

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Per la lottizzazione sufficiente il provvedimento autorizzativo***

di **Luigi Scappini**

La Corte di Cassazione, con la recente sentenza n.13434 del 13 giugno 2014, in aderenza ad un consolidato indirizzo giurisprudenziale, ha avuto modo di affermare che *“la **lottizzazione** (di un terreno n.d.A.) **si realizza con l'emissione del provvedimento autorizzativo** ... essendo evidente che il vantaggio economico da lottizzazione tassabile si realizza, infatti, nel momento in cui il privato trasferisce il terreno ad un prezzo maggiorato, per la possibilità di eseguirvi opere edilizie, e non nel successivo momento in cui l'acquirente le esegue, non acquisendo così alcuna plusvalenza, ma semplicemente avvalendosi di una facoltà di cui ha presumibilmente pagato il prezzo”*.

Ai sensi dell'**articolo 67** del Tuir, sono individuabili diverse categorie di terreni **plusvalenti**:

- **lottizzati** (lettera a);
- su cui sono state realizzate **opere** tese a **renderli edificabili** (lettera a);
- **agricoli** (lettera b);
- **edificabili** (lettera b).

In ragione della **tipologia** di terreno oggetto di compravendita, **differenti** sono i **presupposti** e le **modalità** di determinazione del valore fiscalmente riconosciuto, fermo restando la **regola generale** stabilita dall'articolo 68, comma 1 Tuir per cui la base imponibile è data dalla **differenza** tra i **corrispettivi percepiti** nel periodo di imposta (i redditi diversi seguono il principio di cassa) e il **prezzo di acquisto**.

Infatti, il successivo comma 2 dell'articolo 68 individua differenti **costi** o **valori** di **acquisto** a seconda che si verta:

- dei **terreni lottizzati** o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili;
- dei **terreni** suscettibili di utilizzazione **edificatoria**.

Ecco che allora la corretta individuazione del **momento temporale** a decorrere dal quale un terreno può considerarsi lottizzato e non più “puramente” edificabile, perché di terreno edificabile sempre trattasi, risulta **dirimente**.

La cessione di un terreno lottizzato determina l'emersione di una plusvalenza tassabile quando ad una azione del contribuente, più o meno preordinata a far accrescere di valore il terreno, ne segue la cessione, atto con cui si concretizza il realizzo del maggior valore.

In passato il problema è derivato, principalmente, in ragione del fatto che il **Legislatore tributario**, **non** si è mai preoccupato di dare una **definizione compiuta** del concetto di lottizzazione, se non quella sufficientemente “minimalista” contenuta nell’articolo 67, di talché si è sempre dovuto attingere a normative derivate.

In particolare, **norme** e **prassi** di riferimento sono quelle di natura **amministrativa**, *in primis* articolo 8 della Legge n.765/67 e circolare n. 3210/67 del Ministero dei Lavori pubblici, in cui viene **definita** la lottizzazione **per difetto**, definendo preliminarmente **cosa non configura** lottizzazione: il frazionamento di un terreno, intendendo come tale la suddivisione in aree di estensioni minori, per poi affermare come si è in presenza di lottizzazione al ricorrere di una qualsiasi utilizzazione del suolo, che abbia lo scopo di realizzare edifici a destinazione residenziale, turistica o industriale, infatti, il piano di lottizzazione è uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale.

Ma la lottizzazione prevede una **copiosa attività** di natura **amministrativa**, ragion per cui il Legislatore, come vedremo, prevede un regime “premiale” rispetto alla cessione del semplice terreno edificabile, che è stata oggetto di indagine dottrinale e di contenzioso tributario.

Infatti, la domanda che ci poneva era se, per configurare la cessione di un terreno lottizzato, fosse sufficiente una semplice attività amministrativa o si rendesse necessaria anche una successiva fase esecutiva/realizzativa.

Sul punto, a dirimere la questione è intervenuta l’Agenzia delle Entrate con la [Risoluzione n.319/E del 24 luglio 2008](#) con cui ha precisato che si ha **lottizzazione** al momento del **rilascio**, da parte del Comune, della relativa **autorizzazione**. È quella la data di inizio della lottizzazione.

La differente classificazione di un terreno quale lottizzato o semplicemente edificabile non è indifferente atteso il regime fiscale di favore previsto nella prima fattispecie in ragione della circostanza che la complessità della procedura di lottizzazione comporta un maggior impegno economico e giuridico profuso rispetto a chi “subisce” passivamente l’attuazione di un piano regolatore da parte di soggetti terzi.

In ragione di tali considerazioni, il Legislatore all’articolo 68, comma 2 Tuir prevede che ai fini della **determinazione** della **plusvalenza** imponibile, per i **terreni lottizzati** si assume come **costo di acquisto** il **valore** dell’area al momento di **inizio della lottizzazione**, o al **quinto anno anteriore** a tale inizio.

Evidente è il vantaggio riconosciuto in capo al contribuente se si considera che in ipotesi di cessione di **terreno edificabile** si assume il **costo** di acquisto **originario** (aumentato delle spese e **rivalutato** in base all’indice **ISTAT**) o, in alternativa, il **valore** indicato nell’atto di **successione** o di **donazione**.