

Cessione di terreni a titolo oneroso e plusvalenza

Agenzia delle Entrate

Risoluzione n. 460/E del 2 dicembre 2008

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – cessione di terreni a titolo oneroso – plusvalenza – articolo 67 del DPR n. 917 del 1986

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67 del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

Quesito

Il contribuente istante rappresenta di aver ereditato, insieme al fratello, alcuni terreni precedentemente posseduti dal padre TIZIO.

Il Piano Urbanistico Comunale (P.U.C.) ha inserito tali terreni, siti nel comune di ..., nelle zone F ed H tra ... e ..., attribuendo loro destinazione "turistica in assenza di programmazione e di lottizzazioni" ed, in particolare, alcuni terreni sono situati nella zona "F" con destinazione turistica, altri sono compresi nella zona "H" di salvaguardia.

Successivamente, il nuovo Piano Paesaggistico Regionale (P.P.R.), approvato dalla Regione Sardegna nel 2006, ha stabilito che detta zona, situata entro la fascia di 2 chilometri dal mare, è sottoposta al vincolo di inedificabilità.

In sostanza, mentre il P.U.C. (che non è stato ancora adeguato al nuovo P.P.R.) continua a considerare i terreni inseriti nelle zone F ed H a destinazione turistica e quindi edificabili, seppure con le limitazioni previste dal Piano Regionale, il nuovo P.P.R. del 2006 pone sulle aree un vincolo assoluto di inedificabilità.

Ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti in ordine alla fattispecie in oggetto al fine di stabilire se l'eventuale cessione a titolo oneroso di detti terreni possa realizzare plusvalenza ai sensi dell'articolo 67 del DPR n. 917 del 1986.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso dei terreni, dallo stesso ereditati, non si produca plusvalenza ai sensi dell'articolo 67 del TUIR in quanto il P.P.R., che ha sottoposto tali terreni a vincolo di inedificabilità, prevale su qualsiasi normativa comunale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In relazione al quesito in esame occorre richiamare l'articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR nella parte in cui stabilisce che sono redditi diversi "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".

L'articolo 36, comma 2, del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 ha fornito la seguente definizione di terreno edificabile valida ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA, dell'imposta di registro e dell'ICI: "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".

In base a tale disposizione, sotto il profilo fiscale, un'area si considera utilizzabile per scopi edificatori ancor prima che l'iter di approvazione del piano regolatore si sia concluso con l'approvazione dello stesso da parte della Regione.

A tal fine è, infatti, sufficiente la semplice adozione del citato piano regolatore da parte del Comune. Ciò non toglie tuttavia che, una volta intervenuta l'approvazione da parte della Regione, la qualificazione dell'area sarà quella risultante dallo strumento urbanistico generale così come approvato dalla Regione.

Nel caso di specie, alcuni terreni sottoposti a vincolo paesaggistico risulterebbero edificabili nel rispetto di specifici parametri individuati dal Piano Urbanistico Comunale del Comune di ... in quanto compresi nella zona "F" turistica ed altri nella zona "H" di salvaguardia.

Tuttavia, con deliberazione del 5 settembre 2006 la giunta regionale della Sardegna ha approvato un nuovo Piano Paesaggistico Regionale, in conformità a quanto disposto dall'articolo 11 della legge regionale 22 dicembre 1989, n. 45, modificato dal comma 1 dell'articolo 2 della legge regionale 25 novembre 2004, n. 8.

L'articolo 4, comma 1, delle norme tecniche di attuazione del piano paesaggistico regionale, allegato alla legge regionale n. 8 del 2004, stabilisce che *"Le disposizioni del P.P.R. sono cogenti per gli strumenti urbanistici dei Comuni e delle Province e sono immediatamente prevalenti sulle disposizioni difformi eventualmente contenute negli strumenti urbanistici"*.

Il medesimo articolo, al successivo comma 4, specifica che *"Le disposizioni del piano paesaggistico sono immediatamente efficaci per i territori comunali in tutto o in parte ricompresi negli ambiti di paesaggio costiero di cui all'art. 14"* tra i quali è compreso il Golfo di ... che, insieme a ... e ..., dove sono situati i terreni in questione, costituisce uno dei poli di sviluppo turistico costiero di

L'articolo 12, comma 2, delle norme tecniche di attuazione del P.P.R. sancisce la inedificabilità, in quanto sottoposti a vincolo di integrale conservazione, dei terreni compresi nella fascia di rispetto costiero per le zone E (agricola), F (turistica) ed H (di salvaguardia).

Una eccezione a tale regola è posta dal successivo articolo 15, comma 3, il quale stabilisce che *"Per i Comuni dotati di PUC approvato ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 8 della L.R. n. 8/2004 nelle medesime zone C, D, F, e G possono essere realizzati gli interventi previsti negli strumenti urbanistici attuativi purché approvati e con convenzione efficace alla data di adozione del Piano Paesaggistico Regionale"*.

A tal proposito la circolare esplicativa del Piano Paesaggistico regionale prot. n. 550/Gab del 23 novembre 2006 ha chiarito che il completamento degli interventi urbanistici ed edilizi in dette zone è consentito soltanto nei casi in cui i menzionati piani attuativi abbiano completato l'intera procedura di approvazione alla data di adozione del Piano Paesaggistico Regionale, tenendo presente che, nel caso di lottizzazioni, a tale data la convenzione doveva essere pienamente efficace (ossia registrata e non decaduta per decorrenza del termine assegnato per l'esecuzione delle urbanizzazioni) e, nel caso di piani attuativi di iniziativa pubblica, gli stessi dovevano aver conseguito, alla stessa data, l'approvazione definitiva.

Il chiarimento fornito dalla richiamata circolare esplicativa lascia intendere che laddove alla data di entrata in vigore del P.P.R. siano stati approvati gli strumenti urbanistici attuativi della lottizzazione e/o della realizzazione degli interventi edilizi sulla base di PUC approvati ai sensi della legge regionale n. 8 del 2004, tali interventi possono proseguire.

In relazione al quesito in esame si deve ritenere che la natura edificatoria dei terreni debba essere riscontrata sulla base della normativa regionale posto che la stessa, secondo quanto previsto dal richiamato articolo 4 delle norme tecniche di attuazione, è immediatamente cogente per i Comuni anche se non è stata formalmente recepita nell'ambito degli strumenti urbanistici.

Pertanto, qualora in base a tale normativa venga riconosciuto che le aree non sono edificabili e che, in particolare, non ricorre la fattispecie prevista dall'articolo 15 circa la possibilità di proseguire gli interventi di lottizzazione e/o di realizzazione delle opere edili già approvati dal Comune alla data di emanazione del nuovo P.P.R., la relativa cessione non genera plusvalenza ai sensi dell'articolo 67 del TUIR.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.