

**OGGETTO: Determinazione plusvalenza**  
**Artt. 67, comma 1, lettera b) e 68, comma 2, TUIR**  
**Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n.212**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La Fondazione Alfa (di seguito “Fondazione” o “Istante”) opera da oltre cento anni nel settore socio-assistenziale, in particolar modo, mediante la gestione della casa di riposo di sua proprietà sita nel Comune di Beta (di seguito la “Casa di Riposo”), nella quale assiste e cura gli anziani in essa ospitati.

Sino alla trasformazione descritta in seguito, la fondazione istante rientrava tra le c.d. “istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza” (“IPAB”) disciplinate dalla legge 17 luglio 1890, n. 6972.

A seguito del riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, definito con il d.lgs. 4 maggio 2001, n. 207, e in forza delle disposizioni regionali in materia recate in particolare dalla L.R. 7/2005 e dal d.P.Reg. 3/L/2006 (emanate in attuazione dell'articolo 22 del citato d.lgs. n. 207 del 2001, secondo il quale, le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano avrebbero dovuto provvedere al riordino delle “IPAB” ai sensi degli statuti di autonomia e delle relative norme di attuazione), la Fondazione è stata trasformata da IPAB in “APSP” (“Azienda pubblica di Servizi alla Persona”) con deliberazione della Giunta Provinciale di ... del ... , n. ..., che ne ha altresì ordinato “l'iscrizione (...) con decorrenza 1° luglio 2008, nel Registro delle aziende, all'uopo

*istituito presso l'ufficio anziani e distretti sociali".*

Nel processo di trasformazione il valore dei beni immobili di proprietà dell'istante è stato oggetto di "rideterminazione" applicando obbligatoriamente i criteri previsti dall'articolo 2, comma 3, del d.P.Reg. 3/L/2006. Ai fini che qui rilevano, tra i beni immobili il cui valore è stato oggetto di "rideterminazione", figurava un terreno tavolarmente contraddistinto dalla p.f. Beta, della superficie complessiva di 3.842 mq., di cui 2135 mq., già all'epoca, edificabili.

Il terreno in parola, limitatamente alla parte edificabile, a seguito della "rideterminazione" presentava e presenta un valore pari a 550.000 euro, risultato dalla quantificazione, in quanto area fabbricabile, operata in base ai "criteri della disciplina dell'imposta comunale sugli immobili" come stabilito dalla lettera b) del richiamato art. 2, comma 3, del d.P.Reg.3/L/2006.

Il terreno edificabile così valorizzato, a mente dell'articolo 28, comma 1, del d.P.Reg. 4/L/2006, è stato iscritto come "bene patrimonio" nel bilancio civilistico dell'istante tra le "immobilizzazioni materiali", nella voce "terreni" e, in questi anni, è stato sempre affittato a terzi dall'istante come fondo rustico.

L'istante, al fine di reperire risorse per la ristrutturazione e l'ampliamento della Casa di Riposo, sta valutando la cessione a terzi di una parte dell'area edificabile compresa nella superficie del terreno edificabile, segnatamente pari a 1500 mq, la quale il 13 settembre u.s. è stata all'uopo oggetto di scorporazione dalla p.f....., andando a costituire (al momento a solo livello catastale) la neoformata p.f. ....

L'Istante, ritenendo che la fattispecie descritta sia da inquadrare nell'ambito "non commerciale", trattandosi di un bene "patrimonio", chiede se, ai fini del calcolo ex articolo 68 del TUIR della plusvalenza derivante dalla eventuale vendita di parte del suddetto terreno, per "prezzo di acquisto" fiscalmente riconosciuto possa considerarsi il valore del terreno edificabile come risultante dalla "rideterminazione" di cui sopra, per la quota proporzionalmente riferibile alla parte del terreno in

vendita.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che il valore del terreno edificabile come "rideterminato" in sede di trasformazione in applicazione del criterio di cui all'articolo 2, comma 3, lettera b) del d.P.Reg. 3/L/2006, debba essere considerato il nuovo "*prezzo di acquisto*" da prendere a riferimento *ex* articolo 68 del TUIR ai fini del calcolo della plusvalenza da cessione.

A tal fine, l'istante richiama l'articolo 4, comma 4, del d.lgs. 4 maggio 2001, n. 207, secondo il quale "*in sede di prima applicazione, e comunque fino al 30 giugno 2008, gli atti relativi al riordino delle istituzioni in aziende di servizi o in persone giuridiche di diritto privato sono esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali, e sull'incremento del valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva*".

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR, ricomprende, tra i "*redditi diversi*", se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice "*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 applicazione dell'articolo 68, comma 1, del medesimo decreto, dette plusvalenze "*sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*".

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 68 stabilisce, altresì, che "*il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1, dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro*

*costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonché dell'imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili”.*

Nell'ipotesi in cui il terreno sia pervenuto al contribuente per successione o donazione, è previsto che si assuma *“come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione”.*

Ciò posto, nel caso in esame, il valore del terreno in questione, acquisito in proprietà dalla Fondazione da diverso tempo, è stato “rideterminato” applicando i criteri della disciplina dell'imposta comunale sugli immobili ai sensi del combinato disposto dell'articolo 2, comma 3, lettera b) del d.P.Reg. n. 3/L del 2006 e dell'articolo 28, comma 1, lettera b), del d.P.Reg. n. 4/L del 2006, in occasione della trasformazione dello *status* giuridico dell'Istante da *“istituzione pubblica di assistenza e beneficenza”* (“IPAB”), soggetta alla citata legge n. 6972 del 1890 in *“Azienda pubblica di Servizi alla Persona”* (“APSP ”). Detta trasformazione è avvenuta con deliberazione della Giunta Provinciale di                    del                    , n..

La trasformazione, come evidenziato dall'Istante, si è realizzata in piena neutralità fiscale per effetto di quanto previsto dall'articolo 4, comma 4, del d.lgs. 4 maggio 2001, n. 207 (disciplinante il riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a norma dell'articolo 10 della legge 8 novembre 2000, n. 328), secondo il quale *“gli atti relativi al riordino delle istituzioni in aziende di servizi o in persone giuridiche di diritto privato sono esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali, e sull'incremento del valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva”.* In particolare, tale disposizione consentiva ai suddetti enti di attuare il relativo riordino usufruendo di un regime di neutralità fiscale, sia ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali che della imposta sostitutiva sull'incremento del valore degli immobili, esclusivamente *“in sede di prima*

*applicazione, e comunque fino al 30 giugno 2008”.*

In sostanza, l’atto di trasformazione da “IPAB” in “APSP”, non comportando un trasferimento giuridico del patrimonio, in forza del principio della continuità dei rapporti giuridici insito nel processo di trasformazione stesso, né un effetto realizzativo soggetto a tassazione, in forza del sopra citato articolo 4, comma 4, del d.lgs. n. 207 del 2001, non può assumere rilevanza al fine di individuare il “*prezzo di acquisto*” da prendere a riferimento per l’applicazione dell’articolo 68, comma 2, del TUIR.

Ne consegue che, stante il contenuto normativo stabilito agli articoli 67 e 68 sopra citati, in caso di cessione dell’area edificabile predetta (o parte di essa), l’Istante dovrà considerare quale base di calcolo per la quantificazione della plusvalenza esclusivamente il prezzo di acquisto originario della predetta area edificabile, aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati intervenuta dal momento dell’acquisto a quello della successiva cessione o, qualora il terreno sia pervenuto per successione o donazione, assume il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

Da ultimo, si fa presente che, in alternativa, l’Istante, ai fini della determinazione della plusvalenza, potrà assumere come base di calcolo, in luogo del costo di acquisto o del valore dichiarato nelle denunce di successione o negli atti di donazione, il valore del terreno rideterminato, ai sensi dell’articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, sulla base di una perizia giurata di stima con il pagamento di un’imposta sostitutiva versata secondo le modalità previste dai commi 2 e 3 del medesimo articolo 7 da effettuarsi entro il 30 giugno 2019, ai sensi dell’articolo 1, comma 1054 della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*Firmato digitalmente*