
Terreni edificabili, piano regolatore e plusvalenza

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 18 Settembre 2015

il TUIR prevede la tassazione quali redditi diversi delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni: le particolarità che si hanno a fronte di un terreno astrattamente definito edificabile

Con la sentenza n. 16622 del 7 agosto 2015 (ud. 14 maggio 2015) la Corte di Cassazione torna ad occuparsi della potenzialità edificatoria del terreno, ai fini della plusvalenza reddituale.

La contestazione

Le Entrate, in sede di accertamento, contestano il fatto che la destinazione del terreno ad attrezzature pubbliche non valesse, di per sè, ad escludere l'edificabilità del terreno, dovendo al contrario ritenersi che le limitazioni ed i vincoli contenuti nel PRG denotassero comunque una suscettibilità edificatoria, anche in considerazione del fatto che in quel certificato erano ben evidenziate le differenti sottozone per le quali era esclusa in radice ogni possibilità di edificazione.

Il pensiero della Corte

Afferma la suprema Corte che l'Agenzia “aveva specificamente evidenziato che le limitazioni ed i vincoli stabiliti nel PRG - oltre a denotare l'esistenza di una suscettibilità edificatoria, non risultavano nè idonei, nè sufficienti a privare i terreni in esame di potenzialità edificatoria, rilevando in particolare che parte delle aree ricadevano nella sottozona F vale a dire attrezzature pubbliche di interesse urbano territoriale”.

A fronte di tale specifica censura, la sentenza della CTR “si è limitata a richiamare le risultanze del certificato di destinazione urbanistica, omettendo di precisare se le limitazioni alla potenzialità edificatoria del terreno si riferissero alla solo edilizia residenziale o, in genere, ad ogni possibilità di sviluppo edificatorio e di valutare in particolare la previsione del certificato di destinazione urbanistica, secondo cui parte delle aree rientravano in sottozona F preordinata ad attrezzature pubbliche di interesse urbano territoriale”.

Ed invero, conclude la Corte, in tema di imposte sui redditi, non può escludersi l'imponibilità delle plusvalenze da redditi diversi, prevista dall'art. 67, c. 1, lett. b, del T.U. n. 917/86, *“per la sola circostanza che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost. (25273/2014), e tenuto altresì conto che la norma non contiene alcun elemento dal quale possa evincersi la limitazione unicamente all'edilizia residenziale (Cass. 15320/2013)”*.

Brevi note

L'attuale art. 67, del T.U. n. 917/86 prevede la tassazione quali redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Pertanto, 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 o donazione o che sia stato acquistato, a titolo oneroso, da più di cinque anni.

Tale interpretazione è frutto 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 .

Tale conclusione è stata recentemente avvalorata dall'Agenzia delle Entrate che, rispondendo ad un interpello , 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 più volte 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, c. 1, lett. g-bis, del D.P.R. 17/86, salvo opzione del contribuente per la tassazione ordinaria, da esercitarsi in sede di dichiarazione dei redditi.

Ai fini dell'esatto **calcolo della plusvalenza** rilevano, invece, i diversi modi di acquisto del terreno, se trattasi di terreni acquisiti a titolo oneroso 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; nel caso, invece, di terreni acquisiti a titolo gratuito (successione, donazione o usucapione), il costo di acquisto è pari al valore dichiarato nelle relative denunce (Circ. n. 81/E del 6 novembre 2002), aumentato delle spese inerenti.

Ricordiamo che, l'art.7, della L. n. 448 del 28 dicembre 2001, successivamente più volte prorogato, ha previsto, agli effetti della determinazione della plusvalenza, che il contribuente può assumere (in luogo del costo o valore di acquisto) il valore del terreno rideterminato sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione che lo stesso sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (la perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. Il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno edificabile e con destinazione agricola nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico).

Secondo la Corte di Cassazione (Cass. Sez. I., civ., 7 luglio 1994, n. 6388) *“la natura edificatoria del suolo va desunta da caratteristiche obiettive del fondo che comprovino la concreta attitudine all'edificazione, quali l'ubicazione, l'accessibilità, lo sviluppo edilizio già in atto nella zona e in quelle immediatamente adiacenti, la presenza e l'utilizzabilità di collegamenti vari, infrastrutture, servizi pubblici ed altre opere a rete, indipendentemente dalla destinazione concreta impressa dal proprietario e dalla inclusione, o meno, del fondo medesimo in uno strumento urbanistico”*.

Inoltre, i massimi giudici, in alcuni successivi pronunciamenti (cfr. Cass. n. 4381 del 27/03/2002 e n. 467 del 15/01/200) hanno ritenuto che in campo tributario, a differenza di quello urbanistico e/o amministrativo, l'adozione del piano regolatore *“imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità, tanto che quel bene inserito nel piano di destinazione edificatoria sfugge ormai alle regole della prelazione agraria e, quindi, anche alla valutazione agricola automatica proprio perché non ha più natura agricola”*. Poco conta, quindi, che lo strumento urbanistico non sia ancora perfettamente perfezionato perché manca l'approvazione dell'Organo Regionale, visto che comunque esso interferisce sulla stima del fondo in una libera contrattazione di mercato e assume rilevanza nei rapporti negoziali e non negoziali in cui tale stima sia rilevante.

Ancora la Cassazione, con la sentenza n. 15320 del 19 giugno 2013 (ud. 28 febbraio 2013), ha confermato che, ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a

titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, vanno individuate sulla base dell'interpretazione fornita dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, c. 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, secondo cui *"ai fini dell'applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo (ex aliis, Cass. n. 15282 del 2008 e n. 19225 del 2012)"*.

18 settembre 2015

Francesco Buetto

1 Cfr. 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.

2 Risposta ad un'istanza di interpello contenuta nella R.M. n. 78 del 31 marzo 2003.