

I CODICI NOTARILI COMMENTATI

G. BONILINI - M. CONFORTINI

# CODICE DELLA PROPRIETÀ E DEI DIRITTI IMMOBILIARI

*diretto da*  
**Filippo Preite**  
**Marcello Di Fabio**

**UTET**  
GIURIDICA

I CODICI NOTARILI COMMENTATI

CODICE DELLA PROPRIETÀ E DEI DIRITTI IMMOBILIARI

51

Ai profili di indubitabile innovazione recati dalla logica adottata dal legislatore in punto di alternatività IMU-IRPEF, si accompagnano talune perplessità legate ai residui spazi circa la rilevanza del reddito medio ordinario ai fini della tassazione dei fabbricati. È inevitabile che tali spazi si riducano notevolmente – quantomeno nel breve periodo – considerato che il sistema, a causa del mancato aggiornamento delle rendite, si trova in concreto a tassare i fabbricati locati sull'ammontare dei canoni e ad assoggettare quelli non locati ad una imposizione (IMU) la cui base imponibile esprime un valore patrimoniale.

Sul futuro della tassazione dei redditi dei fabbricati è destinata certamente a pesare la riforma prossima ventura del sistema catastale. Secondo quanto previsto dall'art. 2 della legge delega di riforma del sistema fiscale (L. 11.3.2014, n. 23), il Governo dovrà infatti procedere alla ricognizione, al riordino, alla variazione e all'abrogazione delle norme vigenti che regolano il sistema catastale dei fabbricati, individuando tuttavia sia un valore patrimoniale dei fabbricati (valore/mq), sia le rendite medie ordinarie.

ANDREA QUATTROCCHI

## Capitolo X

### Il regime impositivo delle plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni

**Riferimenti normativi:** artt. 67, 1° co., lett. a, 68, D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

**Bibliografia:** D'AMATI N. (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992; FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, III – Tuir e leggi complementari*, Padova, 2010; TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

**Sommario:** 1. Premessa. 2. La lottizzazione dei terreni. 3. Opere volte a rendere edificabili i terreni. 4. Determinazione della plusvalenza.

#### 1. Premessa

Nell'elencare tassativamente i redditi diversi, l'art. 67 t.u.i.r. svolge una funzione di chiusura, volta ad attrarre ad imposizione una serie di fattispecie reddituali non ri-

conducibili alle altre categorie di reddito<sup>1</sup>. In particolare, la norma contempla entrate che ricorrono *una tantum* sia in dipendenza di un singolo atto di gestione (dismissione di un cespite), sia di un'attività più com-

va che la detrazione per abitazione principale (in allora soggetta a tassazione), fosse maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni purché dimorante abitualmente e anagraficamente residente presso l'abitazione. Oggi tale disposizione non è più prevista poiché l'abitazione principale non è tassata. Rimane fermo che i comuni possono considerare abitazione principale quella posseduta a titolo di proprietà o altro diritto reale da parte di anziani o soggetti disabili che acquisiscano la residenza presso istituti di cura purché l'immobile non risulti locato.

<sup>1</sup> Sui redditi diversi v. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, 225 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2009, 146 ss.; LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, II, Torino, 2009, 81; URICCHIO A., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Il diritto attuale*, a cura di D'AMATI N., Torino, 1992, 702 ss.

pressa<sup>2</sup>. In quest'ultima ipotesi possono farsi rientrare le plusvalenze indicate nella disposizione in commento, realizzate mediante la lottizzazione dei terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici.

Questa operazione, insieme a tutte quelle considerate in genere come "speculative"<sup>3</sup>, è stata ritenuta rilevante dal legislatore a partire dal 1958, quando, con l'art. 81, 2° co., D.P.R. 29.1.1958, n. 645, vennero assoggettate all'imposta le plusvalenze da chiunque realizzate in dipendenza di operazioni speculative. Successivamente, l'art. 76, 3° co., D.P.R. 29.9.1973, n. 597 ha considerato come effettuate a fini speculativi, in ogni caso e senza possibilità di prova contraria: "1) la lottizzazione o l'esecuzione di opere intese a rendere edificabili terreni inclusi in piani regolatori o in programmi di fabbricazione e la successiva vendita anche parziale dei terreni stessi"<sup>4</sup>.

Come è stato osservato<sup>5</sup>, a differenza dell'art. 76, la norma attuale, anziché presupporre l'intento speculativo, assoggetta ad

imposizione la plusvalenza in ragione della sussistenza di un nesso tra la possibilità dell'acquirente di edificare grazie all'avvenuta lottizzazione ed il maggior prezzo da egli conseguentemente pagato.

La previsione di una presunzione assoluta, preclusiva pertanto di qualsiasi accertamento da parte del giudice circa l'effettiva sussistenza dell'intento speculativo, ha portato in passato a sollevare la questione di legittimità costituzionale della previsione di cui all'art. 76 t.u.i.r. per contrasto con gli artt. 3, 42 e 24 Cost.; la Corte costituzionale<sup>6</sup> ha tuttavia dichiarato inammissibile tale questione, affermando che "l'esclusione della prova di assenza di intento speculativo nelle operazioni economiche collegate (...) dalla norma impugnata non dà vita ad una presunzione *iuris et de iure*, ma si sostanzia di una tipizzazione legale di due comportamenti (...), che, in quanto si succedono entro un dato lasso di tempo, sono considerati come un comportamento complessivo unificato dall'intento speculativo".

Sull'argomento è intervenuta – peraltro in tempi relativamente recenti – anche la Su-

<sup>2</sup> BORJA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 263.

<sup>3</sup> Sul concetto di intento speculativo, si veda: DI MAIO F., *Le plusvalenze da operazioni speculative*, in *DPT*, 1983, I, 402 ss., il quale osserva come ad una corrente dottrinale e giurisprudenziale che riteneva l'intento speculativo come elemento psicologico, se ne contrapponesse un'altra (nella quale si colloca l'A.) per cui il legislatore non si riferirebbe all'"intento psicologico", bensì all'"operazione speculativa", con ciò volendo porre l'accento non già sull'elemento soggettivo, bensì su quello oggettivo (l'operazione) che caratterizza l'attività dello speculatore, professionale o occasionale.

<sup>4</sup> Secondo la Corte di Cassazione (v. sent. 30.3.1983, n. 2301) "la fattispecie impositiva, per quanto concerne operazioni effettuate su immobili, non può limitarsi alla sola ipotesi dell'acquisto al fine di una successiva rivendita, ma comprende qualsiasi altra forma di operazione compiuta su immobili allo scopo di incrementare il valore di mercato e realizzare un prezzo di vendita superiore a quello che si sarebbe conseguito senza effettuare nessuna trasformazione dei beni". Pur successiva alla statuizione della Cassazione, Comm. Trib. I g., Milano, sent. 20.7.1987, n. 6766, ritiene che "perché si verifichi il presupposto impositivo (...) non è sufficiente l'oggettiva inclusione dei terreni nei piani regolatori o in programmi di fabbricazione, bensì è necessario che sia intervenuto un perfetto e legittimo piano di lottizzazione e, inoltre, la predisposizione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, occorrenti per il successivo insediamento edilizio; in sostanza è necessario che sia avvenuta la esecuzione di opere intese a rendere edificabili i terreni stessi".

<sup>5</sup> V. MENCARELLI S., *Commento all'art. 67 Tuir*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 580.

<sup>6</sup> Il vaglio di legittimità costituzionale è stato superato dalla norma in varie occasioni. Cfr. C. Cost., 26.3.1991, n. 131; Id., 5.7.1990, n. 324; Id., 10.3.1988, n. 298.

prema G  
presunzio  
operare a  
no si foss  
ne mortis  
La fattis  
vato un  
della nor  
là generi  
subordin  
lenza<sup>8</sup>, è  
fiche in  
per effet  
76) è sta  
mento a  
di una p  
delle pl  
"redditi  
mento a  
di fabbr  
saria per  
alla let  
disposiz

<sup>7</sup> Cfr. C.

<sup>8</sup> La l. de  
dinamen

<sup>9</sup> Cfr. T  
speculati  
te alla in  
Plusvale  
"pur ave  
crement  
elementi  
costruzi  
porre ch  
redditi i  
pazioni  
mie del  
plusvale  
773 ss.,  
in conc  
cazione  
<sup>10</sup> LEO  
<sup>11</sup> Di m  
applica  
<sup>12</sup> V. B  
<sup>13</sup> In g  
non sia  
teria ur

prema Corte<sup>7</sup>, che ha stabilito come tale presunzione assoluta fosse destinata ad operare anche laddove l'acquisto del terreno si fosse realizzato a seguito di successione *mortis causa*.

La fattispecie in commento ha quindi trovato un esplicito riferimento all'interno della norma del 1973 che tuttavia, stante la genericità dell'elemento soggettivo cui subordinava l'imputazione della plusvalenza<sup>8</sup>, è stata oggetto di importanti modifiche in sede di approvazione del t.u.i.r. per effetto delle quali dall'art. 81 (*ex art. 76*) è stato cancellato non solo ogni riferimento alle *operazioni speculative*<sup>9</sup> a favore di una più obiettiva e tassativa casistica delle plusvalenze e proventi considerati "redditi diversi"<sup>10</sup>, ma anche ogni riferimento ai piani regolatori o ai programmi di fabbricazione come condizione necessaria per configurare l'operazione di cui alla lett. *a* dell'art. 67 t.u.i.r.<sup>11</sup>, poiché la disposizione richiede solo, come detto, la

lottizzazione del terreno o le opere intese a rendere lo stesso edificabile abbiano preceduto la cessione del bene. Sotto questo profilo, esse devono apparire strumentali alla cessione.

## 2. La lottizzazione dei terreni

L'attuale definizione di lottizzazione costituisce il punto di arrivo di una riflessione che tiene conto dell'evoluzione normativa che ha interessato la materia urbanistica<sup>12</sup>. Originariamente, l'art. 28, L. 17.8.1942, n. 1150 (c.d. legge urbanistica), precludeva la lottizzazione dei terreni a scopo edilizio senza preventiva autorizzazione del Comune fino a quando non fosse stato approvato il piano regolatore particolareggiato. La prima legge urbanistica non definiva quindi il concetto di lottizzazione, stabilendo tuttavia che la stessa non potesse considerarsi liberamente effettuabile<sup>13</sup>, essendo soggetta alle regole contenute negli strumenti di regolamentazione dell'attività edilizia.

<sup>7</sup> Cfr. C., 4.11.2002, n. 15377, in *Banca dati Fisconline*.

<sup>8</sup> La l. delega 12.4.1984, n. 68 prevedeva che si apportassero le modifiche necessarie per "attuare il coordinamento sistematico secondo principi unitari e per prevenire l'evasione fiscale".

<sup>9</sup> Cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Torino, 2008, 86, nt. 122, "ora l'intento speculativo non è più una componente delle fattispecie imponibili, ma esso costituisce la ratio sottostante alla individuazione legislativa delle plusvalenze rilevanti". V. BASILAVECCHIA M., CIGNARELLA M.C., *Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte*, Studio n. 45/2011/T, in *www.notariato.it*, ove si afferma che "pur avendo (il legislatore, n.d.r.) rimosso ogni accenno alla intenzione soggettiva di speculare sull'incremento di valore del bene immobile, (la norma, n.d.r.) resta costruita in termini strutturali sulla base di elementi - quali, soprattutto, il lasso di tempo infraquinquennale e l'acquisto a titolo oneroso ovvero la costruzione - ai quali resta pur sempre immanente un programma speculativo; sicché è ragionevole supporre che l'intento speculativo continui a connotare la ratio della norma"; DI PIETRO A., *L'imposizione sui redditi immobiliari, attualità e prospettive*, in *DPT*, 1983, I, 1952 ss.; LOVISOLO A., *La cessione di partecipazioni e l'intento speculativo*, in *DPT*, 1986, I, 1164; MONTI A., *Cessioni di terreni edificabili tra antinomie del sistema e questioni di incostituzionalità*, in *RDT*, 1994, I, 1057; URICCHIO A., *La tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di aree fabbricabili e da provvedimenti espropriativi*, in *RDT*, 1992, I, 773 ss., per il quale il legislatore ha in questo modo sottratto all'interprete il difficile compito di verificare in concreto la sussistenza o meno dell'intento speculativo, sostituendo la generica previsione con l'indicazione di minuziosi presupposti indicativi di tale elemento soggettivo.

<sup>10</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2010, 1102.

<sup>11</sup> Di modo che divenne irrilevante l'inclusione o meno dei terreni in aree già ricomprese nell'ambito di applicazione degli strumenti urbanistici adottati, cfr. *Comm. Trib. I.g.*, Voghera, 9.1.1988, n. 7.

<sup>12</sup> V. BASILAVECCHIA M., CIGNARELLA M.C., *Plusvalenze immobiliari*, cit., 23.

<sup>13</sup> In generale si osservi come lo *jus aedificandi*, pur rappresentando una facoltà del diritto di proprietà, non sia liberamente esercitabile, presupponendo l'esercizio di una discrezionalità amministrativa in materia urbanistica - edilizia (cfr. T.A.R. Lombardia, Milano, Sez. II, sent. 5.3.2010, n. 552).

L'art. 8, L. 6.8.1967, n. 765, (c.d. legge ponte) è intervenuto a novellare l'art. 28 della legge urbanistica, estendendo il controllo urbanistico all'intero territorio e trasformando così il piano di lottizzazione in uno strumento attuativo e di pianificazione delle zone di espansione.

Da ultimo la nozione di lottizzazione è contenuta nell'art. 18, 1° co., L. 28.2.1985, n. 47 trasfuso senza modificazioni nell'art. 30, 1° co., D.P.R. 6.6.2001, n. 380. Tale norma prevede che "Si ha lottizzazione (...) di terreni a scopo edificatorio quando vengono iniziate opere che comportino trasformazione urbanistica od edilizia dei terreni stessi (...) nonché quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denunciino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio"<sup>14</sup>.

La *ratio* della norma può essere individuata nella necessità di preservare la potestà programmatica attribuita alla Pubblica Amministrazione, nonché nell'effettivo controllo del territorio da parte del soggetto titolare della medesima funzione (cioè il Comune), al fine di garantire una ordinata pia-

nificazione urbanistica, un corretto uso del territorio ed uno sviluppo degli insediamenti abitativi e dei correlativi *standards* urbanistici compatibile con le esigenze di finanza pubblica<sup>15</sup>.

Sul concetto di lottizzazione è intervenuta anche la prassi del Ministero dei lavori pubblici<sup>16</sup>, secondo cui costituisce lottizzazione qualsiasi utilizzazione del suolo che preveda la realizzazione di un insediamento edificatorio e che comporti quindi la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria o secondaria, restando indifferente ai fini di tale qualificazione il numero di proprietari nonché l'effettivo frazionamento del terreno. In generale, dunque, la lottizzazione rappresenta il risultato di un procedimento amministrativo<sup>17</sup> nel corso del quale un momento fondamentale è rappresentato dalla sottoscrizione della convenzione di lottizzazione, con la quale vengono disciplinate pattizamente le modalità concrete di attuazione del piano di lottizzazione ed in particolare la cessione gratuita delle aree al Comune per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria nonché le garanzie finanziarie idonee per l'adempimento degli obblighi derivanti dalla stipula della convenzione stessa.

Ne consegue che la sola previsione del piano di lottizzazione, in assenza della convenzione, rende il primo un mero progetto urbanistico, assimilabile ad un qualsiasi piano di iniziativa comunale<sup>18</sup>, ma privo

<sup>14</sup> La norma disciplina in realtà la specifica fattispecie della lottizzazione abusiva. Al riguardo si segnala che la norma prevede due distinte ipotesi di lottizzazione abusiva. Una c.d. materiale che si configura mediante l'esecuzione di opere che determinino una trasformazione edilizia od urbanistica del territorio, in violazione degli strumenti urbanistici vigenti od adottati o comunque di leggi statali o regionali. L'altra c.d. cartolare che si realizza mediante il compimento di attività negoziale che, tramite il frazionamento dei terreni, ne determini in maniera inequivocabile la destinazione d'uso a scopo edificatorio, cfr. T.A.R. Lazio, Latina, Sez. I, sent. 14.9.2012, n. 645.

<sup>15</sup> Cfr. T.A.R. Lazio, Latina, Sez. I, 1.10.2012, n. 704.

<sup>16</sup> V. Min. Lavoro, circ. 28.10.1967, n. 3210.

<sup>17</sup> Esso consiste nella presentazione al consiglio comunale di un'apposita cartografia che viene sottoposta ad apposita approvazione. Successivamente, il contenuto della deliberazione comunale viene inserito nella convenzione tra il comune e i privati ai fini della sottoscrizione.

<sup>18</sup> DE CANDIA N., *Commento all'art. 81*, in D'AMATI N. (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992, 704. In giurisprudenza, v. C., 29.11.2001, n. 15208.

dell'efficacia e dell'esecutorietà di quest'ultimo. In realtà, ad una simile soluzione interpretativa sicuramente maggioritaria, si contrappone un orientamento giurisprudenziale minoritario per il quale la lottizzazione si configura già al momento del rilascio del permesso di costruire<sup>19</sup>. Quanto specificato deve in ogni caso essere coordinato con le pertinenti disposizioni tributarie.

Ai sensi dell'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r., si considerano redditi diversi "le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni (...) e la successiva vendita, anche parziale dei terreni e degli edifici". Poiché la norma non richiede espressamente che la lottizzazione avvenga nel rispetto di Piani regolatori o di fabbricazione, essa trova applicazione anche alle lottizzazioni c.d. "di fatto".

A tale conclusione si perviene considerando che la norma tributaria non è tenuta ad occuparsi dei profili di regolarità amministrativo-urbanistica delle lottizzazioni, dovendo invece individuare i fatti idonei a configurare i presupposti d'imposta<sup>20</sup>. Ciò posto, poiché l'Amministrazione finanziaria<sup>21</sup> ha affermato che la cessione di terreni lottizzati si configura laddove il Comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione

di lottizzazione, è da ritenere che l'ipotesi della lottizzazione di fatto sia residuale, essendo improbabile che un Comune proceda ad approvare piani di lottizzazione (*conditio sine qua non*, insieme alla sottoscrizione della convenzione, per poter effettuare la successiva vendita del terreno o fabbricato) al di fuori di quanto previsto dagli strumenti urbanistici in vigore<sup>22</sup>.

Si segnala peraltro come dottrina<sup>23</sup> e giurisprudenza<sup>24</sup> abbiano ritenuto che, ai fini dell'emersione di una plusvalenza tassabile, non è sufficiente il mero espletamento di un'attività di genere puramente amministrativo, occorrendo che siano poste in essere le attività materiali indicate all'interno dei permessi ottenuti. In effetti, se oggetto di lottizzazione è un terreno che per sua natura non sia suscettibile di uno sfruttamento edificatorio, si potrebbe ritenere che una mera autorizzazione amministrativa non possa rilevare ai fini della disposizione in esame, essendo a tal fine necessario un seppur minimo intervento di trasformazione volto ad introdurre un valore aggiunto (l'edificabilità) al bene immobile.

Secondo altra interpretazione, l'esecuzione delle opere non sarebbe viceversa necessaria. Sul punto, Ministero delle finanze<sup>25</sup> e altra parte della dottrina<sup>26</sup>, hanno ritenuto

<sup>19</sup> C., sent. 5.11.1981, n. 3709.

<sup>20</sup> Cfr. C., 18.5.2001, n. 6863, secondo cui la norma di cui all'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r. non richiede necessariamente l'esistenza di una lottizzazione attuata con il procedimento previsto dall'art. 28, l. 17.8.1942, n. 1150, essendo sufficiente, perché possa configurarsi una plusvalenza tassabile, che il venditore, prima dell'alienazione del terreno, abbia posto in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al frazionamento del terreno o, comunque, a rendere possibile la sua utilizzazione a scopo edificatorio.

<sup>21</sup> Cfr. Ag. Entr., ris. 24.7.2008, n. 319, in *CorT*, 2008, 2782, con nota di GAVELLI G., *L'autorizzazione comunale individua l'intervenuta lottizzazione del terreno*.

<sup>22</sup> Osterebbe alla configurabilità della lottizzazione di fatto anche la sentenza del C. St., Sez. V, 29.10.1971, in *FA*, 1971, II, 1092 ss., nella quale si afferma che la nozione di lottizzazione adottata dal legislatore non può in alcun modo prescindere dalla regolamentazione ad essa conferita dalla legge urbanistica.

<sup>23</sup> V. FALSITTA G., *I presupposti di imponibilità delle plusvalenze speculative isolate*, in *RT*, 1979, II, 155.

<sup>24</sup> Cfr. C., 19.5.2006, n. 11819, in *CorT*, 2006, 2385; Comm. Trib. Centr., 20.11.1990, n. 7510, in *CorT*, 1991, 819.

<sup>25</sup> Cfr. Min. Fin., ris. 27.3.1979, n. 7/786.

<sup>26</sup> GAFFURI G., *IRPEF: la disciplina dei redditi diversi*, in *CorT*, 1980, 885 secondo il quale la vendita del

che "la lottizzazione risulta realizzata con l'approvazione da parte dell'Ente locale del relativo progetto e con la cessione in contropartita di una porzione del terreno, nonché con il conseguente rilascio delle licenze edilizie" (oggi "permesso di costruire") essendo unicamente, questo adempimento amministrativo, idoneo a configurare, al momento della successiva vendita del terreno lottizzato, la fattispecie di cui all'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r. In questo solco interpretativo si colloca anche parte della giurisprudenza<sup>27</sup>.

Oltremodo, secondo l'Amministrazione<sup>28</sup> la disposizione richiede il frazionamento di un terreno in una pluralità di lotti e la necessaria realizzazione di una pluralità di edifici, costituendo lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti

per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Definiti i contorni della lottizzazione, occorre precisare che non rientra in tale fattispecie il solo frazionamento che preveda l'utilizzazione del terreno per scopi diversi da quelli previsti dalla norma di cui all'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r., in quanto una simile operazione non potrebbe considerarsi come incrementativa e diretta ad agevolare la successiva vendita del terreno.

### 3. Opere volte a rendere edificabili i terreni

L'esecuzione di opere finalizzate a rendere i terreni edificabili si configura nel momento in cui un terreno non idoneo alla edificazione viene trasformato (ad esempio, mediante livellamento, disboscamento, creazione di reti stradali o predisposizione all'allaccio alla rete fognaria e idrica) dal soggetto alienante<sup>29</sup> in edificabile con un'attività che, essendo meramente fattuale, innominata e a contenuto atipico, non si riferisce all'espletamento dell'iter di lottizzazione<sup>30</sup>.

In giurisprudenza si esclude la configurabilità della fattispecie in commento, allor-

terreno successivamente alla conclusione del procedimento amministrativo è già di per sé idonea a produrre la plusvalenza, non essendo una condizione necessaria, ai fini della configurazione della fattispecie, l'esecuzione, anche parziale di quanto autorizzato.

<sup>27</sup> V. C., 19.2.2001, n. 2429, in DPT, 2002, II, 5, con nota di MENTI F., *Le plusvalenze da cessione di terreni lottizzati o suscettibili di utilizzazione edificatoria*, *ivi*, 8. Secondo tale pronuncia, si presume accompagnata da intento speculativo la vendita di un suolo incluso in un piano regolatore o in un programma di fabbricazione dopo che è stato lottizzato senza che siano state tuttavia compiute opere di urbanizzazione o dopo che lo stesso suolo sia stato arricchito di infrastrutture, pur in assenza di lottizzazione.

<sup>28</sup> Cfr. Min. Lav. Pubbl., circ. n. 3210/1967.

<sup>29</sup> Non rilevano le attività effettuate da un terzo, poiché in tale circostanza (v. C., 19.5.2003, n. 7800, in *Banca dati Leggibilità* "difetterebbe la possibilità di definire tali opere come il mezzo o strumento per la fruizione di un più consistente corrispettivo rispetto al prezzo dell'originario acquisto; condizione insita nella preposizione 'mediante', evidenziatrice di detto nesso causale").

<sup>30</sup> Contraria parrebbe C., 30.3.1983, n. 2301, in *Banca dati Leggibilità*, ove si afferma che "in tale definizione rientra quell'operazione di lottizzazione effettuata non mediante una semplice divisione o frazionamento di un suolo, ma mediante la trasformazione del suolo stesso da agricolo ad edificatorio attraverso il duplice mezzo dell'attribuzione di tale natura al suolo mediante strumenti urbanistici (convenzione *ad hoc* con il Comune), e mediante opere di trasformazione (costruzione di strade, fognature ed altre infrastrutture) necessarie per l'utilizzazione edilizia (...)". In questa sentenza parrebbe quindi che la lottizzazione rappresenti un passaggio obbligato per procedere poi alle opere di trasformazione. Cfr. ESCALAR G., *Commento all'art. 67 Tuir*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, III, Padova, 2010, 340.

quando sia stata un'istanza di per la Amministrazione, anche in esame richiede a dire il miglior terreno, che non semplice espletamento amministrative di a gue che se, da un necessariamente opere edificatorie zione di opere n da lottizzazione. Non sembra du la nozione di l differenza di qu di "area fabbric momento che 4.7.2006, n. 2 che "un'area è se utilizzabile allo strumento to dal comune, provazione del strumenti attu presente che l ha affermato o terreni debba sulla base dell diatamente co non è stata og nell'ambito d nistici<sup>32</sup>.

Da questa pr

<sup>31</sup> Cfr. Comm.

<sup>32</sup> Cfr. Ag. Ent all'art. 11 quat "un'area è da o mento urbanist

<sup>33</sup> Cfr. C., 7.12 realizzarsi di t qualche attività sua utilizzazione con le quali vi a)".

<sup>34</sup> Cfr. Ag. Ent

<sup>35</sup> Cfr. C., 26. tassazione sep

quando sia stata presentata unicamente un'istanza di permesso di costruire all'Amministrazione, anche perché la fattispecie in esame richiede un elemento fattuale, vale a dire il miglioramento dell'edificabilità del terreno, che non può essere correlata al semplice espletamento delle procedure amministrative di autorizzazione<sup>31</sup>. Ne consegue che se, da un lato, la lottizzazione non necessariamente comporta l'esecuzione di opere edificatorie, dall'altro lato, l'esecuzione di opere non è in ogni caso preceduta da lottizzazione.

Non sembra dunque possibile ritenere che la nozione di lottizzazione sia pacifica, a differenza di quanto accade con il concetto di "area fabbricabile" in quanto tale, dal momento che l'art. 36, 2° co., D.L. 4.7.2006, n. 223 prevede espressamente che "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". Si tenga presente che l'Amministrazione finanziaria ha affermato che la natura edificatoria dei terreni debba essere individuata anche sulla base della normativa regionale immediatamente cogente per i Comuni, anche se non è stata oggetto di formale recepimento nell'ambito degli specifici strumenti urbanistici<sup>32</sup>.

Da questa previsione se ne dovrebbe de-

duire che, ai fini tributari, l'edificabilità del terreno non si configura al momento dell'effettiva costruzione del fabbricato all'esito della procedura amministrativa ad essa finalizzata, bensì già al momento dell'attribuzione della qualifica di area edificabile del terreno precedentemente agricolo.

#### 4. Determinazione della plusvalenza

Come abbiamo visto, la plusvalenza di cui all'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r. si configura quando, a seguito della lottizzazione del terreno o dell'esecuzione delle opere volte a renderlo tale, si procede alla cessione, anche parziale del terreno stesso o degli edifici, o parte di essi, che sul lotto sono stati edificati. Per poter configurare la plusvalenza in esame è quindi necessario che, come detto, la cessione sia conseguente alla lottizzazione o all'esecuzione delle opere volte a rendere edificabile il terreno<sup>33</sup>. Inoltre, come già specificato in precedenza, la lottizzazione di per sé non è sufficiente, essendo necessaria, ai fini del perfezionamento della fattispecie, anche la sottoscrizione della convenzione, che consente di rendere perfetta la procedura di lottizzazione dell'area<sup>34</sup>.

In generale, 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, dunque si applica il principio di cassa<sup>35</sup>. La

<sup>31</sup> Cfr. Comm. Trib. I g., Catania, sent. 2.12.1986, n. 4702.

<sup>32</sup> Cfr. Ag. Entr., ris. 2.12.2008, n. 460/E. Di analogo tenore la norma, dettata in materia di Ici, di cui all'art. 11 *quaterdecies*, 16° co., D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. in L. n. 248/2005, ai sensi del quale "un'area è da considerare comunque fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

<sup>33</sup> Cfr. C., 7.12.1995, n. 12599 in *Banca dati Leggiditalia*, secondo cui "è pur sempre necessario, per il realizzarsi di tale ipotesi, che il venditore, prima dell'alienazione del terreno, abbia posto in essere una qualche attività di tipo tecnico diretta al frazionamento del terreno o, comunque, a rendere possibile la sua utilizzazione a scopo edificatorio. Pertanto, la mera vendita di un terreno, quali che siano le modalità con le quali viene effettuata, non può di per sé sola configurare quanto previsto dall'art. 67, co. 1, lett. a)".

<sup>34</sup> Cfr. Ag. Entr., circ., 319/E, cit.; C., 14.12.2007, n. 26275, in *Banca dati Leggiditalia*.

<sup>35</sup> Cfr. C., 26.6.1992, n. 8027; Comm. Trib. Centr., 19.12.1991, n. 9043. Ciò vale anche se si applica la tassazione separata, dato che l'art. 21 t.u.i.r. prevede che essa assume ad oggetto "l'ammontare percepito"



dottrina conferma l'applicabilità, alle plusvalenze in esame, della possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del venti per cento all'atto della stipula notarile della cessione<sup>36</sup>.

La plusvalenza da lottizzazione è sempre soggetta a tassazione, sia che l'acquisto del terreno sia avvenuto a titolo oneroso<sup>37</sup> che a titolo gratuito, anche nel caso in cui lo stesso si sia realizzato dopo il decorso dei cinque anni dall'acquisto del terreno o dalla costruzione degli edifici e anche qualora l'edificio venduto sia stato adibito ad abitazione principale del soggetto cedente. L'unica eccezione a tale regime di imponibilità assoluta della plusvalenza *de qua* potrebbe ravvisarsi nell'ipotesi in cui, una volta ottenute le autorizzazioni amministrative necessarie e conclusa la convenzione di lottizzazione, non sia possibile procedere ovvero proseguire gli interventi materiali di trasformazione<sup>38</sup>.

Per quanto riguarda la determinazione della plusvalenza di cui all'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r., essa è costituita, ai sensi dell'art. 68, 1° co., t.u.i.r., dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente il bene stesso<sup>39</sup>. Ai fini dell'individuazione del prezzo di acquisto, l'art. 68, 2° co., t.u.i.r. prevede che, per i terreni acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere, deve assumersi il valore normale nel quinto anno anteriore. Per determinare il costo del terreno acquisito gratuitamente o

del fabbricato costruito su un terreno acquistato a titolo gratuito si tiene conto del valore normale del terreno alla data di "inizio della lottizzazione o delle opere ovvero alla data di inizio della costruzione".

In considerazione dell'applicazione di tali criteri, l'Amministrazione finanziaria<sup>40</sup> ha precisato che dalla lettura della norma emerge che il legislatore ha inteso riservare alla cessione dei beni in esame un trattamento fiscale più favorevole rispetto alle cessioni di terreni edificabili di cui alla lett. b dell'art. 67, 1° co., t.u.i.r.; non si fa riferimento, come viceversa accade per le aree edificabili, al valore risultante dall'atto di donazione o dalla denuncia di successione. La *ratio* di questo criterio, che determina in concreto una riduzione dell'onere fiscale nella fase della vendita dei terreni lottizzati, si fonda sul 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 divenire "lottizzato".

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha segnalato 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 intendano procedere alla lottizzazione di un terreno a scopo edificatorio possono presentare appositi piani

to"; ai fini dell'aliquota, invece, assume rilievo il reddito complessivo medio del biennio "anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione", cfr. Consiglio nazionale del notariato, *op. cit.*, nt. 15.

<sup>36</sup> ESCALAR G., *Commento all'art. 68 Tuir*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 361.

<sup>37</sup> ESCALAR G., *Commento all'art. 67 Tuir*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 340 segnala che secondo quanto sostenuto da Comm. Trib. Centr. n. 3487/1997, il conferimento di terreni in società non è stato assimilato alla vendita.

<sup>38</sup> Cfr. Ag. Entr., ris. 2.12.2008, n. 460.

<sup>39</sup> Si rimanda a MENCARELLI S., *Commento all'art. 68 Tuir*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, cit., 594.

<sup>40</sup> V. Ag. Entr., 24.7.2008, n. 319, cit.

di lottizzazione conten  
dettaglio, al fine di arm  
ziativa con le scelte  
strumenti urbanistici  
quanto previsto dalla  
1150/1942, l'autorizza  
Comune alla lottizzazi  
scopo edilizio è subor  
una convenzione che  
oneri a carico del priv  
realizzazione delle op

#### Riferimenti normati

153 t.u.i.r.; L. 18.4.19  
D.P.R. 26.4.1986, n.  
L. 27.7.2000, n. 212;  
D.L. 24.12.2002, n.  
*quaterdecies*, 16° co.  
L. 23.12.2005, n. 26  
n. 223, convertito  
27.12.2013, n. 147.

#### Bibliografia:

BARU  
come cessione di ar  
M.C., Consiglio Naz  
LA M.C., *Plusvalenz  
LINI L., Consiglio N  
ze da cessione di ter  
rialutazione di are  
PROVITO A., *Le aree  
(Commento alla sep  
ss.; CEPPELLINI, LU  
par. 1.4, 499, Mila  
2012, 135; CORAS  
rio, in DPT, 2, 200  
in *Commentario b  
sitta G., Fantozzi  
cipi di diritto trib  
liari, attualità e pr  
lità delle plusvale  
svalenze realizzat  
23, 1924 ss.; GAV***

di lottizzazione contenenti prescrizioni di dettaglio, al fine di armonizzare la loro iniziativa con le scelte pianificatorie degli strumenti urbanistici generali. Secondo quanto previsto dalla L. urbanistica n. 1150/1942, 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 con riguardo alla realizzazione delle opere di urbanizzazio-

ne. Su questa base, la cessione di terreni lottizzati, ai sensi dell'art. 67, 1° co., lett. a, t.u.i.r., si configura quando il Comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione che completa l'iter amministrativo. Ai fini della determinazione della plusvalenza, l'inizio della lottizzazione corrisponde all'autorizzazione comunale.

ANDREA QUATTROCCHI

## Capitolo XI

### Il regime impositivo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni e fabbricati

**Riferimenti normativi:** artt. 952, 1158, 1159, 1523, 2645 *bis* c.c.; artt. 23, 67, 68, 73, 151, 153 t.u.i.r.; L. 18.4.1962, n. 167; D.P.R. 26.10.1972, n. 633; artt. 28 ss., L. 5.8.1978, n. 457; D.P.R. 26.4.1986, n. 131; art. 11, 1° co., lett. f, 5° co., L. 30.12.1991, n. 413; art. 10, 2° co., L. 27.7.2000, n. 212; art. 35, D.P.R. 8.6.2001, n. 327; artt. 7, 8, L. 28.12.2001, n. 448; art. 2, D.L. 24.12.2002, n. 282, convertito in legge con modif. dalla L. 21.2.2003, n. 27; art. 11 *quaterdecies*, 16° co., D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. in L. 2.12.2005, n. 248; art. 1, 496° co., L. 23.12.2005, n. 266; art. 1, 310° co., L. 27.12.2006, n. 296; art. 37, 39° co., D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito in legge con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248; art. 1, 156° co., L. 27.12.2013, n. 147.

**Bibliografia:** BARUZZA S., *La cessione di fabbricati da demolire non può essere riqualificata come cessione di area edificabile*, in *Fisconline*, 11, 2014; BASILAVECCHIA M., CIGNARELLA M.C., *Consiglio Nazionale del Notariato, Studio 45-2011/T*, 37; BASILAVECCHIA M., CIGNARELLA M.C., *Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte*, in *Studi e Materiali*, 2012, 4, 1163; BELLINI L., *Consiglio Nazionale del Notariato, Studio 60-2006/T*, par. 4.6.; BELLINI L., *Plusvalenze da cessione di terreni provenienti da donazioni*, in *CorT*, 2009, 36, 2984 ss.; CASADEI R., *La rivalutazione di aree e partecipazioni societarie*, in *DPT*, 4, parte I, 2008, 279 ss.; CATTELAN G., PROVITO A., *Le aree edificabili acquisite a titolo gratuito si rivalutano sulla base dell'Indice Istat (Commento alla sentenza della Corte Costituzionale 9.7.2002, n. 328)*, in *CorT*, 2002, 41, 3728 ss.; CEPPELLINI, LUGANO, *Testo Unico delle imposte sui redditi, Commento all'art. 67 t.u.i.r.*, par. 1.4, 499, Milano, 2011; CIVITAREALE, *La riforma della fiscalità degli immobili*, Milano, 2012, 135; CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *DPT*, 2, 2009, 246 ss.; CORASANITI G., *Commento all'art. 28 del d.p.r. n. 600 del 1973*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II - Accertamento e sanzioni, a cura di Falsitta G., Fantozzi A., Marongiu G., Moschetti F., Padova, 2011, 151 ss.; DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, 2011, Milano, 207; DI PIETRO A., *L'imposizione sui redditi immobiliari, attualità e prospettive*, in *DPT*, 1983, I, 1152 ss.; FALSITTA G., *I presupposti di imponibilità delle plusvalenze speculative isolate*, in *RT*, 1979, 7-8, 151 ss.; FORTE N., *Tassabili le plusvalenze realizzate con cessione di terreni edificabili acquistati per usucapione*, in *CorT*, 2003, 23, 1924 ss.; GAVELLI G., *Applicabile l'imposta sostitutiva per gli atti di trasferimento di im-*