

CESSIONI DI TERRENI E FABBRICATI RETTIFICA DEL VALORE DICHIARATO AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE REALIZZATE AI FINI DELL'IRPEF

di Antonino Pernice

1. OSSERVAZIONI AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO. RETTIFICA DEL VALORE DICHIARATO.

1.1 Motivazione degli atti di rettifica emessi dall'Ufficio.

L'Ufficio, nella valutazione dei terreni “*edificabili*”, spesso, applica il **metodo sintetico-comparativo**, ritenuto adatto alla determinazione del più probabile valore di mercato. In base alla media dei valori ottenuti determina il più probabile valore di mercato dell'area edificabile considerata.

Invece, per i fabbricati, nella valutazione, applica il **critério sintetico comparativo** avuto riguardo all'andamento del mercato immobiliare in considerazione della loro possibilità ad essere destinati ad “*attività commerciale*”, **citando** **atti di trasferimento e denunce di successione** aventi ad oggetto beni situati in zone simili e con caratteristiche costruttive analoghe.

In merito alla valutazione effettuata dall'ufficio, attraverso l'applicazione del metodo sintetico comparativo, ritenuto adatto alla determinazione del più probabile valore di mercato **tenendo conto:**

- 1) dei valori dichiarati in libere contrattazioni per suoli ricadenti in zone omogenee del PRG vigente;
- 2) delle tabelle dell'OMI pubblicate dall'Agenzia Territoriale di appartenenza;
- 3) dell'indagine di mercato tra le diverse Agenzie che operano nel settore immobiliare, **è da ritenere fondamentale la motivazione degli atti di rettifica in relazione all'assolvimento dell'onere della prova,**

indispensabile per consentire l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria.

In merito alla valutazione effettuata dall'ufficio come sopra esposto, occorre considerare che:

- **la legge n.88 del 07.07.09 – legge Comunitaria 2008 – ha cancellato le disposizioni** di cui all'art.35, commi 2[^]-3[^]-23-ter-24, del D.L. 223/06, che hanno modificato gli articoli in materia di accertamento e controllo previsti dai decreti Iva, imposte sui redditi e imposta di registro in materia di accertamento sulle compravendite immobiliari in base al valore normale, il quale ha caratteristiche meramente indicative riferendosi soltanto “all'ordinarietà degli immobili” costruiti in una determinata zona (in base alla stima delle quotazioni “OMI”) ed *allo stato conservativo prevalente nella zona omogenea;*

- l'ufficio ha l'onere di produrre in giudizio, a riprova del corretto utilizzo del criterio prescelto, gli atti nei confronti dei quali ha dovuto essere fatta la comparazione;

- se manca una tale motivazione il giudice tributario deve limitarsi a dichiarare la nullità dell'accertamento senza conoscere del merito.

(in tal senso Cass. SS.UU. 05.02.87, n.4853; Cass. SS.UU. 19.02.90, n.1230; CTC Sez. XIX 01.04.89, n.2411. Secondo la CTC Sez. X 09.05.90, n.3249, la mera indicazione dell'astratto criterio di valutazione seguito dall'ufficio senza ulteriori specificazioni, comporta l'illegittimità dell'accertamento. Cass. n.9299 del 17.04.13 e n.18532 del 10.08.10).

Tenuto conto delle disposizioni contenute nell'art. 51, 3[^] c., Dpr 131/86 (Valore dei beni), relativamente alla possibilità, per l'Ufficio, di rettificare il valore degli atti, facendo riferimento ai trasferimenti simili (*riguardanti immobili di analoghe caratteristiche o condizioni*), anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto, **la Cassazione, sent. N.3262 dell'11.02.2013, ha affermato che** negli avvisi di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro eseguiti secondo il criterio comparativo (secondo cui rilevano i trasferimenti simili avvenuti non oltre il triennio precedente), è obbligatorio allegare l'atto di compravendita richiamato, non conosciuto dalla parte, altrimenti l'atto impositivo è nullo.

La CTP di Reggio Emilia, nella sent. del 04.03.13, n.59/3/13 (che cita l'ordinanza Cassazione, n.3262 dell'11.02.2013), ha ribadito il principio che:

- *quando l'Agenzia delle Entrate provvede alla rettifica del valore di un immobile **comparando** tale valore al prezzo di trasferimento di un altro immobile avente analoghe caratteristiche, **deve allegare all'avviso di rettifica il contratto di trasferimento posto a base della comparazione;***
- **tale omissione rende l'avviso di accertamento viziato, in violazione dell'art.52, comma 2-bis del DPR 131/86;**
- l'atto che l'Ufficio usa come parametro per il controllo di congruità è certamente un atto cui la motivazione dell'avviso "fa riferimento", esso **deve obbligatoriamente essere allegato** all'avviso di rettifica (o ne deve essere riprodotto il contenuto essenziale);
- **l'obbligo di motivazione dell'avviso e l'obbligo di allegazione degli atti cui si fa riferimento nell'avviso sono ben diversi, sebbene siano entrambi richiesti dall'art. 52, comma 2/bis del DPR 131/86;**
- in questo modo l'obbligo di motivazione è stato assolto mediante l'indicazione del **criterio astratto** su cui si fonda la rettifica e mediante la specificazione degli estremi dell'atto assunto quale termine di comparazione, con l'indicazione delle caratteristiche che lo renderebbero analogo a quello oggetto di tassazione. Ma tali indicazioni non sollevano l'Ufficio dal diverso ed ulteriore onere di allegare, ove la motivazione abbia contenuto comparativo, l'atto assunto quale termine di comparazione.

La Suprema Corte di Cassazione, sentenza n.16783, depositata il 04/07/2013, ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso presentato dall'ufficio ed ha rilevato come fosse corretta l'impostazione adottata dalla Corte nel ritenere illegittimo l'atto impugnato sia per mancata allegazione al medesimo degli atti di riferimento, ovvero dei contratti utilizzati comparativamente per la determinazione del valore del terreno oggetto dell'atto tassato, sia per infondatezza sostanziale della pretesa impositiva in quanto non provata dall'Ufficio che non aveva dimostrato

l'analogia delle caratteristiche e condizioni tra i beni utilizzati a fini comparativi e quello oggetto di tassazione.

In relazione a quanto sopra evidenziato, occorre considerare le seguenti disposizioni:

- **l'art. 52, c. 2-bis, Dpr 131/86, in base al quale ... se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma... Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto (rivalutato in base alla legge);**
- **l'art. 7, L. 212/2000, in base al quale gli atti dell'A.F. sono motivati secondo quanto prescritto dall'art.3, L.241/90, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama;**
- **l'art. 3. L. 241/90, in base al quale ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato... Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama;**
- **l'art. 21-septies, L. 241/90, in base al quale è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonchè negli altri casi espressamente previsti dalla legge.**

1.2 Valutazione automatica di terreno agricolo iscritto in catasto e potere di rettifica dell'Ufficio in caso che il valore dichiarato sia pari o superiore a quello della valutazione automatica.

Se dal certificato di destinazione urbanistica risulta che si tratta di terreno "agricolo", in considerazione della differenziazione operata dal Legislatore rispetto ai terreni edificabili, ogni riferimento al prezzo di mercato, non costituendo di fatto un criterio di valutazione per un terreno di natura agricola, reca un conseguente pregiudizio del diritto di difesa e con se violazione dell'art.3 della L. 241/1990 e comunque per violazione di legge.

Come affermato dalla CTR di Roma, sent. n. 563/1/12, depositata il 05.12.2012, l'A.F. non ha il potere di rettificare il valore dell'immobile nel caso in cui questo sia stato dichiarato in misura non inferiore all'importo ottenuto moltiplicando la rendita catastale rivalutata per i coefficienti (c.d. di valore automatico).

Tale valutazione automatica è facoltativa per il contribuente, mentre è vincolante per l'A.F. ed è applicabile a tutti gli immobili iscritti in catasto. Le rettifiche di valore effettuate nell'ipotesi in cui l'imponibile dichiarato sia uguale o superiore a quello derivante dalla valutazione automatica devono essere **annullate** per carenza della potestà rettificativa, ai sensi dell'art.52, Dpr 131/86.

Se nella specie il terreno oggetto del trasferimento è di natura agricola e regolarmente iscritto in catasto con rendita attribuita la valutazione automatica trova piena applicazione.

In base alla valutazione automatica di cui all'art.52, c. 4, Dpr n.131/86, non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto (rivalutato in base alla legge).

2. OSSERVAZIONI AI FINI DEL REDDITO. TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE COME REDDITI DIVERSI.

2.1 Redditi diversi.

Secondo l'art.67, TUIR (Redditi diversi) 1. Sono 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, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- a) **le plusvalenze realizzate mediante la *lottizzazione* di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;**
- b) **le plusvalenze realizzate mediante *cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi...*, nonché, 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...**

La categoria dei redditi diversi è individuata dall'art. 6, c. 1, lett. f, Tuir. L'art.6, prevede che I singoli redditi sono classificati nelle seguenti **categorie:**

- a) redditi fondiari;
- b) redditi di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente;
- d) redditi di lavoro autonomo;
- e) redditi di impresa;
- f) **redditi diversi.**

La categoria dei redditi diversi è riferibile, principalmente, alle persone fisiche.

Non potendosi dare una definizione univoca di reddito diverso, si può dire che:

- per esclusione, è classificabile come **reddito diverso** tutto ciò che non rientra nei redditi fondiari, nei redditi di capitale, nei redditi di lavoro dipendente, nei redditi di lavoro autonomo, nei redditi di impresa.
- Il citato art.67 aggiunge che i redditi non devono essere conseguiti né da Snc né da Sas, diversamente essi sarebbero redditi d'impresa.

In generale, il reddito diverso è dato dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo o valore d'acquisto del cespite la cui cessione ha generato il reddito. In ipotesi particolari di attività commerciali o di lavoro autonomo occasionali, è ammessa la deduzione delle spese sostenute dal contribuente per la produzione di detti redditi.

2.2 Cessione di terreni a seguito di lottizzazione. Esecuzione di opere volte a rendere edificabili i terreni.

È considerato **reddito diverso** la plusvalenza che si realizza mediante la lottizzazione di terreni o mediante l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e nella successiva vendita dei terreni o degli edifici in essi costruiti.

Il legislatore, così, ha ritenuto tassare il plusvalore che si determina mediante la profusione di energia e, soprattutto, sottendono un intento speculativo.

Il legislatore non dà la definizione di lottizzazione.

Le istruzioni alle dichiarazioni richiamano l'art.8, L.765/67 e la Circ. n.3210/67 del M.L.P., in base alle quali non configura lottizzazione il frazionamento di un terreno, inteso come la suddivisione in aree di estensioni minori.

Si può affermare che **si ha lottizzazione** allorché avviene l'utilizzazione del terreno allo scopo di realizzare edifici a destinazione residenziale, turistica o industriale. Gli atti che denotano questo scopo sono da individuare caso per caso e potranno andare dal compimento di azioni meramente tecniche (predisposizione di progetti ecc..., Cass. n. 6836/01) a quello di azioni più ampie (predisposizione di opere di urbanizzazione prima e secondaria).

Occorre che:

1. il fondo deve essere compreso in una zona edificabile;
2. l'alienante deve aver eseguito lavori che ne rendano più agevole l'edificabilità (Cass. Sent. N.7800 del 19/05/03);
3. la semplice richiesta di rilascio della concessione edilizia non vale a configurare l'ipotesi in esame (C.T. 1^a di Catania n.4702 del 02/12/86).

In merito al fatto se la **semplice attività amministrativa** potesse far emergere una plusvalenza in caso di cessione del terreno, l'Agenzia delle Entrate con la **Ris. Min. n.319/E/08** ha affermato che un terreno può considerarsi lottizzato a far data dalla concessione dell'autorizzazione da parte del Comune al piano di lottizzazione stesso.

Si evidenzia che l'intervento su un terreno agricolo, diretto alla costruzione di edifici, rientra nella lettera a, dell'articolo 67 (plusvalenze realizzate mediante la **lottizzazione** di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita dei terreni e degli edifici), e non nella lettera b (plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, nonchè, 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.).

2.3 Definizione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Dal punto di vista urbanistico.

1. Il terreno deve essere inserito quale edificabile in un P.R.G. predisposto dal Comune ex art.8 L.1150/1942;
2. tale piano rimane depositato presso la Segreteria Comunale per un periodo di 30 giorni consecutivi, durante i quali ogni interessato può presentare le proprie osservazioni, in ordine alle quali il Consiglio comunale si pronuncia con delibera;
3. una volta adottato dal Comune, il p.r.g. viene trasmesso alla Regione per la sua approvazione,
4. successivamente il suolo deve essere incluso, sulla base di piani particolareggiati (P.P.) o di piani di lottizzazione (P.L.), in un programma pluriennale di attuazione (P.P.A.);
5. soltanto dopo il proprietario del terreno può ottenere la concessione ad edificare.

Dal punto di vista fiscale, invece, per considerare un terreno edificabile è sufficiente che lo strumento urbanistico generale (P.R.G.) adottato dal comune ne preveda l'utilizzabilità a scopo edificatorio.

Non rileva a tal fine che il P.R.G. sia già stato approvato dalla regione, né che siano stati adottati gli strumenti attuativi del medesimo, es. piani particolareggiati, piani di lottizzazione (*art.36, comma 2 D.L. n.223/2006, conv. in L. 248/2006 – norma di interpretazione autentica, che ha definito la nozione di area fabbricabile, che dovrebbe esplicitare la sua efficacia anche per il periodo anteriore al 04/07/06 data di entrata in vigore del D.L. 223 -*. Le SS.UU. Corte di Cassazione (30.11.2006, n.25506) hanno statuito che la norma ha carattere interpretativo e, dunque, efficacia retroattiva).

Per le cessione di terreni, la data di inizio della lottizzazione si individua con la stipula della convenzione (Ris. 319/e del 24.07.08).

L'Agenzia delle Entrate con la citata risoluzione ha affermato che:

- **la plusvalenza**, ai sensi dell'art.68 Tuir, in linea generale, è data dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Tuttavia, per i terreni lottizzati che sono stati acquisiti oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione, si assume come prezzo di acquisto il valore normale del terreno al quinto anno anteriore.

Se i terreni lottizzati sono stati acquisiti a titolo gratuito il costo è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione.

Per i terreni edificabili (non lottizzati) di cui alla richiamata lettera b), acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice ISTAT.

La cessione di terreni o fabbricati in seguito a lottizzazione riceve pertanto da parte del legislatore un trattamento fiscale più favorevole, rispetto alle cessioni di terreni edificabili, di cui all'art. 67, lett. b), del TUIR.

Per i terreni lottizzati, infatti, ai fini della determinazione della plusvalenza, è consentito assumere come costo di acquisto il valore dell'area al momento di inizio della lottizzazione, o al quinto anno anteriore a tale inizio, a differenza di quanto previsto per i terreni edificabili per i quali si assume il costo di acquisto originario (aumentato delle spese e rivalutato in base all'indice ISTAT) o il valore indicato nell'atto di successione o di donazione.

Il criterio previsto in riferimento ai terreni lottizzati, che ha riguardo all'inizio della lottizzazione, consente di ridurre l'onere fiscale nella fase della vendita dei terreni medesimi.

La ratio del diverso trattamento rispetto ai terreni edificabili va ravvisata nel maggior impegno economico e giuridico profuso da chi lottizza un terreno, in considerazione della complessità della vicenda lottizzatoria che implica anche attività di trasformazione urbanistica.

Ciò premesso, assume rilievo individuare il momento in cui un terreno cessa di essere qualificato semplicemente come "susceptibile di utilizzazione edificatoria" per essere qualificato come "lottizzato".

Al riguardo va rilevato che il **piano di lottizzazione** è uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale.

Quando il Comune non sia dotato di piano particolareggiato, i privati che intendono procedere alla lottizzazione di un terreno a scopo edificatorio, possono inserirsi nella sequenza di atti e procedimenti in cui si esprime la disciplina urbanistica, presentando appositi piani di lottizzazione contenenti prescrizioni di dettaglio, al fine di armonizzare la loro iniziativa con le scelte pianificatorie degli strumenti urbanistici generali.

In base alla legge urbanistica n.1150/1942 e successive modificazioni, l'autorizzazione da parte del comune alla lottizzazione di un terreno a scopo edilizio è subordinata alla stipula di una **convenzione** che stabilisca tutti gli oneri a carico del privato per quanto riguarda la realizzazione delle opere di urbanizzazione.

Come ha rilevato la giurisprudenza più recente, **la lottizzazione di un'area si completa e diviene perfetta con la stipula della convenzione**, (Cass. 14 dicembre 2007, n. 26275).

In particolare la giurisprudenza ha precisato che la **convenzione** è condizione di efficacia del provvedimento di autorizzazione alla lottizzazione, con la conseguenza che l'autorizzazione del piano di lottizzazione da parte del comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione della convenzione non sia intervenuta.

Una cessione di terreni lottizzati può di conseguenza configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, lett. a, del TUIR, quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all'urbanizzazione dell'area, completa l'iter amministrativo.

L'autorizzazione comunale alla lottizzazione va assunta peraltro come momento di "inizio" della lottizzazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze, di cui all'art. 68, comma 2, del TUIR.

Inoltre, è stato affermato che le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni lottizzati devono concorrere come redditi diversi alla formazione del reddito complessivo del cedente nell'anno in cui è percepito il corrispettivo.

2.4 Cessione a titolo oneroso di aree edificabili.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso -, con la **Ris. n.23 del 28.01.2009**, ha affermato che “secondo l’art.67, 1[^] c., lettera b), TUIR, sono redditi diversi:

- le 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 e dei suoi familiari,
- nonché in ogni caso le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di TERRENI EDIFICABILI suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

La norma, pertanto, contempla due distinte ipotesi di plusvalenza scaturenti:

1. l’una dalla cessione a titolo oneroso di BENI IMMOBILI acquistati o costruiti da non più cinque anni;
2. e l’altra dalla cessione di TERRENI suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Le predette ipotesi si distinguono per il fatto che nella prima assume rilevanza un elemento temporale che nella seconda non è previsto.

Infatti, in caso di BENI IMMOBILI diversi dalle aree edificabili, l'imponibilità della plusvalenza è condizionata al fatto che la cessione intervenga entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del cespite, salve alcune particolari eccezioni.

La ratio della norma è quella di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalle cessioni di beni immobili posti in essere con finalità speculative.

Tale intento si presume dalla circostanza che l'arco temporale che intercorre tra la data di acquisto o di costruzione dell'immobile e la data di vendita dello stesso sia inferiore a cinque anni (non è il ns. caso).

In merito alla valutazione dei terreni “edificabili”, per stabilire se un terreno è edificabile occorre analizzare il Certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune.

In tale documento, si deve poi verificare “in concreto” la possibilità per il privato di esercitare il proprio diritto ad edificare, sfruttando il bene ai fini edilizi eseguendovi, nei limiti di legge, costruzioni ed altre opere di urbanizzazione destinate ad abitazioni, uffici e altre strutture collegate (in tal senso C.T.P. Vercelli 19.1.2011 n. 1/2/11).

Si evidenzia che la cessione a titolo oneroso di aree edificabili da parte di soggetti non imprenditori può generare plusvalenze imponibili:

- indipendentemente dalla data di acquisto di tali terreni (quindi, possono anche trascorrere più di cinque anni e la plusvalenza resta imponibile);
- anche se i terreni edificabili sono stati acquisiti a seguito di successione o donazione.

Si evidenzia che ai fini dell'imposizione dell'eventuale plusvalenza:

- il regime naturale è quello della tassazione separata (art. 17 co. 1 lett. g-bis del TUIR), che si attua mediante la compilazione della sezione II del quadro RM della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione del corrispettivo;

- per le cessioni in commento non è applicabile l'imposta sostitutiva del 20% sulle plusvalenze;
- è possibile optare per la tassazione ordinaria in sede di dichiarazione dei redditi.

2.5 Cessione di terreni agricoli e di fabbricati da parte di imprenditore agricolo.

Ai fini fiscali, secondo l'art.9, 3[^] comma 3-bis, D.L. n.557 del 30.12.93, convertito nella L. n.133 del 26.2.94, deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c. e in particolare destinate:

- a. alla protezione delle piante;
- b. alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c. alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d. all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e. all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla L. N.96 del 20.2.2006;
- f. ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g. alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h. ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i. alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. N.228 del 18.5.2001;
- j. all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

Diversamente, deve ritenersi che il fabbricato non possa essere qualificato come rurale, con la conseguenza che deve essere dichiarato al catasto edilizio urbano.

In base alle disposizioni contenute nell'art.67, 1[^] c., del TUIR, le eventuali plusvalenze conseguite dall'imprenditore agricolo, non titolare di reddito d'impresa, derivanti dalla cessione a titolo oneroso di terreni e fabbricati possono essere tassate quali "redditi diversi" solo se rientrano tra le previsioni delle citate lett. a) o b) dell'art. 67 co. 1 del TUIR.

Escludendo l'ipotesi di lottizzazione di cui alla suddetta lett. a) dell'art. 67, la cessione di terreni agricoli e di fabbricati, "a prescindere dalla destinazione loro attribuita", posseduti da più di 5 anni, non costituisce fattispecie imponibile (in tal senso Risoluzione Agenzia delle Entrate n.28 del 30.1.2009 e n.379 del 10.10.2008).

Sono invece sempre imponibili le cessioni di terreni edificabili.

Pertanto, escludendo l'ipotesi della lottizzazione e della edificabilità dei terreni, come sopra definita, la cessione a titolo oneroso di terreni agricoli e di fabbricati, posseduti da più di 5 anni da parte di un imprenditore agricolo non titolare di reddito d'impresa, **non comporta il realizzo di plusvalenze imponibili ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR.**

Per quanto riguarda la compravendita dei FABBRICATI, ancorché allo stato rustico (cioè da completare anche se accatastati rurali), ovvero non ultimati ma esistenti ai sensi dell'art.2645-bis, 6[^] c., c.c. **(deve quindi esistere almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere completata la copertura)**, la plusvalenza derivante dalla cessione è inquadrabile nella previsione normativa di cui all'art.67, 1[^] c., lett. b), relativa agli immobili ceduti entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione.

In tale ipotesi, per verificare l'esistenza del presupposto impositivo è necessario individuare il momento da cui inizia a decorre il computo del quinquennio, che si ritiene riferibile al momento in cui il manufatto è stato realizzato e cioè al momento in cui è venuto ad esistenza secondo il criterio civilistico di cui all'art. 2645-bis, comma 6, c.c.

La plusvalenza è imponibile allor quando vi sia un ricavo pecuniario ossia in presenza di un guadagno.

È da dire che, l'art.67, lett.b), Tuir, fa riferimento al concetto di “unità immobiliare urbana”, che è cosa diversa dal caso in cui si tratta di fabbricati “rurali”, privi di relativa copertura e quindi inutilizzabili.

Infatti, la cessione di un fabbricato rurale deve essere collocata nel particolare regime di determinazione del reddito degli imprenditori agricoli. Per cui la teorica materia imponibile dovrebbe restare assorbita nei valori catastali necessari per determinare il reddito dell'imprenditore agricolo.

2.6 Calcolo della plusvalenza nelle cessioni di terreni edificabili ricevuti in donazione.

Nell'ipotesi in cui una persona fisica, non titolare di reddito d'impresa, ovvero un ente non commerciale o una società semplice, **donino un immobile non si prevede alcuna tassazione per il donante.**

Tuttavia, per le donazioni di immobili, gli artt. 67 e 68 del TUIR dispongono che il donatario, in caso di cessione dell'immobile ricevuto in donazione, per evitare la tassazione deve attendere cinque anni dalla data di acquisizione dell'immobile stesso, potendo cumulare, tuttavia, il periodo di possesso in capo al donante.

La disposizione non si applica alle aree edificabili, posto che, ai sensi dell'art.67, c. 1, lett. b, Tuir:

- ***“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”, sono assoggettate a tassazione, a prescindere dal periodo di possesso e dalla modalità con cui si è divenuti proprietari del terreno.***

Pacifico è, quindi, che il reddito, in caso di cessione da parte del donatario è assoggetto a tassazione.

Per quanto riguarda la **modalità di determinazione della plusvalenza** si evidenzia che nell'art. 68 del TUIR coesistono due disposizioni sulla tassazione degli immobili tra loro contraddittorie:

- **infatti, l'art.68, c. 1, secondo periodo**, prevede che *“Per gli immobili di cui alla lett. b), 1' c., dell'art.67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante”*, che comprende anche gli immobili siti su aree edificabili;
- **l'art.68, c. 2**, prevede che *“Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume 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”*.

Emerge una differenza sostanziale in quanto nel primo caso è presumibile che la base imponibile risulterà superiore rispetto alla seconda ipotesi, posto che si fa riferimento ad un valore (il costo d'acquisto sostenuto dal donante) che è risalente rispetto al più recente atto di donazione del terreno.

2.7 Prova del maggior valore

In merito all'accertamento del maggior valore degli immobili ceduti, se l'Amministrazione Finanziaria contesta il maggior valore di un terreno venduto, rettificando la relativa plusvalenza non dichiarata, **deve anche fornire la prova di tale valore**; di conseguenza, se tale nuovo valore è determinato **richiamando** una valutazione fatta in occasione di una precedente rettifica ai fini dell'imposta di registro, **occorre che tale ulteriore atto sia allegato all'avviso di accertamento**.

Al riguardo, occorre considerare le disposizioni sopra citate:

- art.7, L.212/2000;
- art. 3. L.241/90;
- art.21 septies, L.241/90.

4 novembre 2013
Antonino Pernice