

CESSIONE DI TERRENO IN ZONA E2 E PLUSVALENZE

Si chiede se sia rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza la vendita di un terreno ricadente nel piano di fabbricazione in zona E2 con indice di edificabilità 0,10/mq.

La soluzione del quesito è desumibile dalla interpretazione del combinato disposto degli articoli 67 del TUIR nonché dell'articolo 36 del Decreto Bersani.

Il primo come noto annovera tra le fattispecie tassativamente elencate la plusvalenza derivante dalle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

È dunque imponente "in ogni caso" la cessione a titolo oneroso di terreni edificabili a differenza della cessione onerosa di terreni agricoli, rilevante, a tali fini, solo se intervenuta nel quinquennio dall'acquisto e con riferimento a terreni non pervenuti per successione.

Il secondo articolo invece definisce il concetto di area fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione degli strumenti attuativi del medesimo.

Normalmente l'attività di edificazione può essere effettuata su terreni già destinati a tali fini dagli strumenti urbanistici, tuttavia è consentita a determinate condizioni anche su terreni agricoli.

Cosa succede ai fini delle imposte dirette nel caso di cessione di un terreno agricolo che possa essere oggetto di un'attività edificatoria?

La soluzione del problema consiste nel verificare se la sia pur limitata attività di costruzione consentita in talune aree agricole, renda possibile configurare sul piano fiscale le stesse come aree fabbricabili e quindi rilevanti ai fini della determinazione della plusvalenza.

L'approfondimento va effettuato non solo sul piano legislativo (specie regionale) e giurisprudenziale ma anche analizzando gli strumenti urbanistici in vigore in diversi Comuni italiani. Lo scenario che se ne desume consente di poter individuare due possibili attività edificatorie su aree agricole.

La prima piuttosto diffusa si riferisce ad un modesto e limitato jus aedificandi strumentale alla conduzione del fondo da esercitarsi solo da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo. Normalmente (fatte salve leggi regionali più restrittive) con il limite della densità massima fondiaria di 0,03 metri cubi per metro quadrato. (arg anche ex art 9 comma 1 lett. b) D.P.R. 6.6.2001 n. 380 e D.L. 22.1.2004 n. 42).

La seconda invece (astrattamente possibile ma di dubbia legittimità a seconda dei casi) individua una attività edificatoria che prescinde dalla stretta strumentalità con il terreno agricolo e le attività su di esso effettuate; nonché dal necessario collegamento con l'elemento soggettivo.

Su tali terreni, che alcuni strumenti urbanistici includono in zone agricole, è consentita un'attività di edificazione diretta (limitata ma con indice di edificabilità superiore a quello normalmente proprio dei terreni agricoli) e senza particolari vincoli soggettivi. (es. edificazione su

terreni ubicati in zona di completamento di aree agricole). Non è necessario cioè che il soggetto che edifichi sia un coltivatore diretto o un imprenditore agricolo.

Tale ultima attività pur effettuata su terreni che rientrano in zona E caratterizza detti fondi equiparandoli sul piano fiscale ai terreni edificabili.

Tale situazione genera delle diverse conseguenze in ordine alle imposte dirette.

Va premesso che la espressa previsione di cui all'art. 67 tuir "terreni suscettibili di edificazione secondo gli strumenti urbanistici vigenti" non fa riferimento ad una utilizzazione sic et simpliciter ma a una azione edificatoria qualificata anche dalla particolare destinazione impressa ai terreni.

Non lo è la particolare edificazione prevista per le zone E meramente accessoria alle esigenze della agricoltura.

Pertanto la cessione a titolo oneroso di terreni agricoli pur se limitatamente suscettibili di essere utilizzati a scopi edificatori non rileva ai fini della determinazione delle plusvalenze se e in quanto la limitata possibilità di edificazione (0.03 metri cubi per metro quadrato) degli stessi sia meramente strumentale alla conduzione del fondo e quindi non destinata alla utilizzazione edificatoria ma alle coltivazioni agricole. La limitata edificazione (casa del coltivatore, magazzini, ricoveri per animali ecc.) servirebbe proprio e solo a consentire la realizzazione della destinazione agricola del fondo.

La ris. N 6 del 7.1.2009 ritiene che in tal caso il terreno pur se utilizzato a scopi produttivi non ha acquisito una nuova destinazione urbanistica e non è quindi completamente utilizzabile a scopo edificatorio.

Viceversa risulterà plusvalente la cessione a titolo oneroso di terreni che pur rientranti in zona agricola siano suscettibili di essere utilizzati a scopi edificatori con una attività edificatoria autonoma e non strumentale alla conduzione del fondo.

La vicenda peraltro era stata già trattata e risolta in ugual modo nello studio n. 21-2012 par. 7.6 ultimo capoverso con riferimento alla cessione di un terreno ricadente in zona E con una destinazione anche edificatoria.

Nello studio si era pervenuti alla conclusione che

"Viceversa potrebbe essere ritenuta plusvalente la cessione a titolo oneroso di terreni che pur rientranti in parte in zona agricola rientrino anche in zone nelle quali sia consentita una attività edificatoria autonoma e non strumentale alla conduzione del fondo. In tal caso la plusvalenza riguarderà esclusivamente la cessione della parte di terreno assoggettabile a edificazione."

Le stesse conclusioni peraltro erano state sostenute anche precedentemente ⁽¹⁾ con riferimento a una fattispecie simile a quella in oggetto.

In definitiva si era ritenuto sussistere un'ipotesi di imponibilità della plusvalenza nella vendita di un terreno agricolo nella sola ipotesi in cui l'attività edificatoria fosse autonoma e non strumentale alla conduzione del fondo.

La Corte di Cassazione con sentenza n. 23316 del 15.10.2013 è andata oltre.

Si è ritenuto sussistere la tassabilità della plusvalenza da cessione di un terreno agricolo suscettibile di edificazione senza che rilevi "cosa" e "qual fine" si costruisca. Qualsiasi terreno che

potenzialmente potesse risultare edificabile risulterebbe idoneo a fa conseguire una plusvalenza sul piano fiscale.

Tale conclusione tuttavia va pesata e inquadrata in relazione al caso specifico, che riguardava una zona agricola specializzata, e letta con riferimento alla legge (ex art 9 comma 1 lett. b) D.P.R. 6.6.2001 n. 380 e Dl. 22.1.2004 n. 42) che consentendo una limitata attività edificatoria su quasi tutti i terreni agricoli porterebbe a sostenere che la cessione di tali terreni (quasi tutti) sia sempre plusvalente.

Tali premesse consentono di concludere che la cessione dei terreni in argomento è rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza.

Soluzione del quesito:

La vendita dei terreni agricoli ricadenti in zona agricola con indice di edificabilità 0,10 metri cubi per metro quadrato risulterà rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza.

In tal caso tornerà pertanto utile consigliare al venditore di procedere alla rideterminazione del valore fiscale di acquisto a norma dell'articolo 7 della legge 28.12.2001 e successive proroghe.

Francesco Raponi

1) Risposta a quesito n. 48 -2012/T « *Plusvalenze - Terreno in zona agricola sul quale è consentita l'edificazione* ». Est. Raponi