

TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE IN CASO DI CESSIONE DI TERRENI LOTTIZZATI (pervenuti a seguito di successione o donazione)

L'art. 67 del TUIR (DPR. 22.12.1986 n. 917) tra i redditi diversi da assoggettare a tassazione, menziona:

- alla lettera a), le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale dei terreni e degli edifici;
- alla lettera b) le plusvalenze realizzate a seguito di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Per quanto riguarda la determinazione delle plusvalenze, l'art. 68 del TUIR stabilisce, in linea generale, che **la plusvalenza** è data dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Tuttavia, per i terreni lottizzati che sono stati acquisiti oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione, si assume come prezzo di acquisto il valore normale del terreno al quinto anno anteriore. Se i terreni lottizzati sono stati **acquisiti a titolo gratuito** (ad esempio a seguito di **successione mortis causa e/o di donazione**) il costo è determinato tenendo conto del valore normale del terreno alla *data di inizio della lottizzazione* o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione.

Per i terreni edificabili (**non lottizzati**) di cui alla richiamata lettera b), acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice ISTAT.

La cessione di terreni o fabbricati in seguito **a lottizzazione** riceve pertanto da parte del legislatore un trattamento fiscale più favorevole, rispetto alle cessioni di terreni edificabili (non lottizzati), di cui all'art. 67, lett. b), del TUIR.

Per i **terreni lottizzati**, infatti, ai fini della determinazione della plusvalenza, è consentito assumere come costo di acquisto il valore dell'area al momento di **inizio della lottizzazione**, o al quinto anno anteriore a tale inizio, a differenza di quanto previsto per i terreni edificabili per i quali si assume il costo di acquisto originario (aumentato delle spese e rivalutato in base all'indice ISTAT)

o il valore indicato nell'atto di successione o di donazione.

Il criterio previsto in riferimento ai terreni lottizzati, che ha riguardo all'inizio della lottizzazione, consente di **ridurre l'onere fiscale** nella fase della vendita dei terreni medesimi.

La *ratio* del diverso trattamento rispetto ai terreni edificabili va ravvisata nel maggior impegno economico e giuridico profuso da chi lottizza un terreno, in considerazione della complessità della vicenda lottizzatoria che implica anche attività di trasformazione urbanistica.

Ai fini della disciplina fiscale dettata in tema di plusvalenze tassabili, assume, pertanto, rilievo individuare il momento in cui un terreno cessa di essere qualificato semplicemente come "*suscettibile di utilizzazione edificatoria*" per essere qualificato come "**lottizzato**"; al riguardo va rilevato che il piano di lottizzazione è uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale. Quando il Comune non sia dotato di piano particolareggiato, i privati che intendono procedere alla lottizzazione di un terreno a scopo edificatorio, possono inserirsi nella sequenza di atti e procedimenti in cui si esprime la disciplina urbanistica, presentando appositi piani di lottizzazione contenenti prescrizioni di dettaglio, al fine di armonizzare la loro iniziativa con le scelte pianificatorie degli strumenti urbanistici generali.

In base alla legge urbanistica (*legge n. 1150 del 1942 e successive modificazioni*), l'autorizzazione da parte del comune alla lottizzazione di un terreno a scopo edilizio è subordinata alla **stipula di una convenzione** che stabilisca tutti gli oneri a carico del privato per quanto riguarda la realizzazione delle opere di urbanizzazione. Come ha rilevato la giurisprudenza più recente, la lottizzazione di un'area si completa e diviene perfetta con la stipula della convenzione, (*Cass. 14 dicembre 2007, n. 26275*). In particolare la giurisprudenza ha precisato che la convenzione è condizione di efficacia del provvedimento di autorizzazione alla lottizzazione, con la conseguenza che l'autorizzazione del piano di lottizzazione da parte del comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione della convenzione non sia intervenuta.

Una **cessione di terreni lottizzati** può di conseguenza configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, lettera a), del TUIR, quando il Comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa **convenzione di lottizzazione**, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all'urbanizzazione dell'area, completa l'iter amministrativo.

L'autorizzazione comunale alla lottizzazione va assunta come momento di "inizio" della lottizzazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze, di cui all'art. 68, comma 2, del TUIR.

Conclusioni: con riferimento al caso specifico della cessione di terreni lottizzati pervenuti a seguito di successione mortis causa o di donazione, ai fini della determinazione della plusvalenza, il cedente potrà considerare quale costo di acquisto il valore normale dei terreni alla data in cui il Comune ha rilasciato l'autorizzazione alla lottizzazione (sussequente alla stipula della convenzione), dato che questa va considerata l'inizio della lottizzazione.

(quanto sopra come da CIRCOLARE della Agenzia delle Entrate n. 319/E del 24 luglio 2008).