pertanto ora non resta che fare un esempio di calcolo della plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso dei terreni lottizzati per poterci difendere dall'accertamento.

Riepiloghiamo il calcolo partendo dal valore iniziale della lottizzazione:

1) per prima cosa diamo un valore all'area residenziale alla data di inizio della lottizzazione che, come abbiamo detto, coincide "*ratione temporis* con la data di stipula o registrazione della Convenzione che abbiamo immaginato al 30 giugno 2001:

mq.18.000 x €. 30,00.....	540.000,00 +
2) costo dell'area standard ceduta gratuitamente	
al Comune...mq. 3.000,00...x €.30,00.....	90.000,00 .
3) costo del progetto di lottizzazione.....	25.000,00
4) tutti i costi di onorari di stipula della Conven-	
zione, registrazione e trascrizione.....	490,00
5) i costi della fidejussione.....	400,00
6) i costi dei lavori di urbanizzazione.....	50.110,00
	-----
	706.000,00
7) rivalutazione..(2001... 2013 = 27,5%.).....	194.150,00
	-----
	900.150,00

€. 900.150,00 : mq. 18.000,00 = €. 50,01 al mq. (così abbiamo ottenuto il costo totale della lottizzazione riferito a metro quadrato di terreno lottizzato)

Se dovessimo fare il calcolo della plusvalenza su un lotto venduto avremmo:  
30 giugno 2013 - Lotto n. x = mq.600,00 venduto al prezzo di €.36.000,00  
€. 36.000,00 : mq. 600,00 (estensione del Lotto) = €. 60,00 al mq. (così abbiamo ottenuto il ricavo della cessione a titolo oneroso riferito a metro quadrato del Lotto)

Calcolo della plusvalenza per la Dichiarazione dei redditi

	Quadro RL	
	CORRISPETTIVI	
	entrate	uscite
Vendita Lotto n. x..mq. 600,00 x .€. 60,00....	36.000,00	
componenti passivi mq. 600,00 x €. 50,01 ....		30.006,00
	<hr/>	
	36.000,00 -	30.006,00
conguaglio...	30.006,00	
	<hr/>	
plusvalenza.	5.994,00	

Questa sarebbe la “plusvalenza” di cui all’art. 67 del Tuir ovvero la differenza tra i corrispettivi percepiti nei vari periodi di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene lottizzato al momento di inizio della lottizzazione, **umentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo**, da dichiarare nel Quadro RL redditi diversi, della Dichiarazione dei redditi.

### **5) Accertamento – come difendersi**

Il prezzo per metro quadrato dell’area residenziale che abbiamo, come esempio, fissato in € 30,00 al metro quadrato può essere attinto, come già detto, sia dal prezzo stabilito per la regione agraria di competenza, sia dal prezzo di vendita del primo lotto. Però è consigliabile, prima di stabilire il prezzo di vendita dei lotti, recarsi all’Ufficio tecnico del Comune per farsi rilasciare una copia della delibera con la quale il Comune ha stabilito il prezzo minimo dei suoli edificatori agli effetti dell’ICI e non dichiarare mai nell’atto di vendita dei lotti un prezzo più basso del minimo stabilito dal Comune. Questo servirà per due motivi: sia per difendersi da eventuali accertamenti che generalmente considerano il prezzo di vendita troppo basso, ipotizzando un occultamento parziale di esso, sia per potersi difendere da eventuali

espropri da parte del Comune, perché il prezzo di vendita dei lotti se dichiarato tale agli effetti del pagamento dell'ICI (ora IMU) può essere opposto al prezzo per metro quadrato di cui al decreto di esproprio, qualora fosse inferiore al prezzo dichiarato dal contribuente per il pagamento dell'imposta ICI o IMU.

L'accertamento sulle plusvalenze realizzate dalla vendita di suoli edificatori inseriti in una lottizzazione residenziale regolarmente autorizzata si può basare soltanto sui seguenti argomenti:

- 1) frazionamenti abusivi per guadagnare una maggiore estensione;
- 2) documentazione dei costi incompleta o non valida;
- 3) inserimento, nel calcolo del valore iniziale, di costi non ritenuti ammissibili;
- 4) omissione della compilazione del Quadro RL nella Dichiarazione dei redditi e conseguente omissione della plusvalenza;
- 5) errore di calcolo della rivalutazione o di altro;

Per fare un esempio abbiamo immaginato la data di inizio della lottizzazione al 30 giugno 2001 e l'accertamento in data 30 giugno 2013.

### **La difesa del contribuente può essere basata su i seguenti punti:**

**punto 1)** se si tratta effettivamente di frazionamenti abusivi non c'è nulla da fare. Bisogna presentarsi al contraddittorio e tentare di concordare per evitare complicazioni e guai maggiori;

**punto 2)** se si tratta di documentazione falsa vale quanto scritto al punto 1; se si tratta di documenti mancanti come fatture o altro, essendo ritenuto il lottizzante un privato cittadino e non un imprenditore, hanno valenza le norme vigenti sulla conservazione dei documenti previste dall'art. 2220 del cod. civile come modificato dall'art.7 bis, comma 4 del DL. 10 giugno 1994, n.357, convertito con modificazioni dalla L. 8 agosto 1994, n. 489 e cioè: **“conservazione per dieci anni di registrazioni contabili, fatture, lettere e telegrammi sia spediti che ricevuti,”** e quelle sul legittimo affidamento e sulla buona fede del contribuente previste dai principi tipici dello Statuito del contribuente nonché da molte sentenze **della Corte di Cassazione, tra cui la n. 17576 del 2002.**

Siccome abbiamo previsto l'inizio della lottizzazione nell'anno 2001 e l'accertamento nell'anno 2013, sarebbero trascorsi più di 10 anni e pertanto l'Agenzia non può più – secondo la giurisprudenza della Cassazione – richiedere la presentazione di documenti contabili ultradecennali che potrebbero già essere stati distrutti.

Vi sono due sole eccezioni: la prima per le imprese che hanno la contabilità di beni ammortizzabili, la seconda nel caso in cui le fatture emesse oltre il decimo anno siano rate di un medesimo bene e di un medesimo prezzo che pervengano ratizzate da anni precedenti.

**punto 3)** se si tratta di costi non ammissibili, l'unico costo discutibile è quello dell'area "standard" da trasferire a titolo gratuito al Comune. La difesa si deve basare su quanto da me sostenuto nel *Titolo 5) valore iniziale della lottizzazione*.

**punto 4)** se l'Agenzia delle Entrate non si è limitata a considerare il calcolo della plusvalenza da lottizzazione, ma ha anche accertato un maggior valore del prezzo di vendita del Lotto oggetto dell'accertamento **umentando il prezzo riportato nell'atto pubblico registrato**, tale tipo di accertamento è illegittimo se il contribuente lottizzante dimostra che tale prezzo è comunque superiore al minimo stabilito dal Comune agli effetti dell'ICI.

Inoltre, a parte la essenzialità della suesposta eccezione vi sono altre considerazioni da fare su quanto stabilito dall'art. 76, comma 4, DPR. n.597 del 1973 ai fini della determinazione delle plusvalenze speculative.

Abbiamo, infatti, due interessanti sentenze, una della Comm. Trib. di I grado di Treviso ed una della Comm. Trib. di I grado di Reggio Emilia che chiariscono che **“ai fini della determinazione delle plusvalenze speculative”** per **“prezzo reale”** deve intendersi, in mancanza di altri elementi probatori (cioè presunzioni gravi, precise e concordanti- n.d.a.), **quello risultante dagli atti notarili**, non assumendo rilevanza alcuna il maggior valore rilevato ai fini dell'imposta di registro. Infatti, il concetto di **“valore”** è del tutto estraneo alla nozione di **“plusvalenza”** individuata nel nuovo art. 68, comma 1, del Tuir, il quale dispone che le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti ed il prezzo di acquisto.

Pertanto se può essere valido considerare una differenza tra l'ammontare del corrispettivo dichiarato nell'atto pubblico ed il “**valore reale**” dell'area stabilito dall'Ufficio, tale differenza, però, non può essere considerata una presunzione grave, precisa e concordante idonea a provare la reale esistenza di un maggior corrispettivo “**incassato**” e “**non dichiarato**”, Comm. Trib. di I grado di Treviso – sez. III – n. 2623 del 6 nov. 1985 e un' altra della Comm. Trib. provinciale di Reggio Emilia, n. 16 del 18 genn. 2010.

**punto 5)** se si tratta di mancata compilazione del Quadro RL con la conseguente omissione della dichiarazione della plusvalenza non c'è altro da fare che concordare in sede di contraddittorio e pagare quanto dovuto.

Se si tratta di un errore dell'Agenzia, perché è stato regolarmente compilato il Quadro RL ed è stata pagata l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, non resta che presentare la relativa documentazione alla quale consiglio di aggiungere anche la ricevuta telematica della Dichiarazione dei redditi dalla quale risulta - in modo inconfutabile - anche la compilazione del Quadro RL.

**punto 6)** se si tratta di errori sull'interpretazione degli articoli 67 e 68 del Tuir, non mi rimane che ribadire l'incertezza interpretativa dei suddetti articoli, incertezza che, come già detto, deriva dall'assenza di un orientamento interpretativo.

A tal fine sono stati individuati i fatti indici di “incertezza normativa oggettiva”, quali la difficoltà del contribuente di identificare le disposizioni normative applicabili o di determinare il significato della formula legislativa, o la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà, o la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, corretti e ricorretti.

Ne consegue che, per il momento, dobbiamo ritenere che ognuno possa interpretare i suddetti articoli del Tuir in un modo diverso da un altro senza che l'Ufficio debba punire tali interpretazioni ritenendole violazioni di legge con volontà elusiva e, di conseguenza, punibile con sanzioni, anche perché la Cassazione ha stabilito che le interpretazioni

fornite da circolari o risoluzioni non vincola in alcun modo il contribuente (Cass. n. 6056 del 15 marzo 2011).

**Dott. Massimo Santamaria**  
*opinionista tributario*