



Terreni

Imposte nel caso di cessione

di Giuseppe Rebecca

Dottore commercialista in Vicenza

partner Synergia Consulting Group

e **Giuliano Borriero**

Praticante dottore commercialista in Vicenza

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Cessione di terreno agricolo non suscettibile di utilizzazione edificatoria – 3. Cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria – 3.1. Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ai fini delle imposte dirette – 3.2. Definizione di terreni con destinazione edificatoria ai fini del meccanismo della valutazione automatica – 3.3. Le imposte – caso aree edificabili – 3.4. Cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo – 3.5. Donazione di un terreno edificabile a fini elusivi – 4. Cessione di terreno lottizzato - 4.1. Cosa si intende per lottizzazione - 4.2. Le imposte – caso lottizzazione - 4.3. Lottizzazione e rivendita dei lotti da parte di persona fisica- aspetti IVA – 4.4. Plusvalenza da indennità di esproprio – 5. Cessione di terreno acquisito per usucapione – 5.1. Terreno agricolo – 5.2. Terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria – 5.3. Terreno lottizzato

1. Premessa

La cessione di terreni, da parte di persone fisiche, è da sempre argomento assai discusso. Numerosi sono gli aspetti che si prestano a differenti interpretazioni dal punto di vista delle imposte dirette ed indirette. In questo articolo diamo una aggiornata visione riassuntiva delle varie ipotesi distinguendo i tre macro-casi: terreni agricoli, aree fabbricabili e lottizzazione. In particolare ci soffermeremo sulla definizione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria. Proponiamo anche l'analisi di un caso di cessione di terreno acquisito per usucapione, individuando quali possano essere i possibili riflessi dal punto di vista della determinazione di plusvalenza.

2. Cessione di terreno agricolo non suscettibile di utilizzazione edificatoria

Sono soggetti a tassazione le plusvalenze derivanti da cessioni, effettuate da privati, di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, nel caso in cui il terreno sia stato *acquisito a titolo oneroso da meno di 5 anni*

Imposte dirette

Se sussistono i requisiti sopra indicati, la cessione di terreno agricolo genera una plusvalenza tassata ex art. 81, c. 1, lettera b) del TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

La base imponibile è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto (compresi gli oneri sostenuti inerenti il terreno); il costo di acquisto non è soggetto ad alcuna rivalutazione.

La plusvalenza concorre a formare il reddito nell'anno in cui è percepito il corrispettivo e rientra nei redditi a tassazione ordinaria.

Sono, invece, esclusi da tassazione le rivendite di terreni agricoli acquisiti per successione o donazione, indipendentemente dalla durata della proprietà.

Imposte indirette

Dal punto di vista delle imposte indirette, la cessione di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria è sempre esclusa da IVA, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del cedente.

Queste cessioni sono soggette ad imposta proporzionale di registro, oltre che ad imposta ipotecaria nella misura del 2%, e ad imposta catastale nella misura dell'1%.

L'aliquota proporzionale di registro da applicare è quella ordinaria del 15%. Nel caso in cui l'acquirente sia imprenditore agricolo a titolo principale, si applica una aliquota ridotta dell'8% (altre riduzioni si hanno in caso di arrotonda-

mento di piccola proprietà contadina o per giovani imprenditori agricoli).

3. Cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria

La cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, concorre sempre alla determinazione del reddito imponibile.

La *plusvalenza* derivante da cessione di tali terreni è in ogni caso tassabile ex art. 81, c. 1, lettera b) TUIR; a differenza del caso di terreni agricoli, si tassano anche le aree edificabili acquisite a titolo gratuito e quelle acquisite da più di 5 anni.

Un aspetto fondamentale da analizzare, nel caso di terreni suscettibili di edificazione, è rappresentato proprio dalla definizione stessa di "utilizzazione edificatoria". Ci sono infatti differenze interpretative, tra giurisprudenza e amministrazione finanziaria, a seconda che si tratti di applicazione di imposte dirette o indirette. Queste divergenze si traducono poi, nei casi reali, in differenti applicazioni della normativa fiscale.

3.1. Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ai fini delle imposte dirette

Prima di affrontare nello specifico la trattazione del caso, dal punto di vista delle imposte dirette ed indirette, è fondamentale stabilire quali siano i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. La giurisprudenza tributaria (1) ha stabilito che, ai fini dell'applicazione dell'art. 81, c. 1, lettera b), si intende suscettibile di utilizzazione edificatoria, secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, un terreno che è dichiarato edificabile dal piano regolatore generale, integrato da un piano particolareggiato di attuazione o da una convenzione per la lottizzazione, quindi solo per quei terreni che possono ottenere in concreto il rilascio di una concessione edilizia.

Molto si è discusso sul termine "suscettibile", utilizzato dal legislatore nell'art. 81 TUIR; l'interpretazione del singolo termine potrebbe far pensare che non sia richiesta una capacità edificatoria immediata del terreno, ma semplicemente futura (2). Questo comporterebbe, come

(1) Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, Sez. III, 15 dicembre 1999, n. 144; Comm. tributaria centrale, Sez. XXVII, 15 aprile 1996, n. 1687

(2) Cassazione, Sez. Unica, 23 aprile 2001, n. 172. In questa sentenza, la Cassazione ha chiarito che "l'edificabilità di un'area vada ritenuta per il solo fatto che essa risulti tale in base alle

conseguenza, che gran parte dei terreni, in prospettiva futura, potrebbero essere considerati edificabili. Si deve però sottolineare che, il termine suscettibile è poi integrato dalla locuzione "in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione". Per cui, il legislatore non intendeva fare riferimento ad una generica possibilità edificatoria, bensì alla effettiva possibilità del terreno di ottenere una concessione edilizia (3).

L'interpretazione ministeriale si è orientata alla tesi prevalente, e quindi:

- anche se il terreno è inserito in una zona edificabile, in base al piano regolatore generale, non è suscettibile di utilizzazione edificatoria se mancano gli strumenti attuativi o se il terreno si trova per la maggior parte in una zona a vincolo speciale (4);

- un terreno inserito in un piano di fabbricazione per il quale non sia stata perfezionata la relativa convenzione per il piano di lottizzazione, è da ritenersi non suscettibile di edificazione, non essendo possibile per tale ragione il rilascio di alcuna concessione edilizia (5).

Riassumendo, per qualificare un terreno come suscettibile di utilizzazione edificatoria, è necessario che l'iter amministrativo sia concluso (approvazione anche da parte della Regione), e che, quindi, vi sia la concreta possibilità di ottenere una autorizzazione edilizia.

3.2. Definizione di terreni con destinazione edificatoria ai fini del meccanismo della valutazione automatica

L'art. 52, c. 4 del DPR 131/1986 (Testo Unico dell'Imposta di Registro), prevede la non applicabilità della valutazione automatica ai terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria. La legge stessa ha quindi stabilito che l'amministrazione finanziaria non può operare rettifiche sul valore di un terreno con destinazione edificatoria. La Corte di Cassazione (6) ha motivato questa esclusione

previsioni urbanistiche, indipendentemente da ogni valutazione circa la cosiddetta edificabilità di fatto".

(3) In dottrina, numerosi interventi in questo senso: L. Del Federico, "Brevi riflessioni in tema di qualificazione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria e trattamento ai fini Iva", il fisco, 1995, rif. 1343; C. Berliri, "Cessioni ed espropriazioni di aree fabbricabili", il fisco, 1992, rif. 7583.

(4) Risoluzione 10 settembre 1991, n. 430065, in "il fisco" n. 42/1991

(5) Risoluzione 6 dicembre 1990, n. 431291, in "il fisco" n. 12/1991

(6) Cass., Sez. trib., 27 novembre 2000, n. 15255

col fatto che la valutazione automatica si fonda su una presunta "corrispondenza" tra valore catastale e valore "venale in commercio" del bene trasferito. Per i terreni edificatori, al contrario, vale l'opposta presunzione basata sulla nota eccedenza del loro valore venale rispetto a quello risultante dai coefficienti catastali. Ai fini dell'applicazione della valutazione automatica risulta, quindi, determinante stabilire cosa si intende per "strumenti urbanistici che prevedono la destinazione edificatoria dei terreni". La giurisprudenza, in materia, non si è sempre espressa in modo uniforme. L'Amministrazione Finanziaria (7) ha stabilito che "la natura del suolo deve essere ricavata esclusivamente dalla astratta possibilità edificatoria, derivante dal fatto che il terreno sia qualificato come edificabile dal piano regolatore generale".

La questione è stata affrontata dall'Amministrazione Finanziaria anche dal punto di vista delle imposte indirette, in particolare dell'imposta di registro. Negli ultimi anni la posizione dell'Amministrazione (8) si è uniformata a quella prevalente della Cassazione: ai fini della qualificazione di edificabilità del terreno, è necessario il completamento integrale del procedimento amministrativo. Anche la Cassazione, affrontando la questione di destinazione edificatoria dei terreni in base agli strumenti urbanistici, si è più volte indirizzata verso la necessità che gli strumenti urbanistici siano perfezionati, non ritenendo sufficiente l'adozione del solo piano regolatore da parte del Comune (9).

Recentemente, però, una sentenza della Corte di Cassazione (10) ha stabilito che, ai fini della inapplicabilità del criterio della valutazione automatica, "per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal Comune, abbia perfezionato il suo iter mediante approvazione della Regione".

Con questa ultima Sentenza, la Cassazione ridefinisce il concetto di terreno con destinazione edificatoria, solo ai fini della valutazione automatica e dell'applicazione dell'imposta di registro; dal punto di vista delle imposte dirette nulla è cambiato. Non si può però, in attesa di chiarimenti, non sottolineare il fatto che, se questa inversione di rotta della Cassazione, avesse una portata più ampia, ridefinendo anche il concetto di terreno suscettibile di edificazione ai fini delle imposte dirette, gli effetti sarebbero notevoli. Considerando le lungaggini burocratiche e i tempi che intercorrono tra l'approvazione di

un P.R.G. da parte del Comune, e la definitiva approvazione da parte della Regione, se fosse sufficiente la sola approvazione comunale ad identificare un terreno suscettibile di edificazione, sarebbero numerose le cessioni di terreni (prima agricoli) che determinerebbero plusvalenze.

3.3. Le imposte

Imposte dirette

La base imponibile per la determinazione della plusvalenza in caso di cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria si determina nei seguenti modi:

- *acquisizione del terreno a titolo oneroso*: la base imponibile è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto (con eventuali costi inerenti) rivalutato in base agli indici ISTAT;
- *acquisizione del terreno per successione o donazione*: la base imponibile è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore dichiarato nell'atto di donazione o successione (con eventuali costi inerenti) rivalutato in base agli indici ISTAT.

Una recente Sentenza della Corte Costituzionale (n.328 del 9 luglio 2002, in il fisco n.29/2002), dichiarando l'illegittimità dell'art. 82, comma 2, ultimo periodo del TUIR, ha modificato la determinazione della base imponibile su cui calcolare le imposte. Prima dell'intervento della Corte, l'articolo in oggetto recitava: "Per i terreni acquisiti per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati..."; così formulato l'art. 82, non facendo nessun riferimento esplicito (come nel caso di terreni acquisiti a titolo oneroso), non prevedeva la possibilità di applicare al costo di acquisto dei terreni la rivalutazione ISTAT. La Corte, con questa sentenza, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 82 TUIR, nella parte in cui non prevede l'applicazione degli indici ISTAT.

La plusvalenza derivante da cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è considerata reddito diverso e può essere tassata in via ordinaria o con tassazione separata.

La tassazione separata, disciplinata dall'art 16, c. 1, lettera g-bis (11), si può applicare per i red-

(11) D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni ed integrazioni

Art. 16

Tassazione separata
[comma 1, lettera g-bis]

1. L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: g-bis) plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 81 realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

(7) Istruzioni al Mod. Unico 2002, fascicolo 2, § 5, 17.

(8) Risoluzione Ministeriale n. 47/E-IV-8-3783 del 27 maggio 1998

(9) Cass. 3 dicembre 1994, n. 10406; Cass. 12 novembre 2001, n. 13969; Cass. 27 dicembre 2001, n. 16202.

(10) Corte Cassazione, 27 marzo 2002, n. 4381:

diti dell'art. 81, c. 1, lettera b). La tassazione separata prevede l'applicazione dell'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati conseguiti. Per i redditi a tassazione separata si deve applicare un acconto del 20% del totale imponibile (quattro RM).

Il contribuente ha sempre la facoltà, in dichiarazione dei redditi, di optare per la tassazione ordinaria.

Imposte indirette

Dal punto di vista delle imposte indirette, essendo il cedente una persona fisica, si applica l'imposta proporzionale di registro. L'aliquota prevista per i terreni diversi dai terreni agricoli (e quindi anche le aree edificabili) è dell'8%. Oltre all'imposta di registro si applicano, l'imposta ipotecaria (2%) e l'imposta catastale (1%).

L'Agenzia delle Entrate, in tema di programmazione dell'attività di controllo per la fine del 2002, ha stabilito con riferimento all'imposta di registro, di intensificare i controlli sulle cessioni di terreni edificabili.

3.4. Cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo

Un caso che nel passato ha dato adito ad interpretazioni discordanti riguarda la cessione di area edificabile da parte di imprenditore agricolo, in particolare sull'applicabilità dell'imposta di registro o dell'IVA. La Sentenza n. 3987/2000 della Corte di Cassazione ha stabilito che la cessione di area edificabile da parte di imprenditore agricolo ad un'impresa costruttrice, è soggetta ad IVA se il bene, in questo caso il terreno, è relativo all'impresa, cioè se rientra tra i "beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa" (art. 2555 c.c.). Se il terreno, pur appartenendo all'impresa, risulta estraneo all'attività della stessa, la sua cessione è soggetta ad imposta proporzionale di registro (12).

Per cui, la cessione di terreno edificabile da parte di persona fisica agricoltore, sconta l'IVA nel caso in cui il terreno ceduto sia utilizzato nell'esercizio dell'attività.

Un'altra Sentenza della Cassazione (13), ha precisato che un imprenditore agricolo che vende un terreno ex-agricolo, ora edificabile, deve assoggettarlo ad imposta di registro. Questo perché, con la cessione di un bene che cambia destinazione economica, il bene stesso perde la sua qualità di strumentalità all'esercizio dell'attività, e quindi, esce dal campo di applicabilità dell'IVA.

(12) Cassazione, Sentenza n. 8180/1999

(13) Cassazione, Sezione I, 12 gennaio/2 giugno 1999, n. 5366

3.5. Donazione di un terreno edificabile a fini elusivi

Il cambio di destinazione di un terreno, da agricolo ad edificabile, comporta normalmente un notevole aumento del valore di mercato del bene stesso. In caso di successiva cessione del terreno, la plusvalenza, e quindi il carico fiscale, che ne deriva potrebbe risultare di importo consistente. Per cercare di evitare ciò, si sono poste in essere alcune operazioni palesemente elusive. Il proprietario del terreno edificabile, attraverso lo strumento della donazione, donava il terreno ad un soggetto interposto, che, a sua volta, rivendeva il terreno. Così facendo la plusvalenza in capo all'interposto (differenza tra prezzo di vendita e valore della donazione) risultava minima, se non nulla, e l'interponente sfuggiva ad ogni tassazione avendo effettuato la cessione a titolo gratuito. Questo tipo di operazioni ricade pienamente nella disciplina dell'interposizione soggettiva. L'art. 37, comma 3, Dpr 600/73¹⁶, punisce proprio quelle attività poste in essere al solo scopo di eludere il fisco. In casi del genere, non risulta particolarmente difficile per l'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza di interposizione fittizia, e quindi l'intento elusivo dell'operazione¹⁷.

il fisco

4. Cessione di terreno lottizzato

Secondo l'art. 81, c. 1, lettera a) del TUIR, le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreno lottizzato sono sempre tassate come reddito diverso, se non conseguite nell'esercizio di attività commerciale.

In tema di cessione di terreno lottizzato, il primo elemento a cui prestare attenzione è dato proprio dalla definizione di lottizzazione. Ancora oggi non si sono del tutto superate le divergenze interpretative tra giurisprudenza e Amministrazione finanziaria, sia in tema di lottizzazione con o senza opere, sia in tema di momento di inizio della lottizzazione.

(14) D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, e successive modificazioni ed integrazioni

Art.37

Controllo delle dichiarazioni
(terzo comma)

In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

(17) Si veda Albino Leonardi ne "Il Sole 24 Ore" del 28 maggio 2001

4.1. Cosa si intende per lottizzazione

L'art. 81, c. 1, lettera a) del TUIR tratta la "lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici".

Nel Testo Unico, e più in generale nella normativa tributaria, non è prevista una definizione precisa di lottizzazione; questa mancanza ha contribuito ad alimentare numerose interpretazioni, sia sul significato di lottizzazione, sia sull'individuazione del momento di inizio della stessa.

Il procedimento amministrativo della lottizzazione, articolato in più fasi, si conclude con il rilascio del provvedimento definitivo da parte del comune. L'iter della lottizzazione, non comprende, quindi, l'esecuzione materiale delle opere di urbanizzazione. Numerose sentenze di Commissioni Tributarie, ed anche della Cassazione (16), si sono espresse in senso contrario; in base a tali sentenze si ritiene che si rientra nella lottizzazione solo nel caso in cui sia iniziata l'esecuzione di opere. Per la giurisprudenza, non basta quindi la conclusione dell'iter amministrativo. Il fatto che il legislatore nell'art. 81 TUIR, utilizzi l'espressione "lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere", non deve essere inteso nel senso che basta uno dei due elementi perché vi sia lottizzazione; quel riferimento ha il solo scopo di comprendere nei casi di lottizzazione anche la lottizzazione abusiva (17).

Di diverso avviso è l'Amministrazione finanziaria che invece, considera lottizzazione la semplice conclusione dell'iter amministrativo, senza che sia necessario l'inizio delle opere di urbanizzazione (18).

L'altro punto di incertezza riguarda l'individuazione della data di inizio della lottizzazione; secondo l'interpretazione della dottrina e della giurisprudenza, l'inizio della lottizzazione si individua con la data di inizio delle opere di urbanizzazione. La tesi ministeriale indica l'inizio della lottizzazione nella data di autorizzazione definitiva alla lottizzazione.

(16) Per citarne alcune: Cassazione 30 marzo 1983, n. 2301; Commissione Tributaria Centrale, 9 ottobre 1995, n.3212; Comm. Centr., Sez. III, 20 novembre 1990, n. 7510; Comm. Centr., sez. III, 4 giugno 1991, n. 4306;

(17) La costruzione di opere su un terreno senza la necessaria autorizzazione (c.d. lottizzazione abusiva) è a tutti gli effetti lottizzazione.

(18) Risoluzioni ministeriali 27 marzo 1979, n. 7/786 e 20 maggio 1983, n. 7/353. La risoluzione Ministeriale n. 7/353 del 20 maggio 1983, recita: L'espressione "la lottizzazione o l'esecuzione di opere intese a rendere edificabili terreni inclusi nei piani regolatori o in programmi di fabbricazione", porta a concludere che ciascuna di dette circostanze costituisce sufficiente e autonomo presupposto per far considerare speculativa la successiva vendita del terreno.

4.2. Le imposte

Le divergenze interpretative del concetto di lottizzazione, si riflettono concretamente sulle modalità di individuazione e determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione del terreno.

Il problema si manifesta in due punti:

- il valore iniziale da confrontare con il prezzo di vendita per determinare la plusvalenza.

Secondo la tesi ministeriale si considera il valore del terreno o al 5° anno antecedente l'inizio della lottizzazione (acquisizione onerosa), o il valore alla data di inizio della lottizzazione (acquisizione gratuita).

Secondo la tesi prevalente si considera il valore del terreno o al 5° anno antecedente l'inizio delle opere (acquisizione onerosa) o il valore del terreno all'inizio delle opere (acquisizione gratuita);

- la tassazione della plusvalenza in base al c. 1, lettera a), oppure in base al c. 1, lettera b) dell'art. 81 TUIR.

Secondo la tesi ministeriale, quando c'è autorizzazione alla lottizzazione, la plusvalenza rientra sempre nel campo di applicazione dell'art. 81, c. 1, lettera a) del TUIR.

Secondo la tesi prevalente, fino a quando non iniziano le opere di urbanizzazione (e quindi anche dopo l'autorizzazione alla lottizzazione rilasciata dal comune) la plusvalenza rientra nell'art. 81 c. 1, lettera b) del TUIR, con la conseguenza che la plusvalenza può essere tassata in via separata o in via ordinaria.

Imposte dirette

La base imponibile della plusvalenza è data:

- in caso di acquisizione a titolo oneroso, dalla differenza tra prezzo di vendita e valore normale del terreno al 5° anno antecedente la lottizzazione (o costo di acquisto se il periodo è inferiore;

- in caso di acquisizione a titolo gratuito, dalla differenza tra prezzo di vendita e valore normale all'inizio della lottizzazione.

Le plusvalenze derivanti da cessione di terreni lottizzati rientrano tra i redditi diversi tassati in via ordinaria.

Imposte indirette

Come per le aree edificabili, anche per le aree lottizzate si applica l'imposta proporzionale di registro (sempre che l'operazione non rientri nell'esercizio di attività d'impresa). Per cui, l'imprenditore agricolo che cede un terreno strumentale all'esercizio dell'impresa ad altro imprenditore agricolo è soggetto I.V.A.

4.3. Lottizzazione e rivendita dei lotti da parte di persona fisica - Aspetti Iva

La risposta ad un'interpello ha permesso all'Agenzia delle entrate di chiarire un particolare. Il caso riguardava una persona fisica (che non svolgeva attività imprenditoriale) che, a seguito di una ristrutturazione e suddivisione di un locale di sua proprietà in box, procedeva poi alla cessione di questi. Il punto da analizzare riguarda l'assoggettamento o meno dei redditi derivati dalla cessione dei box, all'art. 51 del TUIR (redditi di impresa). Nella risoluzione n. 204/E del 20 maggio 2002, l'Agenzia chiarisce che:

- l'attività d'impresa deve essere caratterizzata da professionalità abituale, anche se non esclusiva; ribadisce anche che, come affermato più volte dalla Cassazione (19), si può manifestare attività d'impresa anche in presenza di un solo affare, "quando implica il compimento di una serie coordinata di atti economici;
- il fatto che prima sia avvenuta la ristrutturazione e la suddivisione in box e poi la vendita, implica un chiaro intento lucrativo, diretto alla realizzazione di un arricchimento (20).

Risulta, quindi, che il caso in esame rientra a tutti gli effetti tra le attività d'impresa.

Un caso simile riguarda una persona fisica che inizia una lottizzazione su un terreno di sua proprietà con successiva rivendita dei lotti.

Come in precedenza, la persona non svolge, inizialmente, attività d'impresa, ma la volontà di porre in essere un affare che comporti una serie coordinata di atti economici mirata a fini lucrativi, rientra pienamente nelle attività d'impresa. Conseguentemente, questi deve attivare una partita IVA (21) per valorizzazione e vendita immobiliare e, deve assoggettare al reddito d'impresa le future plusvalenze derivanti dalla cessione dei lotti.

4.4. Plusvalenze da indennità di esproprio

Una recente Ordinanza della Corte Costituzionale (22), ha ribadito la correttezza costituzio-

(19) Per citarne alcune: Cassazione 30 marzo 1983, n. 2301; Commissione Tributaria Centrale, 9 ottobre 1995, n.3212; Comm. Centr., Sez. III, 20 novembre 1990, n. 7510; Comm. Centr., sez. III, 4 giugno 1991, n. 4306;

(20) Cass. 2 aprile 1996, n. 3078

(21) Su casi analoghi si veda: nota ministeriale n. 341564 del 29 aprile 1983; Agenzia delle Entrate, Ris. n. 137/E del 7 maggio 2002

(22) Corte Costituzionale, Ordinanza n. 395 del 10-25 luglio 2002

nale della tassazione delle plusvalenze da esproprio. Per cui, le indennità percepite a seguito di esproprio o cessione volontaria nell'ambito di procedimenti espropriativi, sono soggette a tassazione con le stesse modalità previste per le aree fabbricabili. E' prevista una ritenuta d'imposta del 20% (operate dall'ente), sempre che il contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi, non opti per la tassazione ordinaria; in questo caso la ritenuta versata si intende a titolo di acconto.

5. Cessione di terreno acquisito per usucapione

Un caso particolare è quello che riguarda la cessione di un terreno acquisito per usucapione. Vediamo quali possono essere le conseguenze dal punto di vista fiscale.

5.1. Terreno agricolo

Bisogna anzitutto sottolineare che, l'usucapione è un modo di acquisto della proprietà, o di altro diritto reale di godimento, a titolo originario. Per cui l'usucapione altro non è che un atto con il quale si certifica la titolarità del diritto di proprietà.

In caso di cessione di terreno agricolo non si pongono particolari problemi. Infatti, perché si verifichi plusvalenza è necessario che il terreno sia stato acquisito a titolo oneroso meno di cinque anni prima della rivendita. Nell'ipotesi di usucapione non si verificano nessuna delle due condizioni necessarie alla tassazione della plusvalenza.

L'usucapione non prevedendo alcun passaggio di denaro tra le parti, (come contropartita del passaggio di proprietà del terreno), non è un trasferimento a titolo oneroso (23). Manca anche l'elemento speculativo, infatti, l'usucapione, altro non è che l'atto con cui si accerta la titolarità del diritto di proprietà di un bene; la proprietà del bene non si acquisisce nel momento dell'accertamento, ma da quando si dispone del bene stesso, quindi, da un periodo di tempo maggiore di cinque anni.

5.2. Terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria

Nel caso in cui il terreno sia suscettibile di utilizzazione edificatoria, la cessione a titolo oneroso produce, in ogni caso, una plusvalenza. Il problema principale è la determinazione della base imponibile della plusvalenza; infatti, come si determina il costo con il quale confrontare il prezzo di vendita?

(23) Commissione Trib. I grado di Ancona, sez. III, 3 marzo 1994, dec. n. 76

In giurisprudenza non ci sono sentenze che richiamino in qualche modo a questa fattispecie, per cui non possiamo che proporre delle ipotesi. Sicuramente, l'usucapione del terreno non comporta, per l'usucapente, nessun esborso di denaro, per cui non c'è un prezzo di acquisto o un valore cui fare riferimento. Le ipotesi più verosimili sembrano due:

- considerando che l'atto di usucapione comporta, per l'usucapente, la titolarità del diritto di proprietà sin dal primo momento in cui ha iniziato a possedere la cosa, per determinare il "costo di acquisto", si potrebbe fare riferimento al valore venale del terreno proprio nel momento in cui ha inizio la proprietà (quindi, in caso di usucapione ordinaria, almeno 20 anni prima della sentenza di usucapione);

- si potrebbe considerare il valore del terreno nel momento in cui viene dichiarata l'usucapione.

Questa seconda ipotesi non pare corretta; infatti, il soggetto usucapente, dopo la sentenza di usucapione, risulta proprietario del terreno sin dal primo momento in cui ha iniziato a possedere la cosa.

A supporto di tale ipotesi, nel commento (24) alla decisione n. 76 del 3 marzo 1994 della Com-

missione Tributaria di I grado di Ancona, si sottolinea che, l'attribuzione di un valore venale ad un terreno alla data di accertamento della proprietà non significa che l'usucapente abbia acquisito il bene in quel momento, ma significa solo che in tale data, il bene aveva quel valore, su cui si deve calcolare l'imposta di registro. Si deve comunque sottolineare che l'ipotesi prospettata non pare di facile applicabilità

5.3. Terreno lottizzato

In caso di terreno lottizzato acquisito per usucapione, non si pongono particolari problemi in sede di determinazione della plusvalenza. Partendo dal presupposto che la cessione onerosa di un terreno lottizzato da sempre luogo ad una plusvalenza, e che l'acquisizione per usucapione non comporta esborso di denaro, la determinazione del costo cui confrontare il prezzo di vendita, non può che avvenire negli stessi modi dell'acquisto a titolo gratuito. Quindi, la plusvalenza è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore del terreno all'inizio della lottizzazione, indipendentemente dal fatto che questa sia avvenuta prima o dopo la sentenza di usucapione.

il fisco

CESSIONE DI TERRENI ACQUISITI PER USUCAPIONE

Tipo di terreno	Plusvalenza	Base imponibile
Terreno agricolo	Mai	
Area edificabile	Sempre	Differenza tra prezzo di vendita e valore del terreno nel momento in cui ha inizio la proprietà
Terreno lottizzato	Sempre	Differenza tra prezzo di vendita e valore del terreno all'inizio della lottizzazione

(24) In "Bollettino Tributario", n. 20/1994, pag. 1524



CESSIONE ONEROSA DI TERRENI DA PARTE DI PERSONA FISICA

IMPOSTE
Schema di sintesi

Tipo terreno	Imposte dirette	Base imponibile	Imposte indirette
Terreno agricolo	Se rivenduto entro 5 anni dall'acquisto a titolo oneroso	Differenza tra prezzo di vendita e costo d'acquisto (con eventuali oneri accessori) non rivalutato	Sempre soggetto ad imposta di registro 15% (1), imposte catastali 2%, imposte ipotecarie
Area edificabile	Sempre tassabile Tassazione ordinaria o Tassazione separata (2)	Differenza tra prezzo di vendita e costo d'acquisto (o valore donazione) rivalutato	Imposta di registro (8%) Imposte catastali (2%) e ipotecarie (1%)
	Indennità di esproprio ritenuta di imposta 20% (3)		Imprenditore agricolo: applica l'Iva se il terreno è utilizzato come agricolo ed è ceduto ad agricoltore
Lottizzazione	Sempre tassabile Tassazione ordinaria	In caso di acquisto a titolo oneroso differenza tra prezzo vendita e valore al 5° anno antecedente la lottizzazione	Imposta di registro Imposte catastali e ipotecarie.
	Indennità di esproprio ritenuta di imposta 20% (4)		Imprenditore agricolo: applica l'Iva se il terreno è utilizzato come agricolo ed è ceduto ad agricoltore

(1) In caso di cessione ad imprenditore a titolo principale l'aliquota è dell'8%.

(2) I redditi a tassazione separata sono soggetti ad un acconto del 20%.

(3) La ritenuta sull'intero valore espropriato è a titolo di imposta definitiva, a meno che il contribuente opti per la tassazione ordinaria o separata.

(4) La ritenuta sull'intero valore espropriato è a titolo di imposta definitiva, a meno che il contribuente opti per la tassazione ordinaria.

