

IMPOSTE DIRETTE

Plusvalenze da cessione di aree suscettibili di utilizzo edificatorio

1. INTRODUZIONE

La plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso, da parte di persone fisiche, di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (le c.d. "aree edificabili") concorre alla formazione del reddito sulla base degli articoli 81 e 82 del TUIR. In questo articolo, dopo aver individuato cosa si intende per suscettibile di utilizzazione edificatoria, si passa alla trattazione specifica degli aspetti fiscali, sia dal punto di vista delle imposte dirette, che da quello delle imposte indirette. Si propone anche un'esemplificazione numerica per evidenziare gli effetti che una recente sentenza della Corte Costituzionale ha apportato alle modalità di determinazione delle plusvalenze.

2. TERRENO SUSCETTIBILE DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

Secondo l'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR, sono soggette a tassazione "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". Risulta quindi determinante, prima di procedere a qualsiasi analisi degli aspetti fiscali, individuare quei terreni che rientrano nella definizione adottata dal legislatore nel Testo Unico.

Non sempre giurisprudenza e amministrazione finanziaria si sono trovate d'accordo sulla definizione di area edificabile. E' necessario operare una prima distinzione tra la definizione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ai fini dell'applicazione della valutazione automatica nei trasferimenti e la definizione ai fini delle imposte sui redditi. Questa distinzione si rende necessaria anche perché, in giurisprudenza, sono stati adottati differenti criteri interpretativi a seconda che si tratti di imposte dirette o indirette.

2.1 Definizione ai fini della valutazione automatica

La questione che crea particolari problematiche riguarda la possibilità di applicare o meno il criterio della valutazione automatica dei terreni a quelle aree considerate edificabili in base ad un PRG approvato dal Comune, ma non ancora approvato definitivamente dalla Regione.

Come sottolinea l'Amministrazione finanziaria (Circolare 37/220391 del 10 giugno 1986¹), "il sistema valutativo (automatico) non potrà essere adottato per gli immobili che non sono iscritti in catasto, anche se l'iscrizione è già stata richiesta dagli interessati, né per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria. Occorre richiamare l'attenzione dei dipendenti Uffici su quali siano gli strumenti urbanistici che, prevedendo la destinazione

GIULIANO BORRIERO

Praticante Ordine di Vicenza

edificatoria di un terreno, comportino la non applicabilità della disposizione di cui al quarto comma dell'art. 52. Tali strumenti, dunque, secondo la normativa vigente, vanno individuati nei piani regolatori generali, in quelli particolari, che costituiscono la derivazione diretta dei primi e, in mancanza di tali piani, nei programmi comunali di fabbricazione. È peraltro da precisare che gli indicati strumenti urbanistici sono validi anche se adottati dai Comuni, ma non ancora approvati dal competente organo regionale di controllo. I Comuni, invero, fanno obbligatoriamente osservare i vincoli posti da tali provvedimenti". In questa Circolare, l'Amministrazione chiarisce che per terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria è sufficiente che tale previsione sia presente in un piano regolatore comunale ancorché l'iter non sia ancora definitivamente approvato.

Di diversa opinione è, invece, la Corte di Cassazione² che, riferendosi alla valutazione automatica, afferma: "... e poiché l'approvazione da parte della Regione non è mera condizione di efficacia del piano, ma è un atto che concorre con quello comunale di adozione, realizzando la fattispecie dell'atto complesso, la norma non può che riferirsi agli strumenti che siano stati completati in tutto il loro iter." Sempre la Cassazione³, "in tema di imposta di registro, la disposizione di cui all'art. 52, quarto comma, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale il calcolo automatico del valore dei beni immobili non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, va interpretata nel senso che gli strumenti urbanistici cui essa si riferisce sono quelli perfetti, che hanno cioè completato il loro procedimento di formazione, sicché è insufficiente l'adozione del piano regolatore generale da parte di un comune non seguita dall'approvazione da parte della regione." Per la Cassazione⁴ è quindi necessario, per considerare un terreno edificabile, non solo che sia identificato come tale in un piano comunale, ma anche che questo piano venga poi definitivamente approvato dalla Regione. Le posizioni di giurisprudenza e amministrazione finanziaria sono quindi molto lontane. Negli ultimi anni, però, l'amministrazione ha in parte modificato il proprio atteggiamento sulla questione, avvicinandosi alle posizioni prima espresse della Cassazione. Nella Risoluzione del 27 maggio 1998, n. 47/E, sulla scia delle sentenze della Cassazione, l'Amministrazione affermava: "...tenuto conto della giurisprudenza rappresentata con



riferimento allo strumento urbanistico adottato ma non ancora approvato, la Scrivente ritiene possibile una soluzione in linea con la sentenza n. 10406 del 3 dicembre 1994, ancorché non conforme al pregresso orientamento dell'Amministrazione, espresso nella circolare n. 37 del 1986". Nel prosieguo della risoluzione l'Amministrazione in parte smentisce la posizione appena espressa dalla stessa, sostenendo che il terreno in questione⁵ non può essere considerato ancora edificabile, né può essere ritenuto non edificabile. Pur nella difficoltà interpretativa di questa risoluzione, si intravede un avvicinamento delle posizioni tra amministrazione e giurisprudenza. A complicare ulteriormente il quadro interpretativo è intervenuta una recente sentenza della Cassazione che riapre la disputa rimettendo in discussione il principio della conclusione dell'iter.

Con la sentenza n. 4381 del 27 marzo 2002, la Cassazione afferma: "Ai fini dell'inapplicabilità del criterio di valutazione automatica di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 131 del 1986, per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal comune, sia approvato dalla regione, in quanto l'adozione dello strumento urbanistico, con l'inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, è sufficiente a fare venir meno la natura agricola del terreno".

Con questa sentenza, la Cassazione muta un orientamento in materia già consolidato da tempo⁶. Questo inaspettato passo indietro della Cassazione rischia di rimettere in discussione tesi che sembravano oramai accolte uniformemente

SEGUE A PAGINA 28

¹ In "Il fisco", n. 24/1986, p. 3837

² Corte Cass. n. 10406 del 3 dicembre 1994.

³ Cass. Civ., 27 dicembre 2001, n. 16202

⁴ Conforme alle precedenti è anche la sentenza n. 13969 del 12 novembre 2001

⁵ Si tratta di un terreno edificabile per un piano regolatore comunale non ancora approvato dalla Regione

⁶ Solo in un'altra sentenza la Corte si era espressa conformemente, con la sentenza n. 5900 del 1 luglio 1997, la quale però aveva poche attinenze con la materia tributaria ed è sempre stata considerata poco significativa.

Plusvalenze da cessione

SEGUE DA PAGINA 27

da dottrina, giurisprudenza e, in parte, Amministrazione finanziaria⁷.

2.2 Definizione ai fini delle imposte sui redditi
Dal punto di vista delle imposte sui redditi, la questione interpretativa sulla definizione di "suscettibilità di utilizzazione edificatoria", è meno complessa rispetto a quella precedentemente esposta. La dottrina si è da anni orientata unanimemente verso la necessità che l'*iter* amministrativo del piano regolatore sia completato con l'approvazione della Regione⁸. Per considerare un terreno edificabile non basta, quindi, l'inclusione dello stesso nel PRG comunale; fino a che non vi sia una completa approvazione regionale, la cessione del terreno non rientrerà nei casi previsti dall'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR.

In senso conforme si sono espresse anche alcune Commissioni tributarie; la Commissione di Reggio Emilia⁹ ha stabilito che è suscettibile di utilizzazione edificatoria un terreno che è dichiarato edificabile dal piano regolatore generale, integrato da un piano particolareggiato di attuazione o da una convenzione per la lottizzazione e per il quale, conseguentemente, sia possibile in concreto il rilascio di una concessione a edificare. Deve pertanto trattarsi di un terreno direttamente e immediatamente utilizzabile ai fini edificatori, per il quale il soggetto interessato deve solo richiedere la concessione. Alcuni dubbi interpretativi sono stati determinati dal termine utilizzato dal legislatore proprio nel Testo Unico. La parola "suscettibile" poteva lasciare adito a numerose e differenti interpretazioni; teoricamente, attualmente o in futuro, tutti i terreni sono suscettibili di utilizzazione edificatoria. Integrando il termine suscettibile con "in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", il legislatore ha inteso chiarire che si considerano edificabili solo i terreni che abbiano una capacità edificatoria attuale e non ipotetica.

Anche l'Amministrazione finanziaria è intervenuta sulla questione ritenendo necessaria la conclusione dell'*iter* amministrativo del piano regolatore per poter considerare edificabile un terreno. Nella risoluzione n. 430065 del 10 settembre 1991, riferendosi ad un caso di cessione di terreno edificabile solo in parte sostiene: "solo una parte della vasta area compravenduta potrebbe essere suscettibile di utilizzazione a scopi edilizi dopo che siano stati posti in essere, ovviamente, idonei strumenti di urbanizzazione che condizionano il rilascio delle

prescritte autorizzazioni amministrative". Sempre in tema di edificabilità è la Risoluzione n. 431291 del 6 dicembre 1990, dove l'amministrazione ribadisce che "il terreno non è suscettibile di utilizzazione edificatoria, in quanto non è stata perfezionata la convenzione del piano di lottizzazione, e pertanto, su detto terreno, non è possibile rilasciare concessioni edilizie". Si può, quindi, concludere che sia per l'amministrazione che per la giurisprudenza, un terreno viene definito edificabile, ai fini delle imposte dirette, esclusivamente se rientra in un piano regolatore il cui *iter* amministrativo sia integralmente completato (approvazione anche della Regione) e il terreno abbia concretamente e la possibilità di ottenere una concessione edilizia.

3. IMPOSTE INDIRETTE

L'applicazione delle imposte indirette sulla cessione di terreno edificabile da parte di persona fisica privata non comporta particolari problemi interpretativi. Essendo il soggetto cedente persona fisica la cessione è soggetta ad imposta proporzionale di registro. L'aliquota dell'imposta di registro è dell'8%¹⁰; oltre all'imposta di registro, la cessione è soggetta ad imposta catastale nella misura dell'1%, ed imposta ipotecaria nella misura del 2%.

Si segnala come nella Circolare sull'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione¹¹, in tema di programmazione e consuntivazione dell'attività di controllo e verifica, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito la necessità di operare maggiori controlli sulla corretta applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella cessione di terreni edificabili.

4. IMPOSTE DIRETTE

La plusvalenza derivante dalla cessione, a titolo oneroso, di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è tassabile in base all'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR. Nel caso in cui il terreno sia stato acquisito a titolo oneroso, la plusvalenza è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto (comprensivo di eventuali oneri inerenti) rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (art. 82, comma 2, TUIR).

Nel caso in cui il terreno sia stato acquisito a titolo gratuito (il Testo Unico cita espressamente "terreni acquisiti per effetto di successione o donazione"), la plusvalenza è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore dichiarato nell'atto di donazione o successione (comprensivo di eventuali oneri inerenti)

rivalutato in base all'indice ISTAT.

Nell'art. 82, comma 2, non si fa un espresso riferimento, nel caso di cessione di terreni acquisiti a titolo gratuito, alla rivalutazione ISTAT; per cui, fino ad recente intervento della Corte Costituzionale, la giurisprudenza e l'amministrazione finanziaria escludevano la possibilità di rivalutare il valore dei terreni iscritto negli atti di successione o donazione. La differenza di trattamento tra i terreni acquisiti gratuitamente e quelli acquisiti a titolo oneroso ha sempre suscitato molteplici perplessità; la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 328 del 1 luglio 2002, ha posto fine a questo incongruo trattamento previsto nel TUIR. La Suprema Corte, nella sentenza citata, afferma: "La violazione del principio di uguaglianza e di ragionevolezza va, pertanto, eliminata attraverso una pronuncia di incostituzionalità dell'art. 82, comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986 nella parte in cui, per gli acquisti a titolo gratuito, non stabilisce ai fini della determinazione della base di calcolo delle plusvalenze ivi riguardate una rivalutazione del valore iniziale di acquisto del bene analoga a quella disposta per ipotesi, del tutto omogenea, degli acquisti a titolo oneroso¹²".

Nonostante le argomentazioni proposte dall'Avvocatura generale dello Stato¹³, la Corte Costituzionale ha posto fine, una volta per tutte, al diseguale trattamento tra le cessioni di terreni acquisiti gratuitamente e quelli acquisiti onerosamente.

Anche l'Agenzia delle Entrate ha recepito la citata Sentenza della Consulta. Nella Circolare n. 81/E del 6 novembre 2002, l'Amministrazione sottolinea come, "in applicazione della Sentenza n. 328 della Corte Costituzionale, è possibile rivalutare sulla base della variazione dell'indice ISTAT il valore iniziale dei terreni acquisiti per successione o donazione, indicato nelle relative denunce o atti registrati, da assumere quale termine di raffronto per determinare la plusvalenza tassabile. In sostanza, il valore del terreno edificabile deve essere depurato, anche in questo caso, dagli effetti inflazionistici poiché altrimenti si verificherebbe una ingiusta disparità di trattamento con riferimento al valore dei terreni edificabili acquisiti a titolo oneroso, per i quali il legislatore già dispone, con il medesimo articolo 82, comma 2, del TUIR, la rivalutazione in base agli indici ISTAT".

La plusvalenza, considerata reddito diverso, può essere tassata in via ordinaria o con tassazione separata¹⁴. In caso di tassazione separata, l'aliquota da applicare è quella corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dichiarato dal contribuente nel biennio precedente. La

SEGUE A PAGINA 29

⁷ Sulla necessità dell'approvazione del piano regolatore da parte del Comune, si sono espresse anche molte Commissioni Tributarie provinciali. La Commissione di Treviso, 20 gennaio 1997 n. 20: "...il tenore della norma terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria proprio perché non specifica ulteriormente, non può che fare riferimento agli strumenti urbanistici già perfezionati.

La Commissione Tributaria di Pistoia, 6 dicembre 2000 n. 296: "Tuttavia, specifica ancora la norma all'ultimo periodo dello stesso comma 4 (art. 52, D.P.R. 136/86), non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria. Per il significato da dare a quest'ultimo periodo occorre rifarsi alla sentenza della C. Cassazione n. 10406 del 3 dicembre 1994..."

La Commissione Tributaria di Firenze, 15 febbraio 1998 n. 14. "Al fine di determinare l'effettivo valore di un terreno occorre aver riguardo alla sua destinazione secondo le previsioni del PRG vigente. Non rileva la successiva, diversa, previsione urbanistica qualora il nuovo piano non abbia ancora ottenuto la necessaria approvazione regionale e dunque non risulti ancora perfezionato".

⁸ L. Del Federico, *Brevi riflessioni in tema di qualificazione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria e trattamento ai fini IVA*, in Il fisco, n. 6/95; L. Bellini, *Plusvalenze da cessione di terreni edificabili e da indennità di esproprio*, in Corriere tributario, n. 6/92; G. Fanzini, *Le plusvalenze immobiliari*, Torino, 1994, II, 965; M. Leo- F. Monacchi-M. Schiavo, "Le imposte sui redditi nel testo unico", varie edizioni.

⁹ Sezione III, 15 dicembre 1999, n. 144

¹⁰ L'aliquota per i terreni agricoli è del 15%, per i terreni diversi da quelli agricoli è dell'8%

¹¹ Circolare n. 72/E del 14 agosto 2002

¹² Corte Costituzionale, 1 luglio 2002, n. 328: "Il legislatore, nel prevedere che il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 81 TUIR è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, ha accolto, limitatamente alla tassazione delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, un criterio di determinazione della base imponibile costituito dalla differenza tra i corrispettivi della cessione percepiti nel periodo di imposta, ed il prezzo di acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente e rivalutato sulla base degli indici ISTAT. Dove è evidente che la rivalutazione del prezzo iniziale, disposta da tale norma, costituisce una scelta del legislatore intesa a neutralizzare, ai fini della tassazione delle plusvalenze *de quibus*, gli effetti dell'inflazione monetaria. Ed è proprio siffatta scelta che viene, poi, contraddetta, del tutto ingiustificatamente, dalla norma impugnata, limitatamente alle sole plusvalenze riferibili agli acquisti a titolo gratuito, per i quali invece l'esigenza di purgare gli effetti inflazionistici si pone negli stessi termini delle altre plusvalenze.

¹³ L'insistenza di un esborso da parte dell'acquirente a titolo gratuito giustificerebbe, in base a valutazioni di ordine politico, sociale ed economico rimesse alla discrezionalità del Legislatore, la mancata adozione di meccanismi correttivi dei fattori inflattivi.

¹⁴ In base all'art. 16, comma 1, lettera g-bis)

Plusvalenze da cessione

SEGUE DA PAGINA 28

tassazione separata prevede l'applicazione di un acconto del 20% del totale imponibile dei redditi diversi. Resta salva la possibilità di scegliere, in sede di dichiarazione dei redditi, per la tassazione ordinaria.

Esempio

Proponiamo un esempio per chiarire meglio gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 328 del 9 luglio 2002.

Supponiamo di vendere nel mese di settembre 2002 un'area edificabile acquisita nell'aprile 1994. Per semplicità faremo riferimento esclusivamente alle imposte dirette senza prendere in considerazione l'incidenza delle imposte indirette.

IPOTESI

L'area viene acquisita per donazione nell'aprile 1994 per un valore definito di 1500. Nel settembre 2002 si procede alla vendita dell'area edificabile ad un prezzo di 4500.

1) PLUSVALENZA PRIMA DELLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La plusvalenza era determinata dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore definito ai fini della donazione o successione.

Prezzo di vendita	Valore di acquisizione	Plusvalenza
4500	1500	3000

Ipotizzando una tassazione media del 35%, questo il risultato:

Plusvalenza	Aliquota	Imposte
3000	35%	1050

2) PLUSVALENZA DOPO LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La plusvalenza è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il valore definito ai fini della donazione o successione, rivalutato in base agli indici ISTAT.

In base agli indici ISTAT:

* *N indice dei prezzi al consumo* per le famiglie d'impiegati e operai nell'APRILE 1994 (base 1992): **107,5**

* *N indice dei prezzi al consumo* per le famiglie di impiegati e operai nel SETTEMBRE 2002 (base 1995): **118,4**

Avendo i due numeri basi di calcolo relative ad anni differenti, è necessario operare il raccordo tra le basi in modo da ottenere la variazione dell'indice dei prezzi tra i due periodi interessati.

* *Coefficiente di raccordo* tra base 1992 e base 1995: **1,1410**

Per ottenere la variazione è necessario moltiplicare per il coefficiente di raccordo il rapporto tra i numeri indici dei periodi considerati:

$$118,4 : 107,5 = 1,1014$$

Moltiplicandolo per il coefficiente di raccordo:

$$1,1014 \times 1,1410 = 1,2567$$

Esprimendolo in termini percentuali:

$$1,2567 \times 100 = 125,67$$

Per cui, tra l'aprile 1994 e settembre 2002 c'è stata un'incidenza inflazionistica del **25,67%**.

Rivalutando il valore iniziale dell'area:

Valore area aprile 1994	Coefficiente di rivalutazione	Valore attuale dell'area
1500	25,67%	1885

La plusvalenza è quindi pari a:

Prezzo di vendita	Valore di acquisizione	Plusvalenza
4500	1885	2615

Ipotizzando una tassazione media del 35%, le imposte risultano:

Plusvalenza	Aliquota	Imposte
2615	35%	915

Come si osserva, nell'esempio proposto, il "risparmio fiscale" determinato per effetto della sentenza n. 328/2002 è:

Imposte ante sent.	Imposte post sent.	Risparmio fiscale
1050	915	135

5. "RIVALUTAZIONE" DEI TERRENI LEGGE N. 448/2001

L'art. 7 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 consente di assumere "in luogo del costo di acquisto o del valore dei terreni edificabili e di quelli agricoli posseduti alla data del 1° gennaio 2002, il valore ad essi attribuito a tale data mediante una perizia giurata di stima, previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 4 per cento".

Come espressamente previsto dalla Legge citata, il valore o il costo di acquisto dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria può essere rivalutato con il pagamento di un'imposta sostitutiva. L'importanza di questa norma si manifesta in tutti i casi in cui il costo di acquisto (o il valore assunto nella dichiarazione di successione o donazione) risulta di molto inferiore al valore attuale del terreno. Infatti, tanto maggiore risulta la differenza tra il costo di acquisto e il valore attuale, tanto più conveniente, in prospettiva di una futura vendita, sarà la rivalutazione concessa dalla Legge.

Riprendendo l'esempio esposto precedentemente si osservi come la "rivalutazione" del valore del terreno comporta un notevole risparmio fiscale.

Ipotizziamo di effettuare una perizia di stima¹⁵ che valuti il terreno al 1° gennaio 2002.

Il valore del terreno da perizia di stima è di 4400. L'imposta sostitutiva da pagare risulta:

Valore del terreno	Aliquota	Imposta sostitutiva
4400	4%	176

Seguendo sempre l'esempio di prima, ipotizzando la successiva cessione al prezzo di 4500, la plusvalenza risulta

Prezzo di vendita	Valore ai fini della plusvalenza	Plusvalenza
4500	4400	100

Considerando l'ipotetica tassazione media del 35%:

Plusvalenza	Aliquota	Imposte
100	35%	35

Il carico fiscale complessivo è quindi:

Imposta sostitutiva	Imposte da cessione	Carico Fiscale totale
176	35	211

Come si vede numericamente, rispetto al caso di cessione senza approfittare della "rivalutazione", il vantaggio fiscale risulta notevole.

5.1 La "rivalutazione" di terreni acquisiti per effetto di successione o donazione

Nella recente Circolare n. 81 del 6 novembre 2002, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti per l'applicazione della Legge n. 448/2001 ad alcuni casi particolari. Tra i casi esaminati c'è anche la rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili acquistati per effetto di successione o donazione. Il caso riguarda la vendita di un terreno ricevuto per donazione il cui valore è stato affrancato dal donante. L'Amministrazione¹⁶, con riferimento ai redditi diversi di natura finanziaria, aveva sottolineato che "i redditi derivanti dalla vendita di titoli e partecipazioni acquistati per successione devono essere determinati assumendo come prezzo di acquisto il costo sostenuto dal *de cuius*, non potendosi fare riferimento, dopo la soppressione dell'imposta di successione, al valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione".

Ora, invece, analizzando il caso specifico dei terreni, l'Amministrazione sottolinea come l'interpretazione letterale dell'art. 82, comma 2, del TUIR, non permetta quale unica strada quella di assumere come valore iniziale del terreno quello indicato negli atti di successione o donazione. Questa pur corretta interpretazione della legge non avvantaggia certo il fisco. Si pensi ad una donazione di area edificabile acquisita negli anni scorsi ed il cui valore sia nel tempo notevolmente aumentato. Il donatario non pagherà nessuna imposta (non c'è plusvalore e non è soggetto ad imposte sulla donazione). Il donatario allorché dovesse rivendere il terreno, calcolerà l'eventuale plusvalenza prendendo come "costo di acquisto" il valore definito ai fini della donazione. In sostanza il fisco "perde" le imposte che risulterebbero dalla differenza tra il reale prezzo di acquisto sostenuto dal donante e il valore che viene attribuito al terreno ai fini della donazione.

6. CONCLUSIONI

La plusvalenza derivante da cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è tassata, ex art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR, in via ordinaria o con tassazione separata. Non si pongono particolari problemi nell'individuazione dei terreni edificabili, considerando che, sia giurisprudenza che Amministrazione finanziaria ritengono necessaria l'approvazione definitiva del piano regolatore da parte della Regione.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 328/2002, ha riportato uguaglianza di trattamento tra cessioni di terreni acquisiti gratuitamente e cessioni di terreni acquisiti a titolo oneroso.

Si deve prestare particolare attenzione all'occasione concessa dalla legge di rivalutazione n. 448/2001; considerando che i tempi per pagare l'imposta sostitutiva sono molto ristretti (al momento in cui scrivo questo articolo, salvo approvazione definitiva dell'ulteriore proroga al 16 dicembre 2002 introdotta alla Camera durante la conversione del D.L. 209/02, la scadenza è fissata al 30 novembre 2002), è bene calcolare la convenienza fiscale alla rivalutazione, soprattutto perché ipotizzando una cessione futura del terreno, anche non a breve termine, affrancando oggi la plusvalenza si potrà avere un notevole risparmio fiscale.

¹⁵ La Legge n. 448/2001 indica dei criteri precisi per la redazione della perizia di stima.

¹⁶ Circolare n. 91/E del 2001