

Sono edificabili i terreni su cui è consentita la costruzione di case rurali

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 18 Settembre 2007

Con sentenza n. 129 del 28 settembre 2006 (dep. il 22 gennaio 2007) la Commissione Tributaria Regionale di Roma, Sez. VII, ha affermato che debbono essere considerati edificatori i terreni su cui sia consentita l'edificazione di case rurali, cioè site in campagna, non necessariamente agricole, che costituiscano pertinenza a un fondo ad uso agricolo (nel caso concreto il principio è stato applicato nella valutazione della tassabilità ai fini delle imposte dei redditi della plusvalenza realizzata attraverso l'alienazione). La sentenza ci offre lo spunto per evidenziare le caratteristiche e le peculiarità del dettato normativo, di estremo interesse, atteso che l'Amministrazione finanziaria – attraverso gli incroci con l'anagrafe tributaria – può esercitare una efficace attività di controllo (1).

Il contenzioso

Il contenzioso trae origine da un avviso di accertamento, con il quale l'ufficio accertava per l'anno d'imposta 1996, una plusvalenza realizzata da cessione di area edificabile e conseguentemente determinava una maggiore imposta ai fini Irpef, Ilor, oltre sanzioni ed interessi. La Commissione tributaria provinciale di Roma, Sez. XVI, con sentenza n. 244 emessa in data 12 maggio 2004 e depositata il successivo 28 giugno, riteneva fondate le argomentazioni difensive svolte dal contribuente, che



riteneva agricolo il terreno. Avverso la decisione proponeva appello l'ufficio, deducendo che la sentenza impugnata è completamente errata nella motivazione. L'ufficio precisava che il terreno in questione era pervenuto al contribuente a seguito di scioglimento della società F. a r.l. - di cui lo stesso contribuente era socio con una quota pari al 20 per cento - che, tra l'altro, aveva per oggetto di

"costruire, ristrutturare ed esercitare la manutenzione di immobili".

Nel caso di specie, il terreno era stato acquistato dalla società F. a r.l. il 17 novembre 1992, a rogito del

notaio M. di Ladispoli, pervenuto alla parte il 21 dicembre 1995 con atto di assegnazione dell'immobile a seguito di scioglimento della società e venduto il 23 gennaio 1996. **La destinazione edificatoria del terreno in questione era già prevista dal certificato di destinazione urbanistica.** Inoltre, l'ufficio evidenziava che la giurisprudenza di merito e di legittimità ha richiamato un criterio di riferimento ben preciso e cioè che per l'applicazione della norma è sufficiente che i terreni abbiano anche soltanto una "potenzialità" edificatoria, cioè un'astratta destinazione edificatoria e nel caso di specie il piano generale regolatore era già stato approvato anche dalla regione Lazio. I giudici di secondo grado, preliminarmente, rilevano che la destinazione edificatoria del predetto terreno era già prevista dal certificato di destinazione urbanistica, rilasciato dall'ufficio tecnico; in particolare, nel caso in esame, l'ufficio tecnico ha rilasciato agli acquirenti, una concessione edilizia per la costruzione di due case rurali (la parte appellata sostiene che, trattandosi di destinazione di natura agricola, non si è realizzata la plusvalenza). Osserva il Collegio che

"la concessione edilizia parla di case rurali e non agricole, e pertanto la distinzione in questo campo è d'obbligo. Infatti, l'abitazione è rurale quando è situata in campagna; viceversa, è agricola quando la stessa è pertinenziale all'uso agricolo, e come tale utilizzata".

Tuttavia, prosegue la sentenza,

"a prescindere da quanto sopra, per l'applicazione della norma di cui all'art.81 del D.P.R. n. 917/1986, è appena sufficiente che i terreni abbiano potenzialità edificatoria e nel caso di specie, sussistono tutti i presupposti previsti dalla vigente norma. Per le ragioni come sopra espresse, non può essere assolutamente condivisa la decisione adottata dal giudice di prime cure, che va pertanto riformata, con la conseguente conferma del legittimo operato dell'ufficio".

Le spese di giudizio sono poste a carico della parte soccombente.

Plusvalenze da cessioni di terreni edificabili - Nota

Ai fini delle imposte sui redditi, per effetto dell'art.67, co. 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 917/1986, come modificato dal D.Lgs.n.344 del 12.12.2003 (IRES)

"...sono redditi diversi ...le plusvalenze (2) realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici"

nonché

"in ogni caso, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Il dettato normativo sopra citato distingue le cessioni di terreni che sono state oggetto di lottizzazione (art.67, comma 1, lettera a), del DPR 917/1986), che esula dalla sentenza in esame (3), e le cessioni di aree edificabili (art.67, comma 1, lettera b), del DPR 917/1986). **Le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono sempre imponibili**, indipendentemente dal fatto che il terreno sia stato acquisito per successione (4) o donazione o che sia stato acquistato, a titolo oneroso, da più di cinque anni. Tale interpretazione è diretta conseguenza dell'inciso "in ogni caso" utilizzato dal legislatore, che rende sempre speculativa – e, quindi, tassabile – la cessione, **a prescindere dal titolo di acquisto del bene (oneroso o gratuito), del periodo di tempo trascorso fra tale acquisto e la successiva rivendita, nonché dell'utilizzo del bene (ad esempio: agricolo) sino al momento della cessione** (5). Tale conclusione è stata avvalorata dall'Agenzia delle Entrate che, rispondendo ad un interpello (6), ha chiarito che sono tassabili le plusvalenze realizzate con cessione di terreni edificabili acquistati per usucapione, in quanto l'utilizzo dell'espressione "**in ogni caso**", racchiusa nella parte finale della lett. b), del citato articolo 67 – riguardante solo i terreni edificabili – esprime la volontà del legislatore di assoggettare a tassazione anche tali fattispecie, non rilevando che la proprietà dei terreni oggetto di alienazione sia stata acquistata in tal modo. Le cessioni di aree edificabili sono ordinariamente soggette a tassazione separata, ex art. 17, comma 1, lett. g-bis, del D.P.R. 917/86, salvo opzione del contribuente per la tassazione ordinaria, da esercitarsi in sede di dichiarazione dei redditi.

Calcolo della plusvalenza

Ai fini dell'esatto calcolo della plusvalenza rilevano, invece, i diversi modi di acquisto del terreno (7). Occorre distinguere tre ipotesi:

1. **terreni acquisiti a titolo oneroso**, dove viene in considerazione la somma del costo di acquisto e delle spese inerenti, rivalutata in base alla variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo;
2. **terreni acquisiti a titolo gratuito** (successione, donazione o usucapione), dove il costo di acquisto è pari al valore dichiarato nelle relative denunce (8), aumentato delle spese inerenti. Per le successioni e donazioni anteriori al 25 ottobre 2001, fra le spese inerenti devono essere considerate anche le relative imposte, mentre in caso di usucapione, si assume come costo di acquisto il valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione;

3. **terreni posseduti al 1° gennaio 2002 o al 1° gennaio 2003** (rivalutati in base ad apposita perizia giurata di stima e che hanno scontato l'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 7 della legge 448/2001 e dell'art. 2 del D.L. 282/2002), dove si considera il valore periziato che, tuttavia, rappresenta il valore minimo di riferimento nell'ipotesi di cessione. Le istruzioni contenute nella circolare n.15/2002 precisano che, qualora siano intervenuti fatti che, nel frattempo, abbiano potuto modificare tale valore (deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi piani urbanistici) è consentito discostarsi, esponendo e giustificando tali circostanze nell'atto di vendita. Quanto al costo della perizia, si rammenta che esso è portato in aumento del valore di acquisto del terreno solo nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico del soggetto titolare del bene periziato.

In ordine alle altre spese, sono considerate inerenti non solo l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali pagate al momento di acquisto del terreno, ma anche le spese notarili, gli eventuali oneri di urbanizzazione sostenuti, le eventuali spese per la liberazione dell'immobile da servitù ed ipoteche, e le spese sostenute per la demolizione di costruzioni preesistenti su aree utilizzate a fini edificatori.

Leggi anche:

[Cessione di terreno edificabile da parte dell'imprenditore agricolo: IVA o imposta di registro? \(2017\)](#)

[Plusvalenza da cessione di terreno edificabile: principio di cassa e di competenza \(2020\)](#)

Gianfranco Antico 17 Settembre 2007

NOTE

(1) Sul punto cfr. FUSCONI-ANTICO, Le plusvalenze da cessioni di terreni edificabili, in " Bollettino Tributario", n. 18/2004

(2) In via del tutto generale, la plusvalenza imponibile è determinata dalla differenza fra il corrispettivo incassato ed il costo di acquisizione del bene, aumentato dei costi inerenti deducibili, appositamente documentati. Per quanto concerne il momento impositivo, la plusvalenza è tassabile con il criterio di cassa, ovvero al momento della percezione del corrispettivo e limitatamente alla parte dello stesso effettivamente incassata. (3) In questo caso, affinché si realizzi la plusvalenza tassabile, nell'ipotesi di cessioni di terreni oggetto di lottizzazione, sono necessarie tre seguenti condizioni : proprietà del terreno in seguito ad acquisizione per atto tra vivi o mortis causa; intervento di lottizzazione o esecuzione di opere intese a renderli edificabili; successiva vendita del terreno. La fattispecie imponibile, quindi, si ha solo dopo che effettuata la lottizzazione o le opere intese a rendere edificabile il terreno, il proprietario decida di rivendere e ne ricavi una plusvalenza. Per determinare la plusvalenza, che concorre con gli altri eventuali redditi del soggetto a formare l'imponibile da dichiarare in sede di dichiarazione, occorre operare una precisa distinzione fra : a) terreni acquistati da più di cinque anni dall'inizio della lottizzazione; b) terreni acquistati da non oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione; c) terreni

acquistati a titolo gratuito. Nell'ipotesi sub a), la plusvalenza è data dalla differenza fra il corrispettivo percepito (dedotta l'INVIM, se dovuta) e il valore normale assunto dal terreno nel quinto anno anteriore alla lottizzazione. Nell'ipotesi sub b), la plusvalenza è data dalla differenza fra il corrispettivo percepito (dedotta l'INVIM se dovuta) e il prezzo di acquisto. Nell'ultima ipotesi - sub c) -, la plusvalenza è data dalla differenza fra il corrispettivo percepito (dedotta l'INVIM, se dovuta) e il valore normale dello stesso alla data di inizio della lottizzazione (la R.M. n.7/786 del 27 marzo 1979, confermata dalla risoluzione n.7/353 del 20 maggio 1983, considera, ai fini del costo, quale data della lottizzazione quella del rilascio del provvedimento definitivo. Naturalmente, nel caso di lottizzazione abusiva, si dovrà prendere, come data di riferimento, quella di inizio dei lavori). Se il terreno è stato oggetto di rivalutazione di cui, da ultimo, all'art.10 della legge 21 novembre 2000, n.342, richiamato dall'art.2, comma 25, della legge 24 dicembre 2003, n.350, con pagamento dell'imposta sostitutiva, ai fini del calcolo occorre prendere in considerazione il valore dato dalla perizia giurata di stima. In tutte le ipotesi sopraindicate, il costo di acquisto – se non soggetto ad alcuna rivalutazione - è aumentato di ogni spesa sostenuta e documentata, inerente l'acquisto del terreno e le successive opere di lottizzazione (spese notarili, imposta di registro, ipotecarie e catastali, spese incrementative, etc). Quanto alla nozione di “corrispettivo”, utilizzato dal legislatore al comma 1 dell'allora vigente art. 68 del D.P.R. n.917/1986, occorre sottolineare che esso ha un significato più ampio rispetto al termine ‘prezzo’, comprendendo quindi non solo la cessione dell'immobile mediante la corresponsione di una somma in denaro, ma anche l'eventuale permuta con altri beni ovvero la cessione finalizzata ad estinguere un debito (datio in solutum).

(4) In senso conforme, Comm.Trib.Centr. n.3776 del 23 maggio 1990 (emessa il 9 aprile 1990). (5) Si veda la R.M. 137/E del 7 maggio 2002 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche i ricavi realizzati dall'imprenditore agricolo per la cessione di terreni edificabili configurano redditi diversi e non sono assorbiti dalla tassazione del reddito agrario.

(6) Risposta ad un'istanza di interpello contenuta nella R.M. n. 78 del 31 marzo 2003. (7) Per alcuni interessanti spunti critici, cfr. ROMANO, Omessa dichiarazione di plusvalenze realizzate a seguito di cessione di terreni edificabili, in “ La settimana fiscale”, n.25/2003, pag.34

(8) Circ. n. 81/E del 6 novembre 2002.