

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.16-2018/T

LA QUALIFICAZIONE URBANISTICA DEI TERRENI: EFFETTI SULLE IMPOSTE INDIRETTE

di Angelo Piscitello

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 19/04/2018)

Abstract

Lo studio si propone di individuare i concetti di “terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria” e di “terreno agricolo” e “fondo rustico” rilevanti al fine dell’applicazione delle imposte indirette, analizzando la normativa fiscale e urbanistica. Vengono anche esaminate alcune fattispecie particolari che si presentano frequentemente nella pratica.

Sommario: 1. PREMESSA - 2. LA NOZIONE DI “TERRENO SUSCETTIBILE DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA” – 2A. Qualificazione da parte dell’ordinamento – 2B. Momento del procedimento urbanistico – 2C. Significato di “suscettibile di utilizzazione edificatoria” - 2C.a. La tesi radicale: è “suscettibile di utilizzazione edificatoria” qualunque terreno in cui è possibile costruire qualcosa; critica e costruzione del concetto di “suscettibile di utilizzazione edificatoria” in base alla normativa urbanistica – 2C.b. Casi particolari: terreni agricoli “potenziati” a fini edificatori – 2C.c – Casi particolari: terreni con vincolo di in edificabilità - 2C.d - Casi particolari: i terreni con potenzialità edificatoria già sfruttata – 2C.e – Casi particolari: terreni con destinazione non residenziale – 3. LA NOZIONE DI “TERRENO AGRICOLO” E “FONDO RUSTICO” – 3A. Irrilevanza dell’uso di fatto – 3A.a – Caso particolare: impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili – 3B. Necessità di una espressa destinazione

1. PREMESSA

E’ ormai concetto consolidato che lo jus aedificandi non sia un potere “naturalmente” compreso nel diritto di proprietà di un suolo, ma sia attribuito secondo legge attraverso un’attività amministrativa che conforma in concreto il diritto di proprietà del suolo per tenere conto dei diversi interessi, pubblici e privati, collegati all’assetto del territorio e alla sua trasformazione.

La normativa urbanistica, attraverso gli strumenti pianificatori, stabilisce quindi che cosa, come e talvolta quando costruire su un fondo e può anche imporre vincoli che possono comportare l’assoluta inedificabilità.

E’ chiaro che ciò ha importanti conseguenze sul valore dei suoli e quindi sull’imposizione fiscale a carico dei suoli stessi.

Ma, al di là della valutazione, la legislazione fiscale contiene una serie di norme che stabiliscono trattamenti tributari differenti a seconda della destinazione urbanistica dei terreni; in particolare assume rilevanza, sia nelle imposte dirette sia in quelle indirette, la qualificazione di un terreno come “suscettibile di utilizzazione edificatoria” o come “agricolo”; tale qualificazione va attribuita

con riferimento non alle qualità naturali del terreno ma alla destinazione che a esso viene data dagli strumenti urbanistici e quindi alla conformazione dello jus aedificandi positivamente da questi determinata.

In materia di imposte dirette un terreno edificabile viene assoggettato a tassazione in modo diverso sia ai fini delle imposte sulla proprietà (tributi locali: D.Lgs. 504/ 1992, artt. 2 e 5) sia, in caso di trasferimento, per l'assoggettamento a IRPEF della plusvalenza eventualmente realizzata (art.67 TUIR – DPR 917/1986).

In materia di imposte indirette il Legislatore ricollega effetti alla qualificazione dei terreni stabilendo regole diverse per alcune categorie di essi; in particolare:

* ai fini IVA, ai sensi dell'art.2, comma 3, lettera c) del DPR n. 633/72, non sono considerate cessioni di beni (e quindi sono fuori dal campo IVA) le cessioni che hanno per oggetto "terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni"; la qualità di essere "suscettibile di utilizzazione edificatoria" rileva quindi in negativo: la cessione di tutti i terreni da parte di un soggetto IVA è soggetta a IVA, a meno che essi siano "non suscettibili di utilizzazione edificatoria"; la norma precisa che "Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art.9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n.10" (e cioè le "opere da realizzare nelle zone agricole ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale, ai sensi dell'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153");

* per l'imposta di registro nell'art.1 della Tariffa parte I allegata al DPR n.131/86 viene stabilita un'aliquota maggiore (15%) di quella ordinaria (9%) per il trasferimento di terreni "agricoli e relative pertinenze" se gli acquirenti non sono imprenditori agricoli a titolo principale; la regola è quindi l'aliquota del 9%, mentre l'aliquota del 15% viene riservata ai terreni che hanno in positivo una destinazione agricola; per le locazioni di "fondi rustici", invece, all'art.5 della medesima Tariffa parte I viene stabilita un'aliquota minore (0,50%) di quella ordinaria (2%).

* sempre in tema di imposta di registro l'ultimo periodo del comma 4 dell'art.52 del DPR n.131/86 esclude dalla valutazione automatica degli immobili basata su coefficienti catastali i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria; oggi però la valutazione automatica non è più applicabile alle cessioni a titolo oneroso di terreni ¹; la norma resta quindi applicabile solo alle fattispecie diverse dalle cessioni, quali le divisioni. Norma di analogo contenuto è vigente in tema di successioni e donazioni: l'art.34, comma 5, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n.346.

2. LA NOZIONE DI "TERRENO SUSCETTIBILE DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA"

Dato che l'espressione "terreno suscettibile (o non suscettibile) di utilizzazione edificatoria" è utilizzata nella disciplina di diversi tributi, le problematiche interpretative che sono nate sono in linea di massima comuni, pur con le necessarie distinzioni derivanti dai diversi presupposti impositivi di ogni tributo; il D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con legge 4 agosto 2006, n. 248 (cosiddetto "Visco – Bersani") ne ha risolto alcune con espresso riferimento a tutti i suddetti tributi.

L'indagine che segue, pertanto, pur limitata alle refluenze della qualificazione urbanistica sulle imposte indirette, non potrà non tener conto della giurisprudenza, dei contributi dottrinari e dei documenti di prassi relativi anche agli altri tributi.

¹ L'art. 35 n. 23-ter del dl. 223/2006 convertito con modificazioni nella l. 248/2006 ha infatti escluso dalla valutazione automatica le cessioni diverse da quelle cui si applica il cosiddetto "prezzo valore" (art.1 comma 497 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 e successive modificazioni) e cioè quelle diverse dalle cessioni di abitazioni e relative pertinenze.

2A - Qualificazione da parte dell'ordinamento

Tutte le norme citate alla fine della premessa specificano che la qualificazione di un terreno come "suscettibile di utilizzazione edificatoria" va fatta con riferimento alla legge e agli strumenti urbanistici e di conseguenza non rilevano per considerare un terreno "edificabile" le sue qualità naturali (la posizione, la conformazione fisica ecc.); queste ultime, quindi, potranno al massimo influire sulla valutazione del terreno.

2B - Momento del procedimento urbanistico

Un terreno può dirsi "suscettibile di utilizzazione edificatoria" quando lo strumento urbanistico che ne regola l'utilizzazione lo prevede.

Il procedimento per l'approvazione di uno strumento urbanistico consta di più fasi, delle quali quelle essenziali sono l'adozione da parte del Comune e la successiva approvazione da parte della Regione; è poi possibile che l'edificazione sia subordinata alla preventiva approvazione di uno strumento attuativo (piano particolareggiato, piano di lottizzazione, piano di edilizia economica e popolare ecc.).

Dal punto di vista urbanistico, quindi, un terreno può dirsi edificabile solo dopo che lo strumento urbanistico generale è divenuto efficace e, se necessario, anche dopo che sia divenuto efficace lo strumento urbanistico attuativo; solo in quel momento, infatti, si potrà effettivamente ottenere il permesso di costruire.

Dal punto di vista economico, però, anche la mera adozione dello strumento urbanistico crea aspettative sulla edificabilità del suolo che ne fanno crescere il valore; di conseguenza l'Amministrazione Finanziaria aveva spesso sostenuto un criterio sostanzialistico per la qualificazione di un terreno come edificabile a fini fiscali prescindendo dalla effettiva edificabilità legale e tale tesi era stata fatta propria da una parte della giurisprudenza; i contribuenti, invece, sostenevano di non poter essere costretti alla più gravosa imposizione prevista per le aree edificabili in mancanza di una concreta e attuale possibilità di edificare e anche tale tesi aveva trovato accoglimento nella giurisprudenza.

La risoluzione del contrasto giurisprudenziale era stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ma, mentre si attendeva la pronuncia, è intervenuto il Legislatore con il sopra precisato decreto "Visco-Bersani" che, all'art 36 comma 2, ha stabilito che:

"Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, 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."

Tale decreto ha quindi stabilito due principi fondamentali:

a) un terreno può essere già considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria a fini fiscali quando ancora lo strumento urbanistico non è efficace, mancando l'approvazione da parte della Regione, purché sia già avvenuta l'adozione da parte del Comune;

b) un terreno può essere già considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria a fini fiscali quando ancora non è stato approvato lo strumento urbanistico attuativo (piano particolareggiato, piano di lottizzazione o strumenti equivalenti) ancorché, in mancanza, non sia ancora possibile in concreto l'edificazione.

La norma si può considerare una norma generale dell'ordinamento tributario in quanto essa fa espresso riferimento all'IVA, all'imposta di registro, alle imposte sui redditi e ai tributi locali e quindi a tutti i tributi di maggiore rilevanza in seno ai quali assume rilevanza la nozione di terreno edificabile.

Subito dopo l'emanazione del decreto "Visco – Bersani" è comunque intervenuta la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la quale, con la sentenza n.25506 del 28 settembre 2006, dopo aver criticato l'intervento "pro fisco" del Legislatore mentre la pronuncia era imminente, afferma che "ai fini tributari sono edificabili tutti quei terreni che tali sono qualificati da uno strumento urbanistico, indipendentemente dalla sussistenza dell'approvazione regionale dello strumento stesso e di strumenti attuativi che rendano possibile in concreto il rilascio della concessione edilizia" in quanto è di comune esperienza che la circostanza che la vocazione edificatoria di un suolo sia stata formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo, è sufficiente a far lievitare il suo valore venale secondo le leggi di mercato; precisa però che "l'aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli", valutazione che quindi non può essere identica per un terreno già concretamente edificabile e per uno che invece attende il compimento dell'iter previsto dalla legge per poter procedere all'edificazione.²

Va precisato che ciò vale sia quando un'area non edificabile lo diviene per l'adozione di un nuovo strumento urbanistico, ma anche nel caso contrario, quando viene adottato un nuovo strumento urbanistico più restrittivo nel quale un'area già edificabile viene destinata a un uso agricolo³

Il chiaro tenore della norma e della susseguente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte non ha però impedito alla giurisprudenza di introdurre nuovi elementi di incertezza, individuando la categoria della cosiddetta "edificabilità di fatto" e ritenendola rilevante per la possibilità di rettifica ai fini delle imposte di registro – ipotecarie - catastali del valore di un terreno ai sensi dell'art.52 comma 4 del DPR n.131/86; le sentenze della Cassazione n. 20137 del 16 novembre 2012, n. 23026 dell'11 novembre 2016 e n.564/2017 hanno affermato che un terreno, *"pur non essendo urbanisticamente qualificato, può nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto sia potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica. Una siffatta edificabilità non programmata, o fattuale o potenziale, si individua attraverso la constatazione dell'esistenza di taluni fatti indice, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati, e l'esistenza di qualsiasi altro elemento oggettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica"*. Il filone interpretativo "sostanzialistico" viene quindi portato dalla Corte di Cassazione al di là di quanto era stato affermato prima

² Cfr., tra i tanti, P. Puri, La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi, in Quaderni della Fondazione italiana per il notariato, Novità e problemi dell'imposizione tributaria relativa agli immobili, Milano; Studio CNN n. 24-2012/T Est. M.P.Nastri

³ Cass. civ. sez. trib. 31/03/2017, n. 8409 e Cass. civ. sez. trib. 31/03/2017, n. 8410, che hanno riconosciuto l'applicabilità della valutazione automatica ai fini dell'imposta di registro per terreni ricadenti in una zona per la quale era stata adottata una variante al piano regolatore che la destinava ad uso agricolo (zona H1- agro romano) in luogo della precedente destinazione edificabile. Le sentenze si rifanno alla precedente sentenza della Cassazione del 2 marzo 2012 n. 3264, che aveva accolto l'istanza di revocazione dell'ordinanza della Corte di cassazione n. 10780 del 2009. Cfr. Studio CNN n. 24-2012/T, cit.

dell'emanazione del decreto "Visco-Bersani", prescindendo totalmente dalle previsioni degli strumenti urbanistici per dare rilevanza soltanto all'aspetto puramente fattuale ed economico. Si ritiene non condivisibile tale orientamento, perché contrario alla lettera e allo spirito della suddetta norma interpretativa generale contenuta nel decreto "Visco-Bersani", che richiede comunque la sussistenza di elementi di diritto e non di mero fatto (almeno la approvazione dello strumento di pianificazione generale)⁴.

2C - Significato di "suscettibile di utilizzazione edificatoria"

Il decreto "Visco-Bersani" stabilisce alcuni fondamentali principi interpretativi sul momento in cui un terreno può dirsi "suscettibile di utilizzazione edificatoria" ma nulla dice sul concetto vero e proprio di "utilizzazione edificatoria", che va tratto dalla concreta disciplina del diritto di costruire che l'ordinamento dà a un determinato terreno.

La normativa urbanistica però è oggi molto varia e complessa e non sempre è semplice qualificare un terreno in presenza di una pluralità di norme di legge, strumenti urbanistici variamente denominati e vincoli che spesso si vanno a sovrapporre agli strumenti urbanistici in modo non organico.

La pratica quindi ogni giorno si interroga di fronte a diverse fattispecie, alcune delle quali hanno portato a pronunce giurisprudenziali o a documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria, più frequenti in materia di tributi locali e imposte dirette, ma interessanti, pur con i dovuti distinguo, anche in materia di imposte indirette.

2C.a – La tesi radicale: è "suscettibile di utilizzazione edificatoria" qualunque terreno in cui è possibile costruire qualcosa; critica e costruzione del concetto di "suscettibile di utilizzazione edificatoria" in base alla normativa urbanistica

Un recente orientamento della Corte di Cassazione⁵, afferma che è tassabile a fini IRPEF la plusvalenza realizzata cedendo un terreno in cui "lo strumento urbanistico vigente consenta, a qualunque titolo e per qualunque scopo, di edificare", senza che "a nulla rilevi cosa e a qual fine si costruisca, e che la prevista *utilizzazione edificatoria* sia meramente strumentale alla sua destinazione agricola, e, che, quindi, la possibilità di costruire sia soggetta a restrizioni". Ciò in quanto la norma in materia di IRPEF (art.67 – già art.81 - TUIR) fa riferimento ai "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione" e non contiene alcuna distinzione e/o specificazione.

Sembra quindi affermato in maniera netta che solo i terreni in cui non è possibile costruire alcunché sarebbero "non suscettibili di utilizzazione edificatoria" mentre tutti gli altri terreni (e cioè più del 99% dei terreni esistenti sul territorio italiano) sarebbero "suscettibili di utilizzazione edificatoria". La tesi è stata espressamente affermata nel campo delle imposte dirette e con riferimento al tenore letterale della norma in materia; dato però che anche la normativa di altri tributi utilizza analoghe espressioni, tale orientamento potrebbe avere ripercussioni anche al di fuori del campo dell'IRPEF⁶.

⁴ E' della stessa opinione G. Salanitro, Edificabilità dei terreni e registro: dalla valutazione automatica al valore in concreto del bene, in *Corriere Tributario*, 13 / 2017, p. 1020

⁵ Cass. sez.5: n. 23845 del 23/11/2016; n. 14503 del 15 luglio 2016; n. 7513 del 15 aprile 2016; n.20950 del 16 ottobre 2015; n. 23316 del 15/10/2013

⁶ Occorre però precisare che, per le imposte diverse dall'IRPEF, la Cassazione ha adottato una linea interpretativa diversa; cfr. le sentenze. n.8409 e 8410 del 31/03/2017 citate in nota 3, in materia di imposta di registro

E' però possibile assoggettare a critica quanto affermato dalla Suprema Corte osservando che il concetto di "utilizzazione edificatoria", in mancanza di una espressa definizione in campo tributario, va tratto dalla normativa urbanistica, che, come detto in premessa, conforma lo *jus aedificandi* dei proprietari in modo da pianificare un ordinato e orientato sviluppo del territorio e, solo in casi eccezionali, arriva a vietare totalmente la possibilità di edificare.⁷

E in materia urbanistica è utile partire dal Decreto Interministeriale 2 aprile 1968, n. 1444, che ha introdotto nel nostro ordinamento i cosiddetti "standard urbanistici" e cioè delle norme uniformi che stabiliscono, tra l'altro, dei limiti di densità edilizia per le zone territoriali omogenee previste dagli strumenti urbanistici, distinguendo il territorio in parti già edificate o in cui è prevista l'espansione del centro abitato con nuovi insediamenti residenziali (zone A, B e C), parti destinate a nuovi insediamenti industriali e assimilati (zone D), parti destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale (zone F) e zone destinate ad usi agricoli (zone E). In queste ultime è prescritta per la realizzazione di abitazioni la densità fondiaria di mc 0,03 per mq.

L'evoluzione della disciplina urbanistica ha reso oggi molto più variegata la tipologia delle zone previste dai vari strumenti urbanistici, ma ciò che ancor oggi accomuna tutti gli strumenti è che il territorio può in linea di massima essere diviso in: parti in cui l'edificazione è già avvenuta, nelle quali viene disciplinato l'esistente o per conservarlo o per trasformarlo; parti in cui l'edificazione non è avvenuta ma viene prevista, programmata e disciplinata; parti in cui l'edificazione non è avvenuta e si ritiene non debba avvenire.

In queste ultime, a meno che non vi siano particolari vincoli a tutela di interessi sovraordinati rispetto a quelli privati (ambientali, paesaggistici, idrogeologici ecc.), lo *jus aedificandi* dei proprietari non viene però totalmente sacrificato, ma viene limitato prevedendo al massimo l'indice di densità edilizia di 0,03 mc/mq previsto dagli standard per le zone agricole. Ciò anche se la destinazione d'uso non è agricola o non è soltanto strettamente agricola in quanto, oltre all'uso agricolo, sono consentiti anche altri usi. I terreni ricadenti in queste zone non sono quindi destinati ad essere trasformati in altro attraverso la realizzazione di costruzioni di varie tipologie e destinazioni, ma sono destinati a rimanere tali, anche se non totalmente immutati, in quanto viene riconosciuta ai proprietari una limitata possibilità di costruire per non espropriarli totalmente dello *jus aedificandi*, del quale possono essere privati solo in presenza di interessi superiori che possono giustificare la imposizione di un vincolo di inedificabilità assoluta⁸.

Si può quindi affermare che un terreno è "suscettibile di utilizzazione edificatoria" secondo gli strumenti urbanistici quando questi prevedono la sua utilizzazione attraverso la sua trasformazione e non attraverso lo sfruttamento delle potenzialità produttive che esso ha in quanto terreno; l'"utilizzazione edificatoria" è dunque l'utilizzazione attraverso l'edificazione e cioè la trasformazione del terreno in qualcos'altro, in attuazione di quanto previsto dagli strumenti urbanistici.

Di conseguenza quando lo strumento urbanistico prevede la destinazione agricola e quindi l'utilizzazione del terreno quale bene produttivo in sé, di modo che il proprietario possa trarne i frutti naturali, anche una limitata possibilità di costruire, strumentale allo sfruttamento del fondo, con un indice di edificabilità al massimo di 0,03 mc/mq, non può mai portare a considerare il ter-

⁷ Cfr. lo Studio CNN n.32-2017-T, Est. F. Raponi, par.7.1, che assoggetta a critica tale orientamento giurisprudenziale con motivazioni analoghe a quelle che saranno di seguito esposte.

⁸ La Costituzione all'art.42 riconosce la proprietà privata e la garantisce, ma ne ammette la limitazione per motivi di interesse generale.

reno edificabile; il terreno è e resta agricolo, perché la edificazione non costituisce l'“utilizzo del fondo” ma solo uno strumento per la sua utilizzazione a fini agricoli.⁹

In materia di IVA ciò è espressamente previsto dalla legge: l'art.2, comma 3, lettera c) del DPR n. 633/72, nell'ultimo periodo afferma che “Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art.9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n.10” e cioè la realizzazione delle “opere da realizzare nelle zone agricole ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale, ai sensi dell'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153”); di conseguenza le cessioni di terreni agricoli, in cui è consentita la edificazione di opere strumentali alla coltivazione, non rientrano mai in campo IVA¹⁰.

Ma anche per i terreni diversi da quelli agricoli deve ritenersi che non si abbia “utilizzazione edificatoria” quando in un terreno è ammesso costruire con un basso indice di edificabilità, tale da non mutare la natura del terreno e da non rendere necessaria la preventiva predisposizione di urbanizzazioni.

Ciò è confermato dalla disciplina delle cosiddette “zone bianche” e cioè di quelle zone in cui non vi è una pianificazione urbanistica (perché manca in assoluto uno strumento urbanistico ovvero perché questo, per vari motivi, non disciplina una particolare zona); in questi casi l'edificazione è regolata dall'art. 9 del Testo Unico sull'edilizia (D.P.R. 6 giugno 2001 n.380) che stabilisce che, salvi più restrittivi limiti di legge, fuori dal perimetro dei centri abitati sono ammessi “gli interventi di nuova edificazione nel limite della densità massima fondiaria di 0,03 metri cubi per metro quadro”; l'edificazione non è quindi vietata ma è consentita con un parametro ridotto, pari a quello previsto dagli “standard urbanistici” per le zone agricole.

I terreni ricadenti nelle “zone bianche” non possono certamente essere considerati “suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici” perché tali zone sono per definizione prive di una positiva destinazione urbanistica e quindi non è possibile fare riferimento a uno strumento urbanistico che ne stabilisce la destinazione all'“utilizzazione edificatoria”; né si può dire che tale “utilizzazione edificatoria” deriverebbe direttamente dalla legge (e quindi deriverebbe, come vuole la norma IVA, dalle “vigenti disposizioni”), perché la legge non prevede una positiva “destinazione edificatoria”, ma, per non comprimere eccessivamente il diritto di proprietà in assenza di strumenti di pianificazione, si limita a prevedere solo interventi minimi, di modesto impatto urbanistico e ambientale.¹¹

Dalla disciplina dei terreni agricoli e delle “zone bianche” si può trarre il principio che, per il legislatore urbanistico, la densità edilizia di 0,03 mc/mq sia una densità residuale, attribuita ai terreni quando non si vuole o non è possibile che essi siano sfruttati a scopi edificatori ma non si può tuttavia, in mancanza di interessi superiori da tutelare, impedire totalmente l'edificazione.

Se questo è un principio generale, si può affermare che esso vale ad escludere dal novero dei “terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria” i terreni ricadenti in zone in cui gli strumenti urbanistici prevedono un indice di fabbricabilità pari o inferiore a 0,03 mc/mq; la stessa Corte di Cassazione¹² ha ritenuto non “suscettibile di utilizzazione edificatoria” un terreno destinato ad attrezzature

⁹ Cfr. Studio CNN n. 32-2017/T, cit., par.7; Studio CNN n. 21-2012/T, Est. F. Raponi; Studio CNN n. 45-2011/T, Est. Basilavecchia – Cignarella

¹⁰ Il citato Studio CNN n.32-2017/T, al par. 7.2, propone di considerare tale norma in campo IVA una norma di portata generale, tale da escludere a fini tributari i terreni agricoli dal novero dei terreni “suscettibili di utilizzazione edificatoria” anche ai fini delle imposte dirette

¹¹ Cfr. Studio CNN n. 178-2011/T, Est. A. Pischetola; Studio CNN n. 32-2017/T, cit;

¹² Cass. Sez.5, 30/11/2011, n. 25522

sportive con un indice di edificabilità minimo e funzionale alla sola realizzazione di strutture collegate a tale destinazione.¹³

Alla stessa conclusione si può giungere anche per i terreni ricadenti in una zona ove, con il minimo indice di edificabilità di cui sopra, sono ammesse costruzioni per uso abitativo non strettamente funzionale all'uso agricolo. Anche in questi casi si può dire infatti che il terreno non viene "utilizzato a fini edificatori": il basso indice di fabbricabilità non fa perdere al terreno la sua natura; il terreno anche dopo la costruzione resta tale, non viene trasformato, conserva le sue valenze paesaggistiche e ambientali, non viene caricato dal punto di vista urbanistico, tant'è che non è prevista (anzi è vietata) la creazione di opere di urbanizzazione attraverso la predisposizione di strumenti urbanistici attuativi. Non si ha quindi "utilizzazione edificatoria" del terreno ma solo realizzazione di una costruzione che si inserisce nel terreno stesso occupandone una minima parte e lasciando immutato il resto.¹⁴

Si può quindi concludere affermando che il concetto di "suscettibile di utilizzazione edificatoria" a fini fiscali va tratto dalla legislazione urbanistica (cui il Decreto "Visco – Bersani" fa espresso riferimento) e possono di conseguenza essere considerati "suscettibili di utilizzazione edificatoria" quei terreni in cui è previsto un alto indice di fabbricabilità e una destinazione del terreno a divenire qualcos'altro, modificando l'assetto del territorio tanto da rendere necessaria la presenza di opere di urbanizzazione (già realizzate o da realizzare); quei terreni, insomma, la cui utilizzazione consiste nella edificazione e cioè nella trasformazione in edifici destinati a nuovi insediamenti abitativi o produttivi. Il terreno, dopo l'edificazione, non esisterà più come tale, nella sua essenza naturale, ma sarà divenuto un fabbricato.

Sono quindi "suscettibili di utilizzazione edificatoria" i terreni in cui è possibile edificare con singoli permessi di costruire (o equivalenti) perché ricadenti in zona già urbanizzate; i terreni ricadenti in zone di espansione in cui è necessario predisporre attraverso appositi strumenti le urbanizzazioni necessarie per i nuovi insediamenti, al fine di governare la trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio; non si possono invece considerare suscettibili di utilizzazione edificatoria quei terreni in cui l'edificazione è consentita in misura ridotta e tale da non realizzare una trasformazione del territorio abbinata a opere di urbanizzazione (presenti o da realizzare).

2C.b - Casi particolari: terreni agricoli "potenziati" a fini edificatori

Un caso particolare è quello dei terreni destinati ad uso agricolo dallo strumento urbanistico ma nei quali l'edificazione è ammessa con indici maggiori di 0,03 mc/mq.

Questi, stante quanto sopra detto, dovranno essere considerati "suscettibili di utilizzazione edificatoria"¹⁵; tuttavia, per quanto riguarda l'IVA, il sopra riportato art.2, comma 3, lettera c), ultimo periodo, del DPR n. 633/72, dispone che non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere da realizzare nelle zone agricole, senza fare alcun riferimento agli indici di edificabilità; di conseguenza deve ritenersi che anche la cessione di tali terreni agricoli "potenziati" a fini edifi-

¹³Cfr. Studio CNN n. 24-2012/T, cit.

¹⁴ Cfr. Studio CNN n. 32-2017/T, cit., nota 58;

¹⁵ Cfr. Risposta a quesito della Commissione Studi Tributarî CNN del 25 luglio 2015, est. F. Raponi, che considera assoggettabile a imposta la plusvalenza realizzata con la cessione di un terreno agricolo ove è consentito costruire con un indice di 0,10 mc/mq

catori sia fuori dal campo IVA e quindi la loro cessione da parte di un soggetto IVA sarà assoggettata a imposta di registro (al 15%, salvo agevolazioni) e non a IVA.¹⁶

2C.c - Casi particolari: terreni con vincolo di inedificabilità

La legislazione urbanistica vede spesso coesistere strumenti urbanistici che prevedono determinate norme per l'edificazione con vincoli che ne limitano in concreto l'attuazione. Ciò avviene quando, dopo che uno strumento urbanistico è stato approvato, intervengono vincoli che impongono regole più restrittive per l'edificazione, senza che lo strumento urbanistico venga formalmente modificato di conseguenza.

E' quindi possibile che uno strumento urbanistico preveda ancora che un certo terreno sia suscettibile di utilizzazione edificatoria, mentre il sopravvenuto vincolo rende impossibile l'edificazione.

Se applichiamo letteralmente la norma del Decreto "Visco – Bersani" che fa riferimento soltanto agli strumenti urbanistici, dobbiamo ritenere che il terreno sia ancora "suscettibile di destinazione edificatoria" perché così è previsto dallo strumento urbanistico generale.

Ma è vero però che, in concreto, a causa del sopravvenuto vincolo di inedificabilità, lo sfruttamento del terreno secondo le originarie destinazioni dello strumento urbanistico non è più possibile; ciò ha rilevanza non solo economica, per la ovvia diminuzione del valore del terreno, ma anche giuridica, perché il diritto di proprietà del terreno viene a perdere lo *jus aedificandi* e il terreno non può che modificare la sua natura.

Si può quindi sostenere che la nozione di "strumenti urbanistici" cui fare riferimento per considerare un terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria" va intesa in senso ampio, comprendendo tutte quelle norme che in concreto vanno a disciplinare l'edificazione e quindi anche le norme di legge o i provvedimenti amministrativi che, sovrapponendosi agli strumenti urbanistici pur senza modificarli formalmente, ne mutano in concreto il contenuto conformando diversamente il diritto di proprietà e facendo perdere al proprietario il potere di edificare.¹⁷

In materia di IVA, poi, la più volte citata lettera c) del comma 3 dell'art.2 del DPR 633/72 fa riferimento non agli strumenti urbanistici ma, più genericamente, alle "vigenti disposizioni"; di conseguenza, in tale materia si può affermare che la presenza di vincoli di inedificabilità assoluta fa perdere al terreno la qualifica di "suscettibile di utilizzazione edificatoria" anche se questa è prevista dagli strumenti urbanistici.

Un caso particolare è quello in cui i vincoli che si sono venuti a sovrapporre alle norme dello strumento urbanistico non comportino una assoluta impossibilità di sfruttamento a fini edificatori del suolo, ma solo la impossibilità di edificare *sul* suolo vincolato o su porzione di esso, ferma restando la possibilità di sfruttare la astratta potenzialità edificatoria (con densità maggiore di 0,03 mc/mq) su altro suolo o altra porzione di suolo non vincolata, limitrofa o no.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.27/E del 21 giugno 2012, ha ritenuto di poter individuare nell'atto di trasferimento di un siffatto terreno una duplice cessione: quella dell'area gravata da

¹⁶ Caso diverso è quello in cui gli strumenti urbanistici prevedano, con indice di edificabilità superiore a 0,03 mc/mq, anche destinazioni diverse da quella agricola; in tal caso il terreno potrebbe essere considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria, almeno parzialmente, per la parte assoggettabile a edificazione; cfr. Studio CNN n.32-2017/T, cit., nota 64; Studio CNN n. 21-2012/T, cit., par.7.6

¹⁷ L'Agenzia delle Entrate lo ha espressamente riconosciuto in tema di imposte dirette con la Risoluzione n. 460/E del 2 dicembre 2008. Conforme Corte di Cassazione n.8609/2011 che non ha ritenuto edificabili i terreni compresi nelle fasce di rispetto ferroviario o stradale. Cfr. anche Studio CNN n. 24-2012/T, cit.

vincolo di inedificabilità e quella dell'aspettativa connessa allo sfruttamento in altro sito della potenzialità edificatoria; esaminando un caso di cessione da parte di soggetto IVA, ha quindi considerato non soggetta a IVA ma a imposta di registro la cessione del terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria mentre ha ritenuto soggetta a IVA la cessione dei diritti edificatori, in base all'articolo 2 del DPR n. 633 del 1972. Ha però precisato che, se le parti non operano alcuna distinzione nell'ambito del corrispettivo dovuto, l'intera operazione deve essere assoggettata a imposta di registro proporzionale e non a IVA.

Dai principi affermati in tale documento di prassi si può dedurre che anche la cessione di diritti edificatori da parte di soggetto IVA senza la contestuale cessione del terreno è soggetta a IVA.

2C.d - Casi particolari: i terreni con potenzialità edificatoria già sfruttata

La edificazione su un terreno comporta lo sfruttamento, totale o parziale, della sua potenzialità edificatoria secondo gli strumenti urbanistici. E' però ben possibile che un terreno, anche se ormai privo di potenzialità edificatoria, sia oggetto di atti di trasferimento, per i più svariati motivi (regolamento dei confini, cessione per essere adibito a pertinenza di altro fabbricato, ecc.).

In questi casi il terreno, in concreto, non è più "suscettibile di utilizzazione edificatoria" in quanto è già stato oggetto dell'"utilizzo edificatorio"; tuttavia esso continua a risultare edificabile secondo gli strumenti urbanistici e tale risulterà anche dal certificato di destinazione urbanistica che deve essere allegato all'atto notarile, in quanto, ai sensi dell'art.30, comma 2, del Testo unico dell'edilizia (D.P.R. 380/2001), detto certificato deve indicare "le prescrizioni urbanistiche riguardanti l'area interessata" e quindi quelle previste in astratto dagli strumenti urbanistici.

Poiché le norme in materia, come si è detto, fanno riferimento agli strumenti urbanistici e alle vigenti disposizioni, la natura di tali terreni rimane quella di terreni edificabili, anche se, ovviamente, il loro valore viene pressoché azzerato dall'avvenuto sfruttamento a fini edificatori.¹⁸

La cessione di un tale terreno da parte di un soggetto IVA, quindi, sarà imponibile IVA; il terreno non potrà godere della c.d. "valutazione automatica" ai fini delle imposte di registro (ove ancora ammissibile) e di successione.

2C.e - Casi particolari: terreni ricadenti in zone non residenziali ma destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale (zone F)

La Corte di Cassazione con diverse sentenze in materia di IRPEF¹⁹ ha affermato che un terreno può essere considerato "suscettibile di destinazione edificatoria" anche se non ha destinazione residenziale ma risulta destinato ad usi diversi, anche pubblici, come "zona destinata a servizi pubblici o di interesse o pubblico" (quali parcheggi, strade, verde pubblico attrezzato) o "attrezzature e impianti di interesse generale".

Ciò è vero però solo se il proprietario può sfruttare le potenzialità edificatorie del terreno realizzando le opere (o vendendo il terreno a un privato che andrà a realizzare le opere, attraverso una apposita convenzione), non quando le opere possono essere realizzate soltanto da determinati soggetti pubblici che possono acquisire il terreno attraverso l'espropriazione per pubblica utilità; è

¹⁸ Si può considerare equivalente alla situazione di un terreno già edificato quella di un terreno che sia stato privato dalla potenzialità edificatoria mediante una cosiddetta "cessione di cubatura"; anche in questo caso il terreno continua a rimanere edificabile secondo gli strumenti urbanistici pur non potendo più essere sfruttato in concreto a fini edificatori; il caso viene esaminato ai fini delle imposte dirette nello Studio CNN n.21-2012/T, cit., par.8.2.

¹⁹ Cass. civ. sez. trib. 24/05/2017 n.13063; Cass., Sez. 5, 15 luglio 2016, n. 14503; Cass. civ., sez. 6, Ord. 19/11/2012, n.15321;

infatti giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione, ai fini delle imposte dirette, che “non sono soggetti al regime delle aree edificabili quei terreni che siano vincolati a scopi pubblicistici che comportino l'edificazione esclusivamente da parte di un soggetto ben determinato e legittimato ad acquisire l'area attraverso l'esproprio”²⁰, mentre non può escludersi l'imponibilità delle plusvalenze quando l'edificazione può essere affidata a terzi (soggetti privati, enti diversi dall'amministrazione comunale, società miste, ecc), mediante stipula di apposita convenzione e ciò in quanto in tali casi l'area esprime una pur limitata vocazione edificatoria.²¹

Valgono comunque le precisazioni quantitative di cui sopra: se la edificabilità è minima, con una densità minore o uguale a 0,03 mc/mq, il terreno non potrà comunque essere considerato “suscettibile di utilizzazione edificatoria”.

Tali principi si possono ritenere validi anche in materia di imposte indirette; di conseguenza, se un terreno viene considerato “suscettibile di utilizzazione edificatoria” secondo quanto sopra esposto, la sua cessione sarà soggetta a IVA e non sarà suscettibile di valutazione automatica nei casi in cui essa è ancora ammessa.

3. LA NOZIONE DI “TERRENO AGRICOLO” E “FONDO RUSTICO”

Come detto, in materia di imposta di registro a una qualificazione di un terreno come “terreno agricolo” o “fondo rustico” consegue un trattamento tributario più pesante in caso di trasferimento (aliquota del 15%) ovvero più leggero in caso di locazione (aliquota dello 0,50%)

La ratio di tali trattamenti differenziati può essere individuata:

* per l'aliquota “maggiorata” in caso di trasferimento nello scopo di disincentivare i trasferimenti di terreni agricoli a soggetti diversi da coloro che li coltivano, stante che, invece, i trasferimenti agli agricoltori professionali hanno un trattamento agevolato;

* per l'aliquota ridotta in caso di locazione o affitto nello scopo di favorire lo sfruttamento di tali terreni anche da parte di soggetti diversi dai proprietari, che potrebbero lasciare i terreni incolti.

Per quanto riguarda l'IVA si rinvia a quanto detto nel capitolo 2: la cessione da parte di soggetti IVA di terreni con destinazione d'uso agricola, anche se a questi viene attribuita una potenzialità edificatoria maggiore di 0,03 mc/mq, non è soggetta a IVA ma a imposta di registro.

3A - Irrilevanza dell'uso di fatto

La nozione di “terreno agricolo” non coincide quindi con quella di terreno “non suscettibile di utilizzazione edificatoria”, occorrendo che il terreno sia in effetti destinato all'uso agricolo.

Anche in questi casi si ritiene che la destinazione debba risultare dagli strumenti urbanistici, non rilevando l'uso di fatto del terreno; il trasferimento di un terreno coltivato, ma considerato suscettibile di destinazione edificatoria dagli strumenti urbanistici, sarà pacificamente soggetto a imposta di registro con l'aliquota normale del 9% e non con quella “maggiorata” del 15%.

²⁰ Cass. 23 giugno 2010, n. 15213; Cass. 1° agosto 2003, n. 11729

²¹ Cass. civ. Sez. 5, 16-10-2015, n. 20950; cfr., in tema di imposte dirette, il più volte citato Studio CNN n.32-2017/T, lett. G

Viceversa, se gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione agricola, si applicherà l'aliquota del 15% anche se un terreno è di fatto destinato a uso non agricolo.²²

3A.a – Caso particolare: impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili

Un caso particolare è quello dei terreni che vengono destinati a impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili (fotovoltaica, eolica); poiché tale destinazione è ammessa nelle zone agricole e non muta la destinazione urbanistica del terreno in quanto l'art.12, comma 7, del d.lgs. n.387 del 2003 stabilisce che gli impianti possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole, il trasferimento o la locazione di un terreno destinato all'installazione di tali impianti sarà soggetta al trattamento tributario dei terreni agricoli se tale è la destinazione risultante dagli strumenti urbanistici.²³

La cessione (o la costituzione di diritti reali di godimento) da parte di soggetti IVA, quindi, non sarà soggetta a IVA ma a imposta di registro con aliquota del 15%.

La nozione di "fondo rustico" usata in tema di locazione deve essere considerata equivalente a quella di "terreno agricolo" e quindi legata esclusivamente alla destinazione urbanistica oggettiva del terreno e non all'utilizzazione che l'affittuario intende dare al terreno stesso; il concetto di "fondo rustico" non è inscindibilmente legato alla destinazione ad attività agricola da parte dell'affittuario: la legislazione speciale (legge n.606 del 22.7.1966, legge n.817 dell'11.2.1971, legge n.203 del 3.5.1982, legge n.29 del 14.2.1990, D.Lgs. n.228 del 18.5.2001) distingue tra affitto a coltivatore diretto, affitto a imprenditore agricolo professionale e affitto a conduttore non coltivatore diretto, dando rilievo al profilo oggettivo e abbracciando nell'affitto tutti i contratti indipendentemente dalla tipologia del conduttore.²⁴

Di conseguenza la locazione di un terreno agricolo destinato a ospitare un impianto di produzione di energie rinnovabili sarà soggetto a imposta di registro con aliquota dello 0,50%; non trattandosi di immobili urbani, l'imposta si applicherà sulla somma dei canoni per tutta la durata del contratto.²⁵

3B – Necessità di una espressa destinazione

Data l'irrelevanza delle destinazioni agricole "di fatto", è solo agli strumenti urbanistici che occorre guardare per qualificare un terreno come "agricolo"; da tali strumenti deve positivamente risultare tale destinazione e quindi non potranno considerarsi agricoli a fini fiscali tutti quei terreni che non hanno una destinazione urbanistica (le c.d. "zone bianche" di cui si è trattato sopra) ovvero non hanno una espressa destinazione ad uso agricolo (terreni destinati a verde pubblico o soggetti a vincoli di inedificabilità assoluta o ricadenti in zone di rispetto); ciò anche se in essi non è possibile edificare o se è possibile con un indice di fabbricabilità di 0,03 mc/mq o minore.

Di conseguenza tali terreni saranno soggetti a imposta di registro con aliquota del 9% in caso di trasferimento e con aliquota del 2% in caso di locazione.

²² Lo ha affermato espressamente l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 6/E del 7 gennaio 2009 esaminando il caso di un terreno di fatto destinato ad attività commerciale di vendita di carburanti per autoveicoli, su cui erano installate le relative attrezzature, ma considerato agricolo dallo strumento urbanistico. Cfr. anche Studio CNN n. 24-2012/T, cit.

²³ Lo ha riconosciuto l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.36/E del 19 dicembre 2013; cfr. anche Studio CNN n. 24-2012/T, cit.; Studio CNN n. 35-2011/T, Est. Ghinassi, Nastri, Petteruti

²⁴ Cfr. Commissione Tributaria Regionale di Bari - XI sezione, sentenza 15/2/2013, n.23, per la locazione di un terreno destinato all'installazione di un impianto fotovoltaico.

²⁵ Art.43, lettera h), DPR 131/86 in combinato disposto con l'art.17, comma 3, dello stesso DPR.

Un discorso a parte potrebbe essere fatto per le agevolazioni fiscali concesse ai soggetti che si dedicano professionalmente all'agricoltura, che potrebbero ritenersi applicabili anche per l'acquisto di tali terreni stante che l'uso agricolo di essi è certamente un uso consentito e sarebbe quindi rispettato il fine dell'agevolazione di favorire chi intende professionalmente sfruttare a fini agricoli le potenzialità del terreno.²⁶

La qualificazione del terreno come agricolo prescinde, come detto sopra, dall'indice di edificabilità; dovranno quindi essere considerati agricoli anche quei terreni ai quali, con tale destinazione d'uso, viene attribuita dallo strumento urbanistico una potenzialità edificatoria maggiore di 0,03 mc/mq.

Angelo Piscitello

²⁶ Cfr. Studio CNN n. 178-2011/T, Est. A. Pischetola